



PROCESSO Nº 0446892020-3

ACÓRDÃO Nº 511/2023

TRIBUNAL PLENO

Advogada: Sr.<sup>a</sup> MAÍHRA REI PEREIRA, inscrita na OAB/RJ sob o nº 223.898

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: FLÁVIO MARTINS DA SILVA E JOÃO ELIAS COSTA FILHO

Relator: CONS.<sup>o</sup> LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

**CRÉDITO INDEVIDO. ATIVO IMOBILIZADO - CIAP. APURAÇÃO INCORRETA DO COEFICIENTE DE CREDITAMENTO. SAÍDAS PROVISÓRIAS E SEM MUDANÇA DE TITULARIDADE. AJUSTES NECESSÁRIOS. INFRAÇÃO CARACTERIZADA EM PARTE. PENALIDADE - REDUÇÃO - LEI POSTERIOR MAIS BENIGNA. APLICAÇÃO - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - ALTERADA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.**

- 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. Acolhida a alegação de que operações de saídas provisórias e sem mudança de titularidade não devem compor o cálculo do coeficiente de creditamento, levando à sucumbência de parte do crédito tributário originalmente lançado.

- 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 de ao 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 Código Tributário Nacional - 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 voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo provimento parcial, para alterar a decisão monocrática e julgar parcialmente procedente



o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000341/2020-74 (fls. 4 e 5), lavrado em 27 de fevereiro de 2020, contra a empresa CLARO S.A, acima qualificada, condenando-a ao crédito tributário na quantia de **R\$ 768.459,04 (setecentos e sessenta e oito mil, quatrocentos e cinquenta e nove reais e quatro centavos)**, sendo R\$ 439.119,45 (quatrocentos e trinta e nove mil, cento e dezenove reais e quarenta e cinco centavos) de ICMS, por infringência ao artigo 78, incisos I, II e III, do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e R\$ 329.339,59 (trezentos e vinte e nove mil, trezentos e trinta e nove reais e cinquenta e nove centavos) de multa por infração, arrimada no art. 82, V, “h”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo em que cancelo, por indevido, o crédito tributário no o valor de **R\$ 231.941,64 (duzentos e trinta e um mil, novecentos e quarenta e um reais e sessenta e quatro centavos)**, sendo R\$ 61.080,89 (sessenta e um mil e oitenta reais e oitenta e nove centavos) de ICMS e R\$ 170.860,75 (cento e setenta mil, oitocentos e sessenta reais e setenta e cinco centavos) de multa por infração.

P.R.I.

Tribunal Pleno, sessão realizada por meio de videoconferência, em 24 de outubro de 2023.

LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA  
Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA  
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros do Tribunal Pleno, JOSÉ VALDEMIR DA SILVA, PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON, SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA, MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES, EDUARDO SILVEIRA FRADE, HEITOR COLLETT E LARISSA MENESES DE ALMEIDA.

SÉRGIO ROBERTO FÉLIX LIMA  
Assessor



PROCESSO Nº 0446892020-3

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: CLARO S.A.

Advogada: Sr.<sup>a</sup> MAÍHRA REI PEREIRA, inscrita na OAB/RJ sob o nº 223.898

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: FLÁVIO MARTINS DA SILVA E JOÃO ELIAS COSTA FILHO

Relator: CONS.<sup>o</sup> LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

**CRÉDITO INDEVIDO. ATIVO IMOBILIZADO - CIAP. APURAÇÃO INCORRETA DO COEFICIENTE DE CREDITAMENTO. SAÍDAS PROVISÓRIAS E SEM MUDANÇA DE TITULARIDADE. AJUSTES NECESSÁRIOS. INFRAÇÃO CARACTERIZADA EM PARTE. PENALIDADE - REDUÇÃO - LEI POSTERIOR MAIS BENIGNA. APLICAÇÃO - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - ALTERADA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.**

- 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. Acolhida a alegação de que operações de saídas provisórias e sem mudança de titularidade não devem compor o cálculo do coeficiente de creditamento, levando à sucumbência de parte do crédito tributário originalmente lançado.

- 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 de ao 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 Código Tributário Nacional - CTN.

## RELATÓRIO

A presente demanda teve início por meio do o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000341/2020-74 (fls. 4 e 5), lavrado em 27 de fevereiro de 2020, contra a empresa CLARO S.A, acima qualificada, em decorrência da seguinte infração:



**0332 - CRÉDITO INDEVIDO (ATIVO IMOBILIZADO) EM VIRTUDE DE APURAÇÃO INCORRETA DO CRÉDITO FISCAL >>** 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:** AUTUAÇÃO QUE SE REPORTA A FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS, NO PERÍODO DE FEVEREIRO E MARÇO DE 2015, PROVENIENTE DE UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO FISCAL ORIUNDO DE AQUISIÇÕES E TRANSFERÊNCIAS DE ATIVO FIXO (ICMS/ICMS-DIFAL), EM VIRTUDE DO CONTRIBUINTE NÃO TER OBSERVADO A CORRETA FORMA PARA APURAÇÃO DO IMPOSTO, TENDO CALCULADO ERRONEAMENTE O ÍNDICE DE CREDITAMENTO CORRESPONDENTE À RELAÇÃO ENTRE O VALOR DAS SAÍDAS/ PRESTAÇÕES TRIBUTADAS E O TOTAL DAS SAÍDAS, DESRESPEITANDO A PROPORCIONALIDADE (1/48 AVOS) ESTABELECIDADA NO INC. III DO ART. 78 DO RICMS/PB, CONFORME QUADRO DEMONSTRATIVO ANEXO, QUE FICA SENDO PARTE INTEGRANTE DO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO. OS DADOS FORAM EXTRAÍDOS DA ESCRITA FISCAL DIGITAL (EFD/SPED) APRESENTADA PELO CONTRIBUINTE. O LEVANTAMENTO FISCAL FOI EFETUADO COM BASE NO REGIME ESPECIAL PARECER Nº 2014.01.00.00555 QUE TRATA DA CENTRALIZAÇÃO DAS INSCRIÇÕES ESTADUAIS, TENDO COMO ESTABELECIMENTO CENTRALIZADOR A INSCRIÇÃO ESTADUAL 16.147.111-0. O VALOR DA REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA É IGUAL AO VALOR DO CRÉDITO INDEVIDAMENTE TOMADO, HAJA VISTA A ININTERRUPTA EXISTÊNCIA DE SALDO DEVEDOR NO PERÍODO AUDITADO, SENDO DESSE MODO DESNECESSÁRIO A RECONSTITUIÇÃO DA CONTA GRÁFICA.

Em decorrência dos fatos acima, os Representantes Fazendários constituíram o crédito tributário na quantia de **R\$ 1.000.400,68 (um milhão, quatrocentos reais e sessenta e oito centavos)**, sendo R\$ 500.200,34 (quinhentos mil, duzentos reais e trinta e quatro centavos) de ICMS, por infringência ao artigo 78, incisos I, II e III, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e R\$ 500.200,34 (quinhentos mil, duzentos reais e trinta e quatro centavos) de multa por infração, nos termos do art. 82, inciso V, alínea “h”, da Lei nº 6.379/96.



Documentos instruem o Auto de Infração, em especial: 1) Anexo 1 – Quadro Resumo do Crédito Indevido Oriundo do CIAP Consolidado (fl. 6); 2) Anexo 1A – Quadro Resumo do Crédito Indevido Oriundo do CIAP Consolidado (fl. 7), CCICMS nº 16.147.111-0; 3) Anexo 1C – Quadro Resumo do Crédito Indevido Oriundo do CIAP Consolidado (fl. 8), CCICMS nº 16.242.342-0; 4) Anexo 1C – Quadro Resumo do Crédito Indevido Oriundo do CIAP Consolidado (fl. 9), CCICMS nº 16.242.344-6; 5) Anexo 1B – Quadro Resumo do Crédito Indevido Oriundo do CIAP Consolidado (fl. 10), CCICMS nº 16.242.345-4; 6) Relatórios de Informações Econômico-Fiscais por contribuinte alcançado pela centralização – Resumo CFOP por período (fls. 11 a 18); 7) Mídia CD contendo as EFDs das empresas inscritas no CCICMS/PB sob os nºs 16.147.111-0, 16.242.342-0, 16.242.344-6, 16.242.345-4 (fl. 19); e, 8) Procuração (fls. 20 a 33).

Cientificado do auto de infração em 28/2/2020, pessoalmente, nos termos do artigo 46, I, da Lei nº 10.094/13, por meio de representante legalmente habilitada (fls. 20 a 33), o acusado interpôs petição reclamatória, em 30/3/2020 (fls. 36 a 64), por meio da qual formula as seguintes alegações:

- Preliminarmente, que a Impugnação foi protocolada tempestivamente, apesar de o prazo preconizado no artigo 67 da Lei nº 10.094/2013 encerrar em 31/3/2020, este foi prorrogado até 19/5/2020 por força de portarias editadas pela SEFAZ, em razão da pandemia causada pelo corona vírus (fls. 37 e 38);
- A autuação decorreu de equívocos quanto à aplicação da legislação tributária, conforme alegações às fls. 39 e 40, os créditos tomados são regulares, por isso não devem ser glosados, vez que o auto de infração se pautou em métodos e critérios errôneos, como pretende comprovar;
- Aduz que houve erro no cálculo do valor autuado, quando da consolidação das planilhas que compõem o anexo do auto de infração ora impugnado como também reporta o Regime Especial de Centralização das Inscrições (fls. 40 a 42);
- Discorre acerca da legalidade do creditamento do ICMS incidente sobre bens adquiridos para compor o ativo imobilizado, citando a Lei Complementar nº 87/96 no seu art. 20, § 5º, incisos I a III, como também o art. 78 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97. Assim, alega que a legislação estabelece um critério para aproveitamento dos referidos créditos, que é feito pelo CIAP – Controle de Crédito do Ativo Permanente (fls. 42 a 46);
- Contesta a composição do numerador e denominador do coeficiente de creditamento, afirmando que a fiscalização considera operações tributadas como isentas ou operações que não se referem às saídas definitivas, estão fora do âmbito de incidência do ICMS no denominador (fl. 46);



- Acrescenta que foram indevidamente incluídas no cálculo do coeficiente de creditamento: operações de comodato, reparo e conserto (fls. 47 a 49), as receitas decorrentes da utilização de terminais de uso público e cartões pré-pagos (fls. 49 a 52), receitas de TV, ISS e revistas (fls. 52 a 55), as transferências de ativo entre os seus estabelecimentos, haja vista a apuração centralizada do CIAP nos termos do Convênio ICMS 126/98 (fls. 55 a 58), assim como as operações tributadas através do regime de substituição tributária (CFOPs 5409/ 6409 e 5405/6405) (fls. 58 a 60);
- Requer a exclusão da multa por infração aplicada por considerar que esta viola o princípio do não confisco (fls. 61 a 63);
- Pugna pela realização de diligência, alegando que os cálculos relativos ao CIAP são complexos e demandam análise pormenorizada das operações que influem na sua apuração e foram incluídas como saídas não tributadas receitas relativas a operações que foram submetidas à tributação pelo ISS, bem como outras decorrentes de TV e revistas;

Com base nos argumentos acima, roga pelo provimento integral à sua defesa, haja vista as razões expendidas na impugnação.

Documentos anexados pela Impugnante às fls. 65/187 (Doc. 01 a Doc. 04).

Com a informação de Termo de Conclusão, conforme fls. 188, os autos foram remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Recursos Fiscais – GEJUP, ocasião na qual foram distribuídos à julgadora fiscal Fernanda Céfora Vieira Braz, que decidiu pela procedência da exigência fiscal, em decisão monocrática nas fls. 190/205, nos termos da seguinte ementa:

*ICMS - CRÉDITO INDEVIDO – ATIVO IMOBILIZADO – CIAP. COEFICIENTE DE CREDITAMENTO. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE.*

*O aproveitamento de créditos relativos às aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado da empresa deve obedecer aos parâmetros exigidos na legislação do ICMS do Estado da Paraíba. In casu, não foram acostadas aos autos provas robustas aptas a modificar o coeficiente de creditamento apurado pela Fiscalização.*

*AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE*

Cientificado da decisão de primeira instância, através do DT-e, em 5/7/2021 (fl. 208), a autuada protocolou Recurso Voluntário, em 3/8/2021 (fl. 210/238), por meio do qual repetiu na íntegra, as teses expostas na Reclamação apresentada em sede de primeira instância, podendo-se reforçar que:

- Em que pese a demonstração expressa dos claros equívocos formais no cálculo realizado pelo Fisco, a decisão



recorrida entendeu, de forma genérica, não ser necessária qualquer revisão nos cálculos eis que, com base no regime especial detido pela recorrente, inexistia o alegado vício;

- Embora a decisão recorrida ter ignorado por completo os argumentos apresentados pela Recorrente, o fato é que houve erro no somatório dos valores constantes do quadro consolidado, eis que, a partir dos montantes informados pelo próprio Fisco, o somatório somente poderia chegar a R\$ 470.599,36, mas jamais a R\$ 500.200,34;

- As Autoridades Fiscais qualificaram como saídas isentas/não-tributadas as remessas de bens realizadas pela Recorrente a título de comodato, reparo e conserto, não obstante a inexistência de qualquer transferência de propriedade, e, portanto, circulação jurídica de mercadorias desconsiderando, tal qual as guias de recolhimento do imposto, a documentação apresentada em relação às operações ora discutidas;

- Contudo, de acordo com a decisão recorrida, em que pese reconhecer a impossibilidade de considerar as operações de remessa de bens em comodato, entendeu que as mesmas devem ser consideradas como operações tributadas ante a ausência de comprovação de retorno dos bens, inclusive no prazo de 180 (cento e oitenta) dias;

- O que ocorreu no caso foi, não somente a manutenção do lançamento com base em novo fato — suposta ausência de retorno das mercadorias cedidas em comodato — como também na descaracterização das operações realizadas pela Recorrente com base em entendimento de que não possui qualquer guarida na legislação aplicável;

- A hipótese de incidência utilizada pelo Fisco Estadual para pretender ver recolhido um tributo em razão da "ausência de comprovação do retorno de mercadorias recebidas pela empresa em comodato", condicionando a operação a um prazo para devolução, não encontra qualquer tutela na legislação, motivo pelo qual não merece prosperar;

- A c. GEJUP diverge do seu próprio entendimento, já que reconheceu, amparada no art. 581 do Código Civil que "a lei não fixa prazo para o retorno dos bens dados em comodato" oportunidade na qual, inclusive, declarou improcedente a autuação (Doc. n. 02).

- Ao contrário do entendimento aplicado em primeira instância, a legislação que confere ao contribuinte o direito de creditar-se do ICMS decorrente da aquisição de bens para compor seu ativo permanente em momento algum limita esse direito às



"operações desoneradas do imposto nessa fase de tributação", tal qual alegou o julgador em primeira instância para, sem qualquer base legal, manter a exigência em sua integralidade;

- Exclusão das receitas originadas a partir de prestações de "cartões pré-pagos" do rol de receitas isentas ou não-tributadas, de modo que as mesmas passem a figurar no numerador da fração algébrica para cálculo do coeficiente do CIAP, ou seja, dentre as receitas tributadas, sendo contabilizadas no total de prestações efetuadas no período (parte final do inciso II, parágrafo quinto, do artigo 20 da Lei Complementar n. 87/96).

- A Fiscalização considerou que as operações de mera movimentação espacial de bens, transferidos entre os estabelecimentos da própria Recorrente, registradas sob os CFOPs 5552/6552 e 5409, deveriam ser excluídas do numerador (operações tributadas) da fração do CIAP e mantidas no seu denominador (total de operações);

- Com o reconhecimento da não incidência do ICMS quando da realização de operações de mera transferência de bens entre os estabelecimentos do mesmo contribuinte, e da inconstitucionalidade de referida previsão anteriormente constante da Lei Complementar n. 87/96, é de se admitir que merece imediata reforma o entendimento conferido em primeira instância, nos termos do 72-A, inciso I, da Lei Estadual nº 10.094/13;

- Assim, uma vez que, em razão das operações identificadas pelos CFOPs nº 5552, 6552 e 5405 não há a transferência da propriedade do bem, não há que se falar em sua tributação e sua consequente inclusão na fração que resulta no coeficiente de creditamento do CIAP, devendo ser reformada a decisão recorrida também quanto a este ponto;

- Conforme demonstrado através da documentação constante do (Doc. nº 04, anexo à impugnação), a Fiscalização considerou indevidamente no cálculo do coeficiente de creditamento CIAP os valores decorrentes de serviços sujeitos ao ISS, televisão por assinatura e revista como se representassem saídas isentas ou não tributadas, acabando por impactar negativamente no coeficiente de crédito apurado pela fiscalização;

- No tocante à inclusão de valores decorrentes do faturamento de serviços sujeitos ao ISS e revistas, não há qualquer raciocínio possível que justifique a inclusão pelas D. Autoridades Fiscais, ou sua manutenção pela decisão recorrida, de tais faturamentos no cálculo do CIAP, uma vez que não representam saídas sujeitas ao âmbito de incidência do ICMS;





- Afigura-se flagrante o equívoco cometido pelo Fisco Estadual e pela decisão recorrida — ainda que não tenha se manifestado concretamente sobre o assunto — ao desconsiderar referidos valores no numerador da fração algébrica no momento do cálculo do coeficiente de aproveitamento do crédito do imposto, uma vez que é plenamente possível aos contribuintes do ICMS computarem as saídas abrangidas pela substituição tributária na proporção de saídas tributadas para calcularem o montante de crédito do imposto relativo ao imobilizado que será aproveitado no mês, ainda que tais saídas não representem um débito no livro Registro de Saídas;
- Imperioso enfatizar que a multa aplicada à Recorrente, nos patamares de 100%, extrapola os limites da razoabilidade, tendo em vista que a conduta da Contribuinte não ensejou a aplicação de tamanha penalidade;
- Ao contrário do quanto alegado pela Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais da SEFAZ/PB através da decisão recorrida, torna-se imperiosa a baixa dos autos em diligência para que a Autoridade Fiscal refaça o lançamento efetuado face os esclarecimentos ora prestados, nos termos do artigo 59 da Lei nº 10.094/2013.

A Reclamante protesta provar suas alegações por todos os meios em direito admitidos e manifesta o interesse em realização sustentação oral no julgamento do presente recurso, nos termos do art. 83 da Lei nº 10.094/13.

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

Considerando o pedido de sustentação oral, solicitamos à Assessoria Jurídica desta Casa a emissão de parecer quanto à legalidade do lançamento, nos termos do art. 20, X, da Portaria nº 0080/2021/SEFAZ, o qual foi juntado aos autos.

#### **Eis o breve relato.**

### **VOTO**

Versa a presente demanda sobre o recurso voluntário, interposto contra a decisão de primeira instância, que julgou procedente a acusação de crédito indevido (ativo imobilizado) em virtude de apuração incorreta do crédito fiscal, em face da empresa epigrafada.

Inicialmente, importa declarar que o recurso voluntário apresentado atende ao pressuposto extrínseco da tempestividade, haja vista ter sido interposto dentro do prazo legalmente estabelecido no art. 77 da Lei nº



10.094/13, consideradas as prorrogações determinadas pela legislação em razão da epidemia do coronavírus.

Impõe-se declarar, também, que o lançamento de ofício em questão respeitou todas as cautelas da lei, especialmente o art. 41 da Lei nº 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.

### **1. Do pedido de diligência**

Em grau de recurso, a Recorrente renova o pedido para a baixa dos autos em diligência para que a Autoridade Fiscal refaça o lançamento efetuado em face dos esclarecimentos prestados, nos termos do artigo 59 da Lei nº 10.094/2013.

No tocante à presente demanda, rejeito-a por estarem ausentes as condições necessárias, de acordo com o § 2º do art. 59<sup>1</sup> da Lei nº 10.094/2013, que ensejam a sua realização.

Esclareça-se que as alegações acima expostas pela autuada são todas matérias que devem constar de sua Escrituração Fiscal Digital, portanto, era de sua responsabilidade apresentar os registros da escrituração fiscal nos quais alega que ocorreram erros pela fiscalização no cálculo do coeficiente CIAP, não sendo motivo para diligência a verificação genérica de alegações, sem a devida especificação dos fatos relacionados aos elementos dos autos.

Quanto ao refazimento dos valores objeto da autuação, essa Relatoria promoveu a devida análise dos fatos narrados pela defesa e promoveu ajustes, na forma da legislação em vigor e diante da jurisprudência administrativa sobre a matéria.

Rejeito, assim, a baixa dos autos em diligência.

### **2. Do exame de mérito**

Conforme é cediço, 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 produtiva e de distribuição, conforme dispõe o artigo 155 da Constituição Federal, *in verbis*:

---

<sup>1</sup> Art. 59. Apresentada a impugnação, e até a decisão final administrativa, havendo diligências a realizar serão elas determinadas pelo órgão julgador, de ofício, ou a pedido do autor do procedimento ou do sujeito passivo.

(...)

§ 2º O sujeito passivo que requerer diligência responde pelas despesas correspondentes, devendo indicar, com precisão, os pontos controversos que pretende que sejam elucidados e fornecer os elementos necessários ao esclarecimento das dúvidas.



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:

***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)*

Como se observa, nos termos da Constituição Federal, o direito ao crédito fiscal está condicionado à ocorrência de uma saída tributada subsequente, sendo adequado às operações com mercadorias destinadas à revenda ou à industrialização, ressalvada a determinação em contrário da legislação.

A Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir) introduziu o conceito de crédito financeiro, cogitando-se da possibilidade do creditamento dos valores referentes às aquisições 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 dispondo:

*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: (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)(Vide Lei Complementar nº 102, de 2000)(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;(Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

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

III – 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 à aquisição de 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 norma geral da Lei Kandir, 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.

A Lei nº 6.379/96, em seu art. 82, inciso V, alínea “h”, estabelece a penalidade quando da violação ao disposto no artigo 78, em seguida reproduzido.

*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 indevido ou inexistente, desde que resulte na falta de recolhimento do imposto, sem prejuízo do estorno do crédito;*

*Nova redação dada à alínea “h” do inciso V do “caput” do art. 82 pela alínea “e” do inciso I do art. 2º da Lei nº 11.615/19 - DOE de 27.12.19.*

**h) aos que utilizarem crédito indevidamente;**

Em sua defesa, inconformada, a Recorrente aduz, em suma, que ocorreu um erro na planilha de cálculo do imposto, e arrazoa o equívoco na metodologia utilizada para o cálculo do coeficiente de creditamento, devido ao fato de a Fiscalização ter considerado operações tributadas como isentas, ou ter incluído no denominador saídas não efetivas, que estão fora do campo de incidência do ICMS.

Com base nessas premissas apresenta defesa sobre os seguintes argumentos sobre os seguintes tópicos materiais: a) erro na planilha de cálculo, b) comodato, reparo e conserto; c) receitas decorrentes da utilização de terminais de uso público e cartões pré-pagos; d) faturamento de TV, ISS e revistas; e) transferências de ativo entre estabelecimentos da impugnante; f) operações tributadas pelo regime de substituição tributária (CFOPs 5409/6409 e 5405/6405), as quais entende que não devem compor o referido coeficiente, conforme razões que seguem.

Avanço, então, sobre cada ponto controverso.

## 2.1. Erro na planilha de cálculo

A Recorrente manifesta argumento de que embora tenha feito a demonstração expressa de claros equívocos formais no cálculo realizado pelo Fisco, a decisão recorrida entendeu, de forma genérica, não ser necessária qualquer revisão nos cálculos, visto que com base no regime especial detido pela recorrente, inexistia o alegado vício.

Afirma que o somatório somente poderia chegar a R\$ 470.599,36 (escrituração por estabelecimento), jamais a R\$ 500.200,34 (escrituração centralizada no estabelecimento nº 16.147.111-0).

Em sede de fundamentação, a decisão da instância singular não merece reparos, está bem esclarecido que, consoante o pedido no processo nº 1254572014-3 a empresa decidiu centralizar as obrigações fiscais no estabelecimento de inscrição estadual nº 16.147.111-0, conforme transcrição, *ipsis litteris*, da sentença:

*“Ainda antecedendo ao exame do mérito da lide fiscal, compete-me avaliar o cogitado erro no cálculo do valor autuado, neste ponto, convém alertar que a ora impugnante decidiu por centralizar as obrigações fiscais de vários estabelecimentos do grupo prestador de*



serviço de telecomunicações, conforme Processo nº 1254572014-3, cuja resposta concedendo o pedido foi firmada por meio do Parecer nº 2014.01.00.00555, em que a Cláusula Quinta assim determina:

*Cláusula quinta. A requerente deverá submeter-se às normas do Decreto nº 20.275/1999 e, nas hipóteses não contempladas neste Decreto, observar-se-ão as normas previstas no RICMS/PB.*

*Pois bem, o Decreto nº 20.275/1999 concede regime especial, na área do ICMS, para prestações de serviços públicos de telecomunicações, entre outras regulamentações, autoriza a centralização da escrituração fiscal e o recolhimento do ICMS correspondente, conforme art. 2º, abaixo reproduzido, in verbis:*

*Art. 2º A empresa de telecomunicação, em sua área de atuação, deverá manter:*

*I - apenas um de seus estabelecimentos inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS - CCICMS, dispensados dessa exigência os demais locais onde exercer sua atividade;*

*II - centralizada a escrituração fiscal e o recolhimento do ICMS correspondente. (Decreto nº 20.275/1999 - grifos nossos)*

*Assim sendo, o normativo supracitado impõe a escrituração fiscal centralizada das empresas, ou seja, as informações das saídas tributadas e saídas totais dos vários estabelecimentos se somam, os dados são consolidados, conforme Quadro Resumo do Crédito Indevido Oriundo do CIAP – Consolidado (fl. 6), fato que implica na alteração do índice de creditamento calculado por filial, como cogitado à fl. 42 pela Impugnante, conseqüentemente, há também repercussão no valor do ICMS devido.*

*Portanto, não houve erro no cálculo, como alega a Impugnante, ocorre que a apuração do CIAP deve ser realizada de forma conjunta, vez que é dever da empresa de telecomunicação manter a escrituração fiscal centralizada, **por isso não pode prosperar a apuração do CIAP isoladamente por inscrição estadual como demonstrado nos autos no Anexo 1 – A e seguintes (fls. 7 a 10).***

Sendo, assim, embora tenham sido anexados Demonstrativos com apuração separada para cada estabelecimento filial, o auto de infração teve por escopo a apuração centralizada, contida no Anexo das fls. 6, de forma que a soma efetuada pelo sujeito passivo é que está equivocada, visto que, nesse caso, por opção do sujeito passivo, a forma de escrituração e, como consequência, do cálculo do CIAP, deve ser a centralizada.

## **2.2. Operações de Remessa em Comodato, Reparo e Conserto de Equipamentos**

A defesa insurge-se contra o cálculo do coeficiente de creditamento no tocante as operações a título de comodato (CFOPs nº 5908/6908), reparo e conserto (CFOPs nº 5915/6915), consideradas tributadas e definitivas, não obstante a inexistência de qualquer transferência de propriedade, e, portanto, circulação jurídica de mercadorias.



A i. Julgadora Singular não acolheu esses arrazoados da defesa, por entender que não houvera comprovação do retorno dessas mercadorias por parte da acusada, veja-se:

***“Do exposto, sabe-se que a fiscalização constatou na escrita fiscal da Impugnante nos exercícios de 2007 a 2018, segundo transcrição supracitada, que uma parcela ínfima dos bens cedidos em comodato retornaram à comodante, por conseguinte, configuram saídas definitivas.***

***Tanto é que não foi acostada nenhuma prova do retorno desses bens ao estabelecimento do contribuinte. Quanto às remessas para conserto ou reparo, é sabido que estas suspendem a cobrança do ICMS, todavia, estão condicionadas ao retorno dos bens no prazo próprio, conforme firmado nos artigos 7º e 8º do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 infracitados, ipsis litteris:***

*Art. 7º Ocorre a suspensão nos casos em que a incidência do imposto fica condicionada a evento futuro.*

*Art. 8º A incidência do imposto será suspensa: I - nas remessas interestaduais de mercadorias destinadas a conserto, reparo ou industrialização, exceto sucatas e produtos primários de origem animal e vegetal (Convênios AE 15/74, ICM 32/78, 25/81, 35/82, ICMS 34/90 e 151/94);*

*(...) § 1º As mercadorias referidas neste artigo deverão retornar ao estabelecimento de origem no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contados da data das respectivas saídas, prorrogável por até 180 (cento e oitenta) dias, a critério da Secretaria de Estado da Receita, findo o qual, não tendo retornado ao estabelecimento remetente, as saídas se consideram definitivas para fins de tributação.*

*§ 2º As saídas referidas neste artigo serão registradas no Registro de Saídas, na coluna "Isentas ou não Tributadas", sob os títulos "ICMS - Valores Fiscais" e "Operações sem Débito do Imposto".*

*§ 3º Na documentação fiscal relativa às operações com suspensão do imposto, deverá constar, em destaque, o dispositivo legal concessor do benefício. (grifos nossos)*

*In casu, a suspensão do ICMS fica condicionada ao retorno dos bens remetidos para conserto ou reparo no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, prorrogável por igual período, tornando-se saídas definitivas para fins de tributação, caso não retornem no prazo previsto.*

***Neste ponto, importante destacar que não há nos autos prova de retorno das remessas para conserto ou reparo no prazo legal, tampouco está comprovado que os retornos lançados na escrita fiscal correspondem aos bens remetidos para reparos no período auditado, em vista disso não há como acolher estes itens como saídas provisórias.”***

*Data venia*, o entendimento exposto pela i. Julgadora guarda total pertinência com a matéria em debate, visto que existem condicionantes para as operações de conserto, reparo ou industrialização. O mesmo não se diga para as operações de comodato, visto que o prazo para tais operações é contratual,





contudo, por natureza, tais operações não implicam mudança de titularidade, como afirma a Recorrente.

Com efeito, em que pese os fortes argumentos contrários contidos na decisão singular, reconheço que a interpretação dada a saídas no art. 78, inciso III do RICMS/PB se refere a saídas com mudança de titularidade. Tal interpretação está de acordo com a novel mudança ocorrida no Regulamento do ICMS, art. 78, §§4º e 5º, deixando expresso que as saídas acima impugnadas são provisórias, senão, veja-se:

*Art. 78. (...)*

*§ 4º Para fins de apuração dos valores das operações de saídas e prestações de serviço, deverão ser computados apenas os valores das saídas que afiguram caráter definitivo, ou seja, que transfiram a titularidade, devendo ser desconsideradas as saídas provisórias, pois constituem simples deslocamentos físicos, sem implicações de ordem patrimonial. Acrescentado o § 5º ao art. 78 pela alínea “h” do inciso II do art. 1º do Decreto nº 40.006/20 – DOE de 30.01.2020. Republicado por incorreção no DOE de 31.01.2020.*

*§ 5º Para efeitos do disposto no § 4º deste artigo, consideram-se como saídas provisórias, as remessas destinadas a:*

*I - conserto;*

*II - industrialização;*

*III - depósito fechado;*

*IV - armazém geral;*

*V - feiras e exposições. Acrescentado o § 6º ao art. 78 pela alínea “h” do inciso II do art. 1º do Decreto nº 40.006/20 – DOE de 30.01.2020. Republicado por incorreção no DOE de 31.01.2020.*

*§ 6º Equiparam-se às saídas tributadas, para fins do inciso III do “caput” deste artigo, as saídas isentas ou com base de cálculo reduzida em que haja previsão de manutenção integral do crédito.*

Como o ajuste realizado no coeficiente de creditamento está em sintonia com a legislação e se amolda aos precedentes do CRF-PB, podendo-se citar, entre muitos o Acórdão nº 263/2017, cuja ementa abaixo transcrevo, *reforma a decisão* singular para excluir os CFOP's acima indicados, que não representam mudança de titularidade, são todas saídas provisórias, conforme discriminado na Tabela 1.

*Acórdão nº 263/2017*

*Processo nº 106.097.2015-5*

*Relator: CONS. JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES*

*DECADÊNCIA. ACOLHIMENTO PARCIAL. CRÉDITO INDEVIDO. AJUSTES NA DETERMINAÇÃO DO COEFICIENTE DE CREDITAMENTO DAS AQUISIÇÕES PARA ATIVO FIXO. PARCIALIDADE. CRÉDITO INDEVIDO (FRETE CIF), IMPROCEDENTE. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA USO/CONSUMO E ATIVO FIXO. ICMS DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS DEVIDO. PROCEDÊNCIA PARCIAL.*



*INEXISTÊNCIA DE DIFERIMENTO. CRÉDITO INEXISTENTE. IMPROCEDENTE. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RECOLHIDO A MENOR. CONFIRMAÇÃO. REDUÇÃO DA MULTA RECIDIVA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. MANTIDA A DECISÃO SINGULAR RECURSO HIERÁQUICO DESPROVIDO.*

*- Confirmada a ocorrência de decadência de parte dos créditos lançados, em observância ao disposto no artigo 22, § 3º, da Lei nº 10.094/13.*

***- Parcialidade na exigência fiscal decorrente da utilização indevida de crédito fiscal oriunda de erro na determinação do coeficiente de creditamento sobre aquisições de bens para o ativo fixo, por descumprimento das disposições contidas no artigo 78 do RICMS/PB. Mantida a improcedência de glosa de crédito indevido decorrente das prestações de serviço de transporte com ICMS na modalidade CIF, ante a ausência de provas de que ocorrerá o efetivo creditamento.***

*- Mantida a exação decorrente da aquisição de materiais que não se integram ao produto final na qualidade de insumos, haja vista serem destinados ao uso e/ou consumo da empresa, não gerando direito ao creditamento do ICMS. Pelo mesmo motivo, incidiu a falta de pagamento do ICMS Diferencial de Alíquotas sobre essas operações, reputando-se legítimo o procedimento fiscal para sua exigência.*

*- Regularidade da exigência fiscal sobre o pagamento do ICMS Diferencial de Alíquotas incidente sobre aquisições de bens para ativo fixo indevidamente consideradas pela empresa como acobertadas pelo benefício fiscal do Diferimento do pagamento do imposto. Derrocada da denúncia de crédito inexistente diante da apresentação de documentação hábil para legitimar o creditamento.*

*- A neutralidade da substituição tributária impede a exclusão dos valores referentes ao frete FOB da sua base de cálculo. Correta a interpretação da Fiscalização ao exigir a parcela do ICMS Substituição Tributária não recolhida pela empresa fiscalizada em razão de haver suprimido (parcialmente, em 2010 e 2011, e totalmente, nos exercícios de 2012 e 2013), de sua base de cálculo, a parcela relativa à prestação de serviço de transporte (modalidade FOB). - Ajuste no percentual de aplicação da multa recidiva, em observância aos ditames do artigo 87 da Lei nº 6.379/96.*

### **2.3. Receitas decorrentes da utilização de terminais de uso público e cartões pré-pagos**

A Recorrente afirma que as operações de prestação de serviços originadas de Terminais de Uso Público e chamadas de cartões telefônicos "pré-pagos" — referente ao "CFOP" 6949— as quais estão sujeitas à incidência do ICMS, não foram consideradas de forma correta para o cálculo do "CIAP" tanto da Inscrição centralizadora nº 16.147.111-0, quanto das demais filiais, conforme planilha anexa (Doc 3).

Sobre esse ponto, a decisão singular rejeitou tal argumento, assim dispondo:



*“Trata-se de receitas de serviços de telecomunicação, cuja tributação se dará no fornecimento do serviço ou momento da ativação do serviço, operações desoneradas do imposto, nesta fase de tributação, cujos valores, a ela referentes, devem compor o cálculo do coeficiente de creditamento, no denominador da equação, em conformidade com os lançamentos registrados na escrita fiscal.*

*Assim, por se tratarem de prestações de serviço de telecomunicação, para as quais será emitida Nota Fiscal de Serviços de Telecomunicação – Modelo 22 (NFST), com destaque do imposto devido, calculado com base no valor tarifário vigente, de acordo com o Convênio ICMS nº 55/05 acima transcrito, nas quais o ICMS pode ser devido em etapa posterior ou não, por isso compete à fiscalização observar os lançamentos da escrita fiscal em harmonia com os relatórios às fls. 11 a 18 dos autos.*

***Desse modo, os valores relativos a estas prestações de serviços de telecomunicação por meio de terminais de uso público ou cartões pré-pagos foram computados no coeficiente de creditamento em conformidade com os seus lançamentos na escrita fiscal, caso tenham sido tributados foram arrolados no numerador e denominador.***

*Se, por ventura, a tributação tenha se dado em etapa posterior, é óbvio que não se enquadra nas saídas tributadas nesta fase, por conseguinte, não devem integrar o numerador do referido coeficiente a fim de apurar os créditos a apropriar nessas operações.*

*Portanto, consideramos acertado o procedimento da fiscalização ao computar o valor dessas operações no coeficiente de creditamento, de acordo com o registro destas prestações de serviço de telecomunicações na escrita fiscal”.*

Conforme é cediço, o que determina a incidência do ICMS na modalidade pré-paga de telefonia é a disponibilização de créditos passíveis de utilização em terminal de uso particular, entendida essa como a ativação que possibilite seu consumo no terminal e para os terminais de uso público a incidência do ICMS se dá com o fornecimento.

Convém notar, outrossim, que a incidência do ICMS está vinculada à mera disponibilização de créditos que gerem a possibilidade de uso em terminal de telecomunicação particular e não ao uso em si desses valores. A legislação pertinente é bastante clara, conforme se percebe na Cláusula primeira, inciso II, § 1º do Convênio ICMS nº 55/05, a seguir transcrita:

***Cláusula primeira*** *Relativamente às modalidades pré-pagas de prestações de serviços de telefonia fixa, telefonia móvel celular e de telefonia com base em voz sobre Protocolo Internet (VoIP), disponibilizados por fichas, cartões ou assemelhados, mesmo que por meios eletrônicos, será emitida Nota Fiscal de Serviços de Telecomunicação - Modelo 22 (NFST), com destaque do imposto devido, calculado com base no valor tarifário vigente, na hipótese de disponibilização:*



*I - para utilização exclusivamente em terminais de uso público em geral, por ocasião de seu fornecimento a usuário ou a terceiro intermediário para fornecimento a usuário, cabendo o imposto à unidade federada onde se der o fornecimento;*

**II - de créditos passíveis de utilização em terminal de uso particular, por ocasião da sua disponibilização, cabendo o imposto à unidade federada onde o terminal estiver habilitado.**

*§ 1º Para os fins do disposto no inciso II, a disponibilização dos créditos ocorre no momento de seu reconhecimento ou ativação pela empresa de telecomunicação, que possibilite o seu consumo no terminal.*

*Acrescido o § 2º a cláusula primeira pelo Conv. ICMS 12/07, efeitos a partir de 04.04.07.*

*§ 2º Aplica-se o disposto no inciso I quando se tratar de cartão, ficha ou assemelhado, de uso múltiplo, ou seja, que possa ser utilizado em terminais de uso público e particular.*

Por sua vez, faz-se importante consignar que a ativação é o procedimento da concessionária, prestadora de serviços de comunicação, que consiste na disponibilização, habilitação e vinculação do crédito a um número de celular específico, em momento posterior à sua aquisição pelo usuário.

Feitas essas considerações, de fato, as operações acima indicadas, são tributadas na forma legal, devendo o sujeito passivo emitir as notas fiscais **de Serviços de Telecomunicação - Modelo 22 (NFST)**, conforme o Convênio nº 55/05, com o destaque do imposto que é devido.

A Recorrente tem razão nesse ponto, tais operações são tributadas, mas não é possível atender o seu pleito, pois entendo que a decisão singular caminha no sentido correto, visto que as notas fiscais com destaque do ICMS, tributadas, no momento da ativação dos créditos e aquelas emitidas sem o crédito do ICMS, devem ser consideradas na forma da escrituração fiscal realizada pelo sujeito passivo, e assim foi realizado no cômputo do coeficiente CIAP.

Noutra passagem, a defesa afirma que o Convênio ICMS 55 instituiu uma hipótese de diferimento.

Na verdade, é preciso um esforço exegético para enxergar o diferimento alegado pela defesa, já que o que ocorre na prática é uma antecipação da ocorrência do fato gerador, visto que a legislação considera o momento da ocorrência do fato gerador com a disponibilização do cartão pré-pago e a consequente ativação, mesmo que a efetiva utilização ocorra em momento posterior. No diferimento o fato gerador se aperfeiçoa, mas a legislação permite que o pagamento seja postergado para um momento futuro.

Nesse sentido, me acosto à decisão recorrida, visto que o Recorrente não trouxe aos autos qualquer suporte probatório de que as operações referentes aos CFOP's 6.949, tiveram seus respectivos impostos



recolhidos para o Estado da Paraíba, já que se verifica nos autos que as mesmas foram lançadas nos livros fiscais como não tributadas.

#### 2.4. Faturamento de TV, ISS e revistas

A defesa afirma que fez demonstração através da documentação constante do Doc. nº 04, anexo à impugnação, de que a Fiscalização considerou indevidamente no cálculo do coeficiente de creditamento CIAP os valores decorrentes de serviços sujeitos ao ISS, televisão por assinatura e revista como se representassem saídas isentas ou não tributadas, acabando por impactar negativamente no coeficiente de crédito apurado pela fiscalização.

Sob o tema, a i. Julgadora monocrática expõe a legislação aplicada as prestações de serviços de TV por assinatura, sendo certo que é da natureza de tais serviços que uma parte das saídas não esteja sujeita à tributação, em razão da redução da base de cálculo operada pelo art. 33, inciso XI, do RICMS.

Eis as exatas palavras da i. Julgadora, em passagem muito coerente e correta.

*“Neste quesito, a Impugnante cogita que as receitas decorrentes das prestações de serviços de TV por assinatura, serviços alcançados pelo ISS e Revistas foram indevidamente computadas como saídas isentas. Porém, é sabido que as prestações de serviço de TV por assinatura está sujeita a redução de base de cálculo, de forma que haja uma redução na carga tributária, em harmonia com o Convênio ICMS nº 57/99 que foi recepcionado pelo art. 33, inciso XI, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, abaixo reproduzidos, ipsis litteris: Convênio ICMS nº 57/99*

*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.*

*Acrescido o inciso IV ao § 1º da cláusula primeira pelo Conv. ICMS 20/11, efeitos a partir de 01.06.11.*



*IV - que todos os meios e equipamentos necessários à prestação do serviço, quando fornecidos pela empresa prestadora, estejam incluídos no preço total do serviço de comunicação. RICMS/PB*

*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.*

***Por óbvio, esta redução de base de cálculo do ICMS legalmente concedida pelos Estados, impõe que parte dos valores relativos às prestações de serviço de TV por assinatura não sofre a tributação, isto é indubitável, ou seja, o valor correspondente é registrado na escrita fiscal como não tributado, conforme informações da própria Impugnante na sua escrita fiscal, as quais foram extraídas pela fiscalização para composição do coeficiente de creditamento.***

***Por oportuno, reiteramos que as operações ou prestações de serviços foram computadas pela fiscalização no cálculo do coeficiente de creditamento do CIAP da forma como estão escrituradas na sua EFD, ou seja, aquelas lançadas com base de cálculo 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 fiscal do sujeito passivo.

No que concerne ao argumento de que as receitas de serviços sujeitas ao ISS e de revistas estariam computadas no coeficiente de creditamento, inobstante a Recorrente ter apresentado Guias de pagamento do ISS ao município (Doc. 04), conforme afirma a julgadora singular, não há a demonstração nos autos por meio de documentos fiscais a relação desses valores relacionados pela Impugnante nas fls. 52/54 com as saídas utilizadas para cálculo do coeficiente de creditamento. Ao analisar os relatórios das fls. 11 a 18 também não se vislumbra as citadas receitas.

*“Quanto à alegações de que receitas de serviços de ISS e revistas (fl. 54) estariam incluídas no coeficiente de creditamento, estas não merecem prosperar, pois estão desprovidas de qualquer elemento probatório, não está demonstrado nos autos, por meio de documentos fiscais, a origem dos valores relacionados pela Impugnante (fl. 52 e 54).*

*Ademais, examinado os relatórios (fls. 11 a 18) que pautaram os cálculos do coeficiente de creditamento, os quais foram extraídos da EFD do contribuinte, não é possível vislumbrar as alegadas receitas.*

*Por oportuno, registre-se que os cálculos do saldo acumulado e coeficiente de creditamento apresentados pela Impugnante, como Documento 3, anexo às fls. 141 a 174 dos autos, foram realizados*



*logicamente a partir dos valores lançados na EFD, no entanto, as divergências surgem em virtude das inclusões no coeficiente de creditamento de valores de saídas sem amparo legal, tanto que os citados coeficientes, quando calculados pela empresa, tendem ao percentual de 100%, aproveitando praticamente integralmente o crédito fiscal.”*

Dessarte, embora essa relatoria entenda que receitas de serviços de competência municipal não devam entrar no cálculo do coeficiente de creditamento do CIAP, não há prova nos autos que associe tais alegados serviços ao demonstrativo realizado pela Fiscalização, que possa legitimamente retirar os valores. Reitero, por oportuno, que os valores utilizados no algoritmo acusatório advieram da EFD da empresa.

## **2.5. Transferências de bens entre estabelecimentos da impugnante CFOPs nº 5552/6552) e CFOP nº 5554**

A Recorrente aduz que com o reconhecimento da não incidência do ICMS quando da realização de operações de mera transferência de bens entre os estabelecimentos do mesmo contribuinte, e da inconstitucionalidade de referida previsão anteriormente constante da Lei Complementar n. 87/96, é de se admitir que merece imediata reforma o entendimento conferido em primeira instância, nos termos do 72-A, inciso I, da Lei Estadual nº 10.094/13.

No que concerne aos CFOP 5552, 6552 - transferência de bem do ativo imobilizado, e 5554, remessa de bem do ativo imobilizado para uso fora do estabelecimento, observa-se que essas operações foram declaradas pela Autuada e constam nos demonstrativos acusatórios.

Consoante decisão do STF em 19/4/2023, a decisão da ADC nº 49 teve os efeitos modulados para que tenha eficácia a partir de 1º/1/2024. Dessa forma, foi acatada a proposta do E. Ministro Relator Edson Fachin para garantir a manutenção e a transferência dos créditos de ICMS, sendo que a transferência deverá ser regulamentada pelos Estados até 1º/1/2024.

Nada obstante, os efeitos da ADC nº 49 foram modulados para terem eficácia prospectiva partir de 1º/01/2024, ficando excepcionada as ações judiciais e processos administrativos existentes até a data da publicação da ata de julgamento do mérito da ADC 49, dia 29/4/2021.

Dessarte, a questão de mérito aqui posta, de existência de transferência de bens ou mercadorias entre estabelecimentos da empresa (CFOPs 5552/6552), que possa impactar no coeficiente de creditamento, deve ser considerada, visto que esse processo administrativo tributário teve ciência do sujeito passivo em 28/2/2020, antes da data de julgamento do ADC nº 49.

No que compete ao CFOP 5554/6554 – remessa de bem do ativo imobilizado para uso fora do estabelecimento, de fato, é uma situação diferente da transferência de bens do ativo imobilizado, como entendeu a i. Julgadora Singular.



Todavia, em vários julgados dessa Casa, observo que o CFOP 5554 é considerado como saída temporária, não transfere a propriedade do bem, além de ser de conhecimento notório que as empresas prestadoras de serviço de telecomunicações exercem atividades dessa natureza, não havendo elementos probatórios nos autos capazes de desconsiderar a informação prestada nos documentos fiscais.

Altero, portanto, a decisão singular nessa parte, conforme disposto na Tabela 1, retirando do cálculo do coeficiente de creditamento tais operações, visto que as transferências de mercadorias e bens não ensejam a incidência do ICMS, bem como, nas saídas de bens do ativo permanente da acusada para utilização fora do estabelecimento não se tratar de uma saída definitiva.

## **2.6. Operações tributadas pelo regime de substituição tributária (CFOPs 5409/ 6409 e 5405/6405)**

A Recorrente afirma que é plenamente possível aos contribuintes do ICMS computarem as saídas abrangidas pela substituição tributária na proporção de saídas tributadas para calcularem o montante de crédito do imposto relativo ao imobilizado que será aproveitado no mês, ainda que tais saídas não representem um débito no livro Registro de Saídas.

Sobre o tema, a decisão singular assim discorreu:

*“De início, é bom esclarecer que o CFOP 6405 não consta nos relatórios (fls. 11 a 18) das operações/ prestações que compuseram o coeficiente de creditamento, já o CFOP 6409 tem a base de cálculo igual ao valor contábil, portanto, foram consideradas operações/ prestações tributadas, sendo parte do numerador e denominador do mencionado coeficiente.*

*Assim, resta a discussão acerca dos CFOPs 5405 e 5409. Para os casos de vendas e transferências de mercadorias adquiridas de terceiros, registradas sob os CFOPs 5405 e 5409, os quais são regularmente tributados, só que por substituição tributária, a divergência quanto às operações reside no fato de a fiscalização tê-las tratado como operações não tributadas.*

**No caso, agiu acertadamente a fiscalização, pois as mercadorias quando remetidas a autuada foram objeto de substituição tributária, sendo sua posterior saída realizada sem destaque do ICMS, ou seja, não são tributadas pelo ICMS, motivo pelo qual, não devem compor, na condição de tributadas, o coeficiente de apropriação de créditos decorrentes das entradas de bens para o ativo permanente, tanto é verdade que a própria escrituração fiscal do contribuinte não tem informações de débito do imposto nessas operações.**

*Consequentemente, as alegações da impugnante não merecem guarida, uma vez que a apuração do coeficiente de creditamento deve ser calculada de forma mensal, arrolando as saídas tributadas e o valor total das saídas no respectivo mês, logo o fato das operações serem tributadas em momento distinto, não altera a realidade de que, quando*





*ocorreram, não houve a incidência do tributo, por isso foram corretamente classificadas como não tributadas nesta fase. Pelo exposto, não devem ser incluídas as referidas operações no numerador do coeficiente de creditamento do CIAP, que é composto pelas operações de saídas e prestações de serviços tributadas.”*

No tocante às operações com CFOP 5.405/5409/6409, estas são as realizadas com mercadorias sujeitas à substituição tributária, em que não há mais tributação, não podendo ser consideradas como tributáveis para o cálculo do coeficiente de creditamento, de acordo com o artigo 78, II, do RICMS/PB, mormente pelo fato de que estão devidamente lançadas nos livros fiscais também como não tributadas.

Nestas operações, corretamente escrituradas pela própria atuada na coluna “Outras”, o imposto é recolhido antecipadamente por substituição tributária, em operação anterior, encerrando a fase de tributação, logo não há imposto a recolher sobre essas operações, nem crédito a compensar relativos às operações anteriores.

Portanto, diante dos fatos e provas documentais verificadas nos autos, considero correto o procedimento da fiscalização, ao considerar, para efeito do cálculo do quociente de proporcionalidade, tais operações como não tributadas.

Registre-se que a matéria em comento, relativamente aos vários argumentos acima expostos, excepcionando as mudanças jurisprudenciais, já fora amplamente debatida neste órgão colegiado, com pensamento uníssono entre os seus membros, a exemplo de julgamentos de matéria afim, conforme acórdãos abaixo transcritos:

**Processo nº 090.342.2013-3**

**Acórdão nº 311/2016**

**RELATOR: CONS. JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES.**

*NULIDADE DE PARTE DOS LANÇAMENTOS. VÍCIO FORMAL. FUNCEP. CRÉDITO INEXISTENTE. PRELIMINAR PARCIALMENTE ACOLHIDA. CRÉDITO INDEVIDO. APROPRIAÇÃO INDEVIDA NO CIAP. DILIGÊNCIA. IMPERTINÊNCIA. PENALIDADE PREVISTA EM LEI. REDUÇÃO DA MULTA DECORRENTE DE LEI MAIS BENÉFICA. ALTERADA A DECISÃO RECORRIDA QUANTO AOS VALORES. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSOS HIERÁRQUICO DESPROVIDO E VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.*

*Evidenciada imprecisão em parte do lançamento quanto à natureza da infração, acarretando, por esse fato, a nulidade, por vício formal, relativo aos créditos fiscais decorrentes da acusação oriunda dos valores de crédito indevido de FUNCEP, em colisão com a narrativa descrita em nota explicativa.*

**Quanto aos demais lançamentos decorrentes de apuração incorreta dos créditos oriundos do CIAP, a legislação do ICMS do Estado da Paraíba permite o aproveitamento dos créditos relativos às aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado, que deverá obedecer ao limite mensal de 1/48 (um quarenta e oito**



**avos) sobre a real e devida proporção entre as saídas tributáveis e o total de saídas referente a operações fora do âmbito do ICMS para efeito do coeficiente de creditamento. Reconhecimento parcial de parte do lançamento em face do pagamento parcial do crédito tributário.**

*Desnecessária a solicitação de diligência diante dos elementos probantes inseridos nos autos com evidente conhecimento dos fatos apurados e rebatidos pela recorrente acerca das infrações constatadas.*

*Inexistência de afronta ao Princípio Constitucional do Não-Confisco, visto a legalidade da exigência fiscal e da penalidade aplicada.*

**ACÓRDÃO Nº 000420/2020 PROCESSO Nº 1291792016-5**

**TRIBUNAL PLENO**

**Relator: CONS.º LEONARDO DO EGITO PESSOA**

**MULTA RECIDIVA – NÃO CABIMENTO. DECADÊNCIA - RECONHECIMENTO. PEDIDO DE PERÍCIA – INDEFERIMENTO. CRÉDITO INDEVIDO DO ICMS (ATIVO IMOBILIZADO) – COEFICIENTE DE CREDITAMENTO EQUIVOCADO - DENÚNCIA CONFIGURADA EM PARTE – AJUSTES REALIZADOS - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE – ALTERADA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSOS HIERÁRQUICO DESPROVIDO E VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.**

*- Exclusão integral da multa recidiva por não atender ao disciplinamento da Lei nº 10.094/2013.*

*- Impossibilidade de o lançamento de ofício surtir os efeitos que lhe são próprios, no período de junho a agosto de 2011, ante o fato de o direito de a Fazenda constituir o correspondente crédito tributário ter sido fulminado pela decadência, conforme disposto no artigo 22, §3º, da Lei nº 10.094/13.*

*- O ordenamento tributário do Estado da Paraíba não prevê a realização de perícia, entretanto, permanece em vigor a previsão de realização de diligência.*

**- O permissivo legal para utilização dos créditos de ICMS relativos às aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado alberga-se no princípio da não-cumulatividade deste tributo. Todavia, o creditamento está condicionado ao cumprimento das disposições contidas no artigo 78 do RICMS/PB. In casu, restou demonstrado que a Autuada superavaliou os valores referentes aos coeficientes de creditamento.**

Tabela 1 – Operações consolidadas da empresa filtradas por período autuado

Inscrição Estadual	Período	CFOP	Descrição CFOP	VC	BC
16.147.111-0	02/2015	5552	TRANSFERENCIA DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO	18.908,64	
16.242.344-6	02/2015	5552	TRANSFERENCIA DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO	8.932,30	



16.242.342-0	02/2015	5554	REMESSA DE BEM DO ATIVO IMOB PARA USO FORA DO ESTAB	2.558.066,33	
16.242.344-6	02/2015	5554	REMESSA DE BEM DO ATIVO IMOB PARA USO FORA DO ESTAB	8.925,78	
16.147.111-0	02/2015	5908	REMESSA DE BEM POR CONTA DE CONTRATO DE COMODATO	143.516,13	3.229,36
16.242.344-6	02/2015	5908	REMESSA DE BEM POR CONTA DE CONTRATO DE COMODATO	65.422,98	
16.242.344-6	02/2015	5908	REMESSA DE BEM POR CONTA DE CONTRATO DE COMODATO	161.772,79	
16.242.342-0	02/2015	6552	TRANSFERENCIA DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO	485.228,11	485.228,11
16.242.344-6	02/2015	6552	TRANSFERENCIA DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO	117.318,55	117.318,55
16.147.111-0	02/2015	6552	TRANSFERENCIA DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO	2.297,99	2.297,99
16.242.342-0	02/2015	6554	REMESSA DE BEM DO ATIVO IMOB PARA USO FORA DO ESTAB	27.220,95	
16.147.111-0	02/2015	6908	REMESSA DE BEM POR CONTA DE CONTRATO DE COMODATO	4.929,95	
16.242.342-0	02/2015	6915	REMESSA DE MERCADORIA OU BEM PARA CONSERTO OU REPARO	177.858,65	
16.242.344-6	02/2015	6915	REMESSA DE MERCADORIA OU BEM PARA CONSERTO OU REPARO	14.455,00	
	<b><u>02/2015</u></b>				
	<b><u>Resultado</u></b>			<b><u>3.794.854,15</u></b>	<b><u>602.546,66</u></b>
16.242.344-6	03/2015	5552	TRANSFERENCIA DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO	24.308,42	
16.242.342-0	03/2015	5554	REMESSA DE BEM DO ATIVO IMOB PARA USO FORA DO ESTAB	2.281.952,22	
16.242.344-6	03/2015	5554	REMESSA DE BEM DO ATIVO IMOB PARA USO FORA DO ESTAB	84.474,82	
16.147.111-0	03/2015	5908	REMESSA DE BEM POR CONTA DE CONTRATO DE COMODATO	497.413,06	7.972,46
16.242.344-6	03/2015	5908	REMESSA DE BEM POR CONTA DE CONTRATO DE COMODATO	66.051,70	
16.242.344-6	03/2015	5908	REMESSA DE BEM POR CONTA DE CONTRATO DE COMODATO	340.197,62	
16.242.342-0	03/2015	6552	TRANSFERENCIA DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO	334.090,34	334.090,34
16.242.344-6	03/2015	6552	TRANSFERENCIA DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO	651.048,85	651.048,85
16.242.345-4	03/2015	6552	TRANSFERENCIA DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO	200,00	200,00
16.242.342-0	03/2015	6554	REMESSA DE BEM DO ATIVO IMOB PARA USO FORA DO ESTAB	99,93	
16.147.111-0	03/2015	6908	REMESSA DE BEM POR CONTA DE CONTRATO DE COMODATO	21.829,61	5.748,99
16.242.342-0	03/2015	6915	REMESSA DE MERCADORIA OU BEM PARA CONSERTO OU REPARO	515.436,91	
	<b><u>03/2015</u></b>				
	<b><u>Resultado</u></b>			<b><u>4.817.103,48</u></b>	<b><u>999.060,64</u></b>
16.147.111-0	04/2015	5552	TRANSFERENCIA DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO	12.548,62	
16.147.111-0	04/2015	5554	REMESSA DE BEM DO ATIVO IMOS PARA USO FORA DO ESTAB	1.869.948,05	



16.147.111-0	04/2015	5908	REMESSA DE BEM POR CONTA DE CONTRATO DE COMODATO	1.147.909,08	
16.147.111-0	04/2015	6552	TRANSFERENCIA DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO	624.065,46	624.055,46
16.147.111-0	04/2015	6908	REMESSA DE BEM POR CONTA DE CONTRATO DE COMODATO	12.221,50	7.905,22
16.147.111-0	04/2015	6915	REMESSA DE MERCADORIA OU BEM PARA CONSERTO OU REPARO	156.401,84	
	<b><u>04/2015</u></b>				
	<b><u>Resultado</u></b>			<b><u>3.823.094,55</u></b>	<b><u>631.960,68</u></b>
16.147.111-0	05/2015	5552	TRANSFERENCIA DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO	110.334,19	
16.147.111-0	05/2015	5554	REMESSA DE BEM DO ATIVO IMOS PARA USO FORA DO ESTAB	1.718.561,35	
16.147.111-0	05/2015	5908	REMESSA DE BEM POR CONTA DE CONTRATO DE COMODATO	507.749,23	
16.147.111-0	05/2015	6552	TRANSFERENCIA DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO	342.773,82	342.773,82
16.147.111-0	05/2015	6908	REMESSA DE BEM POR CONTA DE CONTRATO DE COMODATO	16.937,60	
16.147.111-0	05/2015	6915	REMESSA DE MERCADORIA OU BEM PARA CONSERTO OU REPARO	172.576,79	
	<b><u>05/2015</u></b>				
	<b><u>Resultado</u></b>			<b><u>2.868.932,98</u></b>	<b><u>342.773,82</u></b>
16.147.111-0	06/2015	5552	TRANSFERENCIA DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO	31.750,67	
16.147.111-0	06/2015	5554	REMESSA DE BEM DO ATIVO IMOS PARA USO FORA DO ESTAB	1.675.770,27	
16.147.111-0	06/2015	5908	REMESSA DE BEM POR CONTA DE CONTRATO DE COMODATO	193.157,22	
16.147.111-0	06/2015	6552	TRANSFERENCIA DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO	492.784,71	492.784,71
16.147.111-0	06/2015	6908	REMESSA DE BEM POR CONTA DE CONTRATO DE COMODATO	50.206,47	
16.147.111-0	06/2015	6915	REMESSA DE MERCADORIA OU BEM PARA CONSERTO OU REPARO	191.107,31	
	<b><u>06/2015</u></b>				
	<b><u>Resultado</u></b>			<b><u>2.634.776,65</u></b>	<b><u>492.784,71</u></b>
	<b><u>Geral</u></b>				
	<b><u>Soma</u></b>			<b><u>17.938.761,81</u></b>	<b><u>3.069.126,51</u></b>

Retirando da base de cálculo das saídas tributadas (numerador) e o valor contábil do total de saídas (denominador), os valores relativos as operações acima apresentadas na Tabela 1, resta a Tabela 2, a seguir apresentada:

Tabela 2 – Ajuste do coeficiente de creditamento do CIAP

PERÍODO – 02/2015	Auto de Infração	Valor 2ª Instância
Valor Total das Saídas Registradas na EFD/SPED	41.715.004,41	41.715.004,41
<b>Ajuste</b>	<b>0,00</b>	<b>3.794.854,15</b>
[A] Valor Total das Saídas Registradas na EFD/SPED Ajustado	41.715.004,41	37.920.150,26
Valor Total das Saídas Tributadas Registradas na EFD/SPED	25.977.727,93	25.977.727,93



<b>Ajuste</b>	<b>0,00</b>	<b>602.546,66</b>
[B] Valor Total das Saídas Tributadas Registradas na EFD/SPED ajustado	25.977.727,93	25375181,27
Índice de Apropriação Referente ICMS/CIAP [ C ] = [B/A]	0,6227	0,6692
Valor Total dos Créditos do Ativo Passíveis de Apropriação (Reg 0125 da EFD) [ D ]	13.550.094,36	13.550.094,36
Valor total das Parcelas de ICMS/CIAP Passível de Apropriação (EFD Reg 0125) [E]	277.168,97	277.168,97
Crédito ICMS Ativo Fixo Correto (ICMS/CIAP) [F]=[13 /48 xC]	175.796,39	188.903,58
ICMS Apropriado na EFD/SPED ref. CIAP (Reg E111 da EFD) [ G ]	275.822,53	275.822,53
<b>VALOR DO CRÉDITO DO ICMS INDEVIDO (G-F)</b>	<b>100.026,14</b>	<b>86.918,95</b>
<b>Valor do crédito tributário cancelado</b>		<b>13.107,19</b>
<b>PERÍODO – 03/2015</b>		
Valor Total das Saídas Registradas na EFD/SPED	44.408.313,46	44.408.313,46
<b>Ajuste</b>	<b>0,00</b>	<b>4.817.103,48</b>
Valor Total das Saídas Registradas na EFD/SPED Ajustado	0,00	39.591.209,98
Valor Total das Saídas Tributadas Registradas na EFD/SPED	26.544.454,47	26.544.454,47
<b>Ajuste</b>	<b>0,00</b>	<b>999.060,64</b>
Valor Total das Saídas Tributadas Registradas na EFD/SPED ajustado	0,00	25.545.393,83
Índice de Apropriação Referente ICMS/CIAP [ C ] = [B/A]	0,5977	0,6452
Valor Total dos Créditos do Ativo Passíveis de Apropriação (Reg 0125 da EFD) [ D ]	13.424.899,71	13.424.899,71
Valor total das Parcelas de ICMS/CIAP Passível de Apropriação (EFD Reg 0125) [E]	279.570,87	279.570,87
Crédito ICMS Ativo Fixo Correto (ICMS/CIAP) [F]=[13 /48 xC]	167.178,08	180.461,12
ICMS Apropriado na EFD/SPED ref. CIAP (Reg E111 da EFD) [ G ]	278.670,25	278.670,25
<b>VALOR DO CRÉDITO DO ICMS INDEVIDO (G-F)</b>	<b>111.492,17</b>	<b>98.209,13</b>
<b>Valor do crédito tributário cancelado</b>		<b>13.283,04</b>
<b>PERÍODO – 04/2015</b>		
Valor Total das Saídas Registradas na EFD/SPED	41.093.260,70	41.093.260,70
<b>Ajuste</b>	<b>0,00</b>	<b>3.823.094,55</b>
[A] Valor Total das Saídas Registradas na EFD/SPED Ajustado	41093260,7	37270166,15
Valor Total das Saídas Tributadas Registradas na EFD/SPED	26.949.106,94	26.949.106,94
<b>Ajuste</b>	<b>0,00</b>	<b>631.960,68</b>
[B] Valor Total das Saídas Tributadas Registradas na EFD/SPED ajustado	26.949.106,94	26.317.146,26
Índice de Apropriação Referente ICMS/CIAP [ C ] = [B/A]	0,6558	0,7061
Valor Total dos Créditos do Ativo Passíveis de Apropriação (Reg 0125 da EFD) [ D ]	13.810.868,09	13.810.868,09
Valor total das Parcelas de ICMS/CIAP Passível de Apropriação (EFD Reg 0125) [E]	282.897,91	282.897,91
Crédito ICMS Ativo Fixo Correto (ICMS/CIAP) [F]=[13 /48 xC]	188.692,01	203.168,89
ICMS Apropriado na EFD/SPED ref. CIAP (Reg E111 da EFD) [ G ]	281.595,06	281.595,06
<b>VALOR DO CRÉDITO DO ICMS INDEVIDO (G-F)</b>	<b>92.903,05</b>	<b>78.426,17</b>
<b>Valor do crédito tributário cancelado</b>		<b>14.476,88</b>
<b>PERÍODO – 05/2015</b>		
Valor Total das Saídas Registradas na EFD/SPED	41.496.235,56	41.496.235,56
<b>Ajuste</b>	<b>0,00</b>	<b>2.868.932,98</b>
[A] Valor Total das Saídas Registradas na EFD/SPED Ajustado	41.496.235,56	38.627.302,58
Valor Total das Saídas Tributadas Registradas na EFD/SPED	25.686.747,89	25.686.747,89
<b>Ajuste</b>	<b>0,00</b>	<b>342.773,82</b>
[B] Valor Total das Saídas Tributadas Registradas na EFD/SPED ajustado	25.686.747,89	25.343.974,07
Índice de Apropriação Referente ICMS/CIAP [ C ] = [B/A]	0,6190	0,6561
Valor Total dos Créditos do Ativo Passíveis de Apropriação (Reg 0125 da EFD) [ D ]	13.703.383,47	13.703.383,47
Valor total das Parcelas de ICMS/CIAP Passível de Apropriação (EFD Reg 0125) [E]	280.432,25	280.432,25
Crédito ICMS Ativo Fixo Correto (ICMS/CIAP) [F]=[13 /48 xC]	176.720,53	187.312,56
ICMS Apropriado na EFD/SPED ref. CIAP (Reg E111 da EFD) [ G ]	279.124,34	279.124,34
<b>VALOR DO CRÉDITO DO ICMS INDEVIDO (G-F)</b>	<b>102.403,81</b>	<b>91.811,78</b>



<b>Valor do crédito tributário cancelado</b>		<b>10.592,04</b>
<b>PERÍODO – 06/2015</b>		
Valor Total das Saídas Registradas na EFD/SPED	39.521.650,02	39.521.650,02
<b>Ajuste</b>	<b>0,00</b>	<b>2.634.776,65</b>
[A] Valor Total das Saídas Registradas na EFD/SPED Ajustado	39521650,02	36.886.873,37
Valor Total das Saídas Tributadas Registradas na EFD/SPED	26.008.374,03	26.008.374,03
<b>Ajuste</b>	<b>0,00</b>	<b>492.784,71</b>
[B] Valor Total das Saídas Tributadas Registradas na EFD/SPED ajustado	26.008.374,03	25.515.589,32
Índice de Apropriação Referente ICMS/CIAP [ C ] = [B/A]	0,6581	0,6917
Valor Total dos Créditos do Ativo Passíveis de Apropriação (Reg 0125 da EFD) [ D ]	13.726.440,78	13.726.440,78
Valor total das Parcelas de ICMS/CIAP Passível de Apropriação (EFD Reg 0125) [E]	283.182,43	283.182,43
Crédito ICMS Ativo Fixo Correto (ICMS/CIAP) [F]=[13 /48 xC]	188.189,26	197.811,01
ICMS Apropriado na EFD/SPED ref. CIAP (Reg E111 da EFD) [ G ]	281.564,43	281.564,43
<b>VALOR DO CRÉDITO DO ICMS INDEVIDO (G-F)</b>	<b>93.375,17</b>	<b>83.753,42</b>
<b>Valor do crédito tributário cancelado</b>		<b>9.621,75</b>

### 3. Da multa aplicada

A Recorrente aduz que a multa aplicada nos patamares de 100%, extrapola os limites da razoabilidade, tendo em vista que a conduta da Contribuinte não ensaiou a aplicação de tamanha penalidade.

Registre-se que a aplicação de multa tributária pelos Órgãos de Fiscalização é uma operação vinculada à Lei, e conforme observado a penalidade proposta encontra previsão no art. 82, V, “h”, da Lei nº 6.379/96, supracitado.

Diga-se, ademais, que os Órgãos Julgadores estão proibidos de afastar a aplicação da lei sob a alegação de inconstitucionalidade, ressalvadas as matérias decididas definitivamente em ADI ou em via incidental, quando o Senado Federal tenha suspenso a execução do ato, *ex vi*, dos 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.**

**SÚMULA 03 – A declaração de inconstitucionalidade de lei não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos.**

Por derradeiro, necessário acolher as alterações advindas da Lei nº 12.788/23, publicadas no DOE de 29/9/2023, com efeito legal desde essa



data<sup>2</sup>, cabendo redução das penalidades aplicadas com fulcro no art. 82, V, “h”, supracitado, em face do Princípio da Retroatividade da Lei mais benigna disciplinada no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN<sup>3</sup>.

Assim, necessária se torna a redução da multa por infração, não nos restando outra opção senão, alterar a sentença monocrática, no tocante aos seus valores também em relação às infrações, julgando pela **PARCIAL PROCEDÊNCIA** da medida fiscal, cuja exação assim se apresenta, conforme tabela abaixo:

DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO	INICIO	FIM	ICMS AI	MULTA AI	ICMS Cancelado	MULTA Cancelado	ICMS devido	MULTA devida
0332 - CRÉDITO INDEVIDO (ATIVO IMOBILIZADO) EM VIRTUDE DE APURAÇÃO INCORRETA DO CRÉDITO FISCAL	01/02/15	28/02/15	100026,14	100026,14	13.107,19	34.836,93	86.918,95	65.189,21
	01/03/15	31/03/15	111492,17	111492,17	13.283,04	37.835,32	98.209,13	73.656,85
	01/04/15	30/04/15	92903,05	92903,05	14.476,88	34.083,42	78.426,17	58.819,63
	01/05/15	30/05/15	102403,81	102403,81	10.592,04	33.544,98	91.811,77	68.858,83
	01/06/15	30/06/15	93375,17	93375,17	<b>9.621,75</b>	30.560,10	83.753,42	62.815,07
<b>TOTAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO</b>			<b>500.200,34</b>	<b>500.200,34</b>	<b>61.080,89</b>	<b>170.860,75</b>	<b>439.119,45</b>	<b>329.339,59</b>

Por todo o exposto,

VOTO pelo recebimento voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo provimento parcial, para alterar a decisão monocrática e julgar parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000341/2020-74 (fls. 4 e 5), lavrado em 27 de fevereiro de 2020, contra a empresa CLARO S.A, acima qualificada, condenando-a ao crédito tributário na quantia de **R\$ 768.459,04 (setecentos e sessenta e oito mil, quatrocentos e cinquenta e nove reais e quatro centavos)**, sendo R\$ 439.119,45 (quatrocentos e trinta e nove mil, cento e dezenove reais e quarenta e cinco centavos) de ICMS, por infringência ao artigo 78, incisos I, II e III, do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e R\$ 329.339,59 (trezentos e vinte e nove mil, trezentos e trinta e nove reais e cinquenta e nove centavos) de multa por infração, arremada no art. 82, V, “h”, da Lei nº 6.379/96.

<sup>2</sup> **Lei nº 12.788/23**

Art. 4º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos em relação:

I - ao art. 3º, para as operações realizadas a partir de 1º de outubro de 2023;

II - à alínea “a” do inciso I do art. 1º, a partir de 1º de janeiro de 2024;

**III - aos demais dispositivos, na data de sua publicação.**

<sup>3</sup>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.



Ao tempo em que cancelo, por indevido, o crédito tributário no o valor de **R\$ 231.941,64 (duzentos e trinta e um mil, novecentos e quarenta e um reais e sessenta e quatro centavos)**, sendo R\$ 61.080,89 (sessenta e um mil e oitenta reais e oitenta e nove centavos) de ICMS e R\$ 170.860,75 (cento e setenta mil, oitocentos e sessenta reais e setenta e cinco centavos) de multa por infração.

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

Tribunal Pleno, sessão realizada por meio de videoconferência em 24 de novembro de 2023.

Lindemberg Roberto de Lima  
Conselheiro Relator