



PROCESSO Nº 0255512017-0

ACÓRDÃO Nº 574/2023

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: TELEMAR NORTE LESTE S/A. - EM RECUPERACAO JUDICIAL

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: MARISE DO O CATAO E EDUARDO SALES COSTA

Relator: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

**PRELIMINAR DE DECADÊNCIA. ACOLHIDA. 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 - MULTA RECIDIVA. AFASTADA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - ALTERADA DE OFÍCIO A DECISÃO RECORRIDA - RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDOS.**

- Acolhida a preliminar de decadência, pois o Auto de Infração se consolidou em 22/2/2017, com a ciência da autuada, logo, a infração relativa a fatos geradores ocorridos em janeiro de 2012, já não eram mais passíveis de retificação pelo Fisco, eis que estariam alcançados pela decadência, em vista do exposto nos arts. 150, § 4º, do CTN e, 22, § 3º, da Lei Estadual nº 10.094/2013.

- O aproveitamento dos créditos, relativos às aquisições de bens destinados ao ativo immobilizado, 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.



- Afastada a multa recidiva, uma vez que não foram caracterizados os requisitos estabelecidos no artigo 87 da Lei nº 6.379/96 para sua incidência.

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 do recurso de ofício, por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo desprovisionamento dos recursos de ofício e voluntário, e alterar quanto aos valores e fundamentos a decisão monocrática que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento **93300008.09.00000248/2017-64, (fls. 3 a 4), lavrado em 20 de fevereiro de 2017, contra a empresa TELEMAR NORTE LESTE S/A - EM RECUPERACAO JUDICIAL**, inscrição estadual nº **16.064.797-5**, acima qualificada, mantendo o crédito tributário na quantia de **R\$ 558.055,69 (quinhentos e cinquenta e oito mil e cinquenta e cinco reais e sessenta e nove centavos)**, sendo R\$ 318.888,97 (trezentos e dezoito mil, oitocentos e oitenta e oito reais e noventa e sete centavos) de ICMS, por infringência ao art. 78, I, II e III, do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, R\$ 239.166,73 (duzentos e trinta e nove mil, cento e sessenta e seis reais e setenta e três centavos) de multa por infração, arrimada no art. 82, V, “h”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo em que mantenho cancelado, por indevido, o crédito tributário de R\$ 177.214,52 (cento e setenta e sete mil, duzentos e quatorze reais e cinquenta e dois centavos) de ICMS, R\$ 177.214,52 (cento e setenta e sete mil, duzentos e quatorze reais e cinquenta e dois centavos) de multa por infração, e R\$ 88.607,26 de multa recidiva.

E cancelo o crédito tributário no valor de **R\$ 159.444,49 (cento e cinquenta e nove mil, quatrocentos e quarenta e quatro reais e quarenta e nove centavos)** de multa recidiva, e de 79.722,24 (setenta e nove mil, setecentos e vinte e dois reais e vinte e quatro centavos), por aplicação do princípio da retroatividade benéfica.

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

P.R.I.

Segunda Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 21 de novembro de 2023.

LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA

Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA

Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, LEONARDO DO EGITO PESSOA (SUPLENTE), SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA, JOSÉ VALDEMIR 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 0255512017-3

RECURSO VOLUNTARIO

Recorrente: TELEMAR NORTE LESTE S/A. - EM RECUPERACAO JUDICIAL

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: MARISE DO O CATAO E EDUARDO SALES COSTA

Relator: LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA

**PRELIMINAR DE DECADÊNCIA. ACOLHIDA. 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 - MULTA RECIDIVA. AFASTADA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - ALTERADA DE OFÍCIO A DECISÃO RECORRIDA - RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDOS.**

- Acolhida a preliminar de decadência, pois o Auto de Infração se consolidou em 22/2/2017, com a ciência da autuada, logo, a infração relativa a fatos geradores ocorridos em janeiro de 2012, já não eram mais passíveis de retificação pelo Fisco, eis que estariam alcançados pela decadência, em vista do exposto nos arts. 150, § 4º, do CTN e, 22, § 3º, da Lei Estadual nº 10.094/2013.

- O aproveitamento dos créditos, relativos às aquisições de bens destinados ao ativo immobilizado, 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.



- Afastada a multa recidiva, uma vez que não foram caracterizados os requisitos estabelecidos no artigo 87 da Lei nº 6.379/96 para sua incidência.

## RELATÓRIO

A presente demanda teve início por meio do Auto de Infração de Estabelecimento nº **93300008.09.00000248/2017-64**, (fls. 3 a 4), lavrado em **20 de fevereiro de 2017**, contra a empresa **TELEMAR NORTE LESTE S/A - EM RECUPERACAO JUDICIAL**, inscrição estadual nº **16.064.797-5**, acima qualificada, constando as seguintes infrações:

**0332 - CRÉDITO INDEVIDO (ATIVO IMOBILIZADO) EM VIRTUDE DE APURAÇÃO INCORRETA DO CRÉDITO FISCAL** >> Falta de recolhimento do ICMS, em virtude de o contribuinte 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 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) ESTABELECIDA 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.

Em decorrência dos fatos acima, os Representantes Fazendários constituíram o crédito tributário na quantia de **R\$ 1.240.258,71 (um milhão, duzentos e quarenta mil, duzentos e cinquenta e oito reais e setenta e um centavos)**, sendo R\$ 496.103,48 (quatrocentos e noventa e seis mil, cento e três reais e quarenta e oito centavos) de ICMS, por infringência ao art. 78, I, II e III, do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, R\$ 496.103,48 (quatrocentos e noventa e seis mil, cento e três reais e quarenta e oito centavos) de multa por infração, arrimada no art. 82, V, “h”, da Lei nº 6.379/96, e R\$ 248.051,75 (duzentos e quarenta e oito mil e cinquenta e um reais e setenta e cinco centavos), a título de multa recidiva.



Instruem o Auto de Infração os documentos: QUADRO DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO ORIUNDO DO CIAP, REGISTROS FISCAIS DE APURAÇÃO DO ICMS, RELATÓRIOS DE CFOP – ENTRADAS E SAÍDAS - PERÍODO DE JANEIRO A JUNHO DE 2012, e Termo de Início de Fiscalização, anexados às (fls. 5/30).

Cientificado pessoalmente da lavratura do auto de infração em 22 de fevereiro de 2017, o acusado interpôs petição reclamatória, em 24/3/2017 (fls. 34/62), por meio da qual formula as seguintes alegações:

- a) Ocorrência de decadência de lançamento sobre o mês de janeiro de 2012 na forma do artigo 150, §4º do CTN;
- b) Que devem ser incluídos, para o cálculo do coeficiente de saídas tributadas da fração algébrica no campo do numerador, os valores referentes à cessão de meios de rede, chamada de interconexão de redes ou EILD, os quais são regularmente tributados, só que por substituição tributária nos termos do Convênio ICMS nº 126/98;
- c) Aduz que devem ser incluídos no numerador os valores de ICMS sobre uma série de serviços que não tinham sido tributados em 2012, e que foram objeto de exigência através de Auto de Infração nº 93300008.09.00000473/2015-39, lavrado pela SEFAZ/PB em 2015;
- d) Pede a exclusão do numerador e do denominador do coeficiente os valores referentes a saídas meramente físicas e temporárias dos estabelecimentos da empresa (independentemente do destaque do ICMS ou não), visto que não constituem fato gerador de ICMS com saída econômica definitiva ou com finalidade mercantil
- e) Que essas saídas que não transferem a titularidade das mercadorias, citando jurisprudência firmada por órgãos administrativos de julgamentos de outros estados da Federação, requerendo a exclusão os valores das operações que envolvam transferências de bens remessa de conserto, remessa em comodato e a decretação de improcedência da exigência fiscal;
- f) Afirma que os valores referentes a receitas financeiras, como de multas e juros contratuais não podem compor o denominador do coeficiente de saídas tributadas, visto que são estranhos ao fato gerador do ICMS;
- g) A multa aplicada se revela desproporcional e com exorbitância, tendo caráter confiscatório, cabendo sua redução;
- h) Alega que se faz necessária a produção de prova pericial a fim que possa exercer plenamente o seu direito de defesa para que se apure o coeficiente correto de saída tributadas do período, indicando assistente técnico com contato e endereço firmado na defesa com quesitos a serem respondidos;
- i) Dessa forma, pede deferimento de suas alegações.



A Reclamante anexa documentos às fls. 64/131 dos autos, incluindo uma mídia em CD-R com o arquivo de planilha excel denominado “Doc 03 - Planilha Cálculo Coeficiente” nas fls. 109.

Anexado Termo de Antecedentes Fiscais e com a informação de Termo de Conclusão, conforme fls. 132/137, os autos foram remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Recursos Fiscais – GEJUP, ocasião na qual foram distribuídos ao julgador fiscal Joao Lincoln Diniz Borges, que decidiu pela parcial procedência da exigência fiscal, em decisão monocrática nas fls. 139/155, nos termos da seguinte ementa:

*CRÉDITO INDEVIDO (ATIVO IMOBILIZADO) – APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS FISCAIS. DECADÊNCIA EM PARTE DOS LANÇAMENTOS FISCAIS. ERRO NA DETERMINAÇÃO DOS COEFICIENTES DE CREDITAMENTO DO CIAP. DENÚNCIA PARCIALMENTE CONFIGURADA.*

*- Restou comprovado efeito decadencial sobre parcela dos lançamentos fiscais da parte contenciosa, arrimada no art. 150, §4º do CTN.*

*- O permissivo legal para utilização dos créditos de ICMS relativos às aquisições de bens destinados ao ativo immobilizado alberga-se no princípio da não-cumulatividade deste tributo, devendo obedecer aos parâmetros exigidos na legislação do ICMS do Estado da Paraíba. A exclusão, do cálculo do coeficiente de creditamento, de valores referentes a operações de mero deslocamento de bens/mercadorias, acarretou a parcial sucumbência do crédito tributário.*

*AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE*

Ciente da decisão de primeira instância, através do DT-e, 27/12/2019 (fl. 158), a autuada protocolou Recurso Voluntário, em 27/1/2020 (fl. 160/190), por meio do qual repetiu as teses expostas na Reclamação apresentada em sede de primeira instância, reforçando especialmente que:

- a) Discorre sobre a natureza do coeficiente de saídas tributadas e pugna pela necessidade de se incluir no numerador as receitas decorrentes da cessão de meios de rede (EILD – INTERCONEXÃO DE REDES);
- b) Reitera o argumento de se incluir no numerador os serviços cujo ICMS foi recolhido pela empresa em 2015, através de Auto de Infração nº 93300008.09.00000473/2015-39, lavrado pela SEFAZ/PB em 2015;
- c) Da necessidade de se excluir do numerador e do denominador do coeficiente todos os CFOPs referentes às saídas meramente físicas e temporárias e não apenas os CFOPs 5908, 6908, 6909, 5915 e 6915, excluídos na decisão da primeira instância;
- d) Da necessidade de se excluir do numerador e do denominador do coeficiente as receitas financeiras, como multa e juros contratuais, estranhos ao fato gerador do ICMS, e que a decisão da primeira instância não se manifestou sobre esse ponto;
- e) Diante da omissão quanto às receitas financeiras pede que os autos devem retornar à primeira instância para que a GEJUP se manifeste;



f) Da ilegitimidade de aplicação de penalidade que superam em 100% o valor do tributo.

A Reclamante solicita a realização de prova pericial a fim de que se refaça o coeficiente de saídas tributadas dos períodos autuados, conforme ajustes realizados no Doc. 3 anexado na impugnação.

Requer que seja dado provimento ao Recurso para: no mérito, seja integralmente cancelado o crédito tributário consubstanciado no auto de infração, sucessivamente, pede que seja determinado o retorno dos autos à primeira instância, para que a GEJUP se manifeste quanto à necessidade de exclusão de receitas financeiras do cálculo do coeficiente de saídas tributadas, bem como requer a redução das multas de ofício cominadas para o patamar de 100%.

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

**Eis o breve relato.**

## VOTO

Versa a presente demanda sobre os recursos de ofício e voluntário, interpostos contra a decisão de primeira instância, que julgou parcialmente procedente a acusação de crédito indevido (ativo imobilizado) em virtude de apuração incorreta do crédito fiscal.

Inicialmente, importa declarar a regularidade do recurso de ofício e 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.

Impõe-se declarar, também, que o lançamento de ofício em questão respeitou todas as cautelas da lei, especialmente no que concerne ao art. 41 da Lei nº 10.094/13 e o art. 142 do CTN, não se vislumbrando 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

Antes de aprofundar as questões meritórias, corroboro com o entendimento exarado pela instância monocrática quanto à preliminar suscitada pela autuada no que diz respeito ao *pedido de perícia*, pois a Lei 10.094/2013 não disciplinou a realização de perícia, prevendo a realização de Diligências para o fim de esclarecimentos de fatos que tenham relevância para o deslinde da demanda.

No que diz respeito a pedido de diligência fiscal previsto no art. 59<sup>1</sup> da Lei nº 10.094/2013, entendo ser esta desnecessária no presente caso, frente aos elementos

---

<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.  
(...)





carreados aos autos, que são suficientes para elucidação da presente contenda e para formação do convencimento deste relator.

Portanto, comungando com o entendimento do juízo “a quo”, indefiro o pedido de perícia pretendida.

## 2. DA ALEGAÇÃO DE DECADÊNCIA:

Conforme é cediço, a decadência no direito tributário é a perda do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário pelo lançamento, em razão de decurso de prazo instituído em lei.

Neste sentido, o Código Tributário Nacional - CTN estabelece, como regra geral, que a Fazenda Pública poderá constituir o crédito tributário, pelo lançamento, em até 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Tal dispositivo encontra-se inserido no art. 173, I, da norma geral tributária, a seguir transcrito:

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. (...)*

Por outro lado, a espécie tributária do ICMS se caracteriza pelo lançamento por homologação, tratando-se de tributo em que a legislação comete ao sujeito passivo o dever de antecipar o seu pagamento, sem o prévio exame da autoridade administrativa.

Dessa forma, o lançamento por homologação se materializa quando esta atividade é confirmada, pelo sujeito ativo, de forma expressa (por ato formal), ou tácita, por decurso do prazo legal, conforme estipulado no art. 150, § 4º, do CTN, abaixo transcrito:

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*(...)*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito salvo se comprovada ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

A matéria em comento está regulamentada no art. 22, § 3º da Lei nº 10.094/2013, assim disciplina:

*Art. 22. Os prazos de decadência e prescrição obedecerão ao disposto na legislação específica de cada tributo, respeitadas as regras do Código Tributário Nacional.*

---

§ 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.



*§ 1º A decadência deve ser reconhecida e declarada de ofício.*

*§ 2º Aplica-se o prazo decadencial previsto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional aos casos de lançamento por homologação.*

*§ 3º Na hipótese de tributo sujeito a lançamento por homologação, em que o contribuinte tenha realizado a entrega de declaração de informações fiscais, à Fazenda Estadual, ou tenha realizado recolhimento a menor do que o declarado, o prazo decadencial será de 5 (cinco) anos, contado exatamente da data da ocorrência do fato gerador. (g.n.).*

No caso em exame, o sujeito passivo, tendo prestado a devida declaração ao Fisco, foi autuado pela fiscalização por crédito indevido (ativo imobilizado) em virtude de apuração incorreta do crédito fiscal, o que atrai indubitavelmente as regras do art. 150, § 4º, do CTN e, art. 22, § 3º, da Lei Estadual nº 10.094/2013.

Destarte, tendo o Auto de Infração se consolidando em 22 de fevereiro de 2017, com a ciência da autuada, a infração retromencionada, relativa a fatos geradores ocorridos em janeiro de 2012, já não eram mais passíveis de retificação pelo Fisco, eis que estariam alcançados pela decadência, em vista do exposto nos arts. 150, § 4º, do CTN e, 22, § 3º, da Lei Estadual nº 10.094/2013, supramencionados.

Assim, acolho a preliminar para declarar extinto pela decadência o crédito tributário do período de janeiro de 2012, ratificando a decisão da instância singular.

### **3. DO PEDIDO DE RETORNO DOS AUTOS À PRIMEIRA INSTÂNCIA**

A Recorrente aduz a necessidade de se excluir do numerador e do denominador do coeficiente as receitas financeiras, como multa e juros contratuais, estranhos ao fato gerador do ICMS, e afirma que a decisão da primeira instância não se manifestou sobre esse ponto, e que os autos devem retornar à primeira instância para que a GEJUP se manifeste.

Esse pedido formulado pela Recorrente incide em uma suposta nulidade da sentença, ao não ter avançado sobre ponto levantado pela defesa. Todavia, a r. Sentença, com efeito se manifestou sobre a matéria, nos seguintes termos:

*“CFOP 5.949/6.949 – outra saída de mercadoria não especificada As operações registradas sob a rubrica de outra saída ou prestação de serviço não especificada configuram hipótese de incidência do ICMS, conforme se depreende da análise da escrituração efetuada pela própria Autuada, sendo irrelevante o fato dessas mercadorias não fazerem parte da atividade fim da empresa.*

*Ademais, a Autuada não comprovou que as referidas operações são decorrentes de receitas financeiras ou que são decorrentes de operações fiscais que não importaram em saída definitivas. Portanto, correta a fiscalização ao considerar seus valores no cômputo do coeficiente de creditamento. Sendo assim, de todas as rubricas contestadas pela defesa, comprovou-se a necessidade de exclusão apenas dos valores correspondentes aos seguintes CFOP's, caso tenham ocorrido suas operações nos registros fiscais da defendente:”*

Sendo assim, sem avançar no mérito da questão, o julgador singular de fato se manifestou pela ausência de comprovação por parte da autuada no que se refere a



Receitas Financeiras e a relação com os CFOP 5.949/6.949, e com esse fundamento negou o que foi pedido, por isso, não houve nulidade procedimental na decisão.

#### 4. 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*:

*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 a 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 adotar 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, equívocos 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 numerador e no denominador saídas não efetivas, que estão fora do campo de incidência do ICMS.

Com base nessas premissas apresenta argumentos sobre os seguintes tópicos materiais: a) valores referentes à cessão de meios de rede, b) serviços lançados no Auto de Infração nº 93300008.09.00000473/2015-39; c) saídas meramente físicas e temporárias e d) receitas financeiras, como multa e juros contratuais.

Avanço, então, sobre cada ponto controverso.

#### **4.1 Dos valores referentes à cessão de meios de rede**

A Recorrente afirma que devem ser incluídos, para o cálculo do coeficiente de saídas tributadas da fração algébrica no campo do numerador, os valores referentes à cessão de meios de rede, chamada de interconexão de redes ou EILD, os quais são regularmente tributados, só que por substituição tributária nos termos do Convênio ICMS nº 126/98.

Cumpramos examinar que as operações de compartilhamento de redes se caracterizam pela cessão onerosa de parte da rede da autuada a outras empresas prestadoras de serviço de telecomunicação para utilização nos serviços prestados por estas últimas. Nessa situação, o ICMS será devido somente sobre o preço do serviço cobrado do usuário final, conforme dispõe a Cláusula Décima do Convênio ICMS 126, de 1998, *in verbis*:

*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.*

O entendimento da Recorrente se mostra equivocado, pois é fato notório que o dispositivo contido na cláusula décima, acima descrita, claramente, prevê a desoneração do ICMS nessa fase de tributação, ao transferir sua cobrança para uma etapa subsequente, quando da prestação do serviço a usuário final. Assim, tratando-se de saída com desoneração do imposto não há que se falar em crédito a ser compensado.

Portanto, 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.

Assim, confirmo a decisão da instância singular e entendo que a fiscalização agiu corretamente, ao proceder ao cálculo do coeficiente de creditamento,



considerando as receitas decorrentes de operações de compartilhamento de redes no denominador da relação, como parte das operações e prestações do período, conforme disposto no art. 78, III, do RICMS/PB.

#### **4.2 Serviços lançados no Auto de Infração nº 93300008.09.00000473/2015-39**

A Recorrente aduz também que deve ser incluído no numerador os valores de ICMS sobre uma série de serviços que não tinham sido tributados em 2012, e que foram objeto de exigência através de Auto de Infração nº 93300008.09.00000473/2015-39, lavrado pela SEFAZ/PB em 2015.

O julgador *a quo*, negou tal ajuste favorável a acusada, assim se manifestando:

*“No contexto dessa demanda de inclusão dos valores advindos da autuação constante no Auto de Infração nº 93300008.09.00000473/2015-39, se faz necessário que a atuada evidencie as devidas operações fiscais em termos de valores, notas fiscais e período de apuração.*

*A simples menção de peça exordial anterior que foi parcialmente reconhecida em composição de REFIS/PEP não é suficiente para acolher o pleito de inclusão no numerador, mormente quando os valores constantes no Processo de nº 0462912015-7 não foram totalmente quitados, encontrando em status de “EM ABERTO” na DÍVIDA ATIVA, não podendo ser aproveitado para inclusão ou modificação do coeficiente de creditamento em questão.*

Impende salientar que o direito ao crédito fiscal do ICMS guarda importantes condicionantes, entre eles a decadência prevista no art. 81, e a necessidade de escrituração dos documentos fiscais de origem dos créditos, por força do art. 84, todos do RICMS/PB.

*Art. 81. O direito de utilizar o crédito extingue-se após decorridos cinco anos contados da data da emissão do documento.*

*Art. 83. Ressalvada a hipótese do § 3º do art. 2º, é vedado ao contribuinte creditar-se do imposto antes da entrada da mercadoria em seu estabelecimento ou da utilização do serviço.*

*Art. 84. Também não é admitido o crédito fiscal destacado em documento que não tenha sido escriturado no Registro de Entradas, no prazo fixado neste Regulamento, exceto se:*

*I - houver comunicação escrita do contribuinte à repartição fiscal de seu domicílio, narrando as causas determinantes do lançamento extemporâneo, consignada na coluna “Observações” do Registro de Entradas;*

*II - for feita pelo Fisco a reconstituição da escrita.*

*Parágrafo único. A comunicação referida no inciso I, deverá ser lavrada em duas vias, uma das quais será devolvida ao contribuinte, devidamente visada, para comprovação junto ao Fisco, quando necessário.*

Ora, a Recorrente pugna para incluir no numerador (saídas tributadas) prestações do exercício de 2012 lançadas no auto de infração nº 93300008.09.00000473/2015-39, fato que aumentaria o coeficiente de creditamento a seu favor.



Observo, contudo, que não há previsão legal para a incorporação de saídas decorrentes de lançamentos de ofício no coeficiente de creditamento do CIAP, pois a norma do art. 78, inciso III, trata das operações devidamente escrituradas na EFD, o que exclui infrações praticadas pelo sujeito passivo. Ademais, no lançamento de ofício, o ICMS é cobrado como operação final, diante da ocorrência de infração.

### 4.3 Das saídas meramente físicas e temporárias

A Recorrente arrazoa a necessidade de se excluir do numerador e do denominador do coeficiente todos os CFOPs referentes às saídas meramente físicas e temporárias e não apenas os CFOPs 5908, 6908, 6909, 5915 e 6915 excluídos na decisão da primeira instância.

#### a) CFOPs 5908, 6908, 6909, 5915 e 6915

Com efeito, reconheço que a interpretação dada a saídas no art. 78, inciso III do RICMS/PB se refere a saídas com caráter definitivo, ou seja, 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, mantenho a exclusão dos citados CFOP's, 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 ocorrera 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.*

**b) CFOPs 5209/6201**

A Recorrente discorda da decisão singular afirmando que as operações de CFOPs 5209/6201 constituem simples remessas em devolução de mercadorias e que não existem atos de mercancia, nem circulação jurídica de mercadorias.

O i. julgador a quo negou a pretensão da defesa, sob o seguinte argumento:

*“CFOP 5209/6201 – devolução de mercadorias recebidas para comercialização e em devolução de compra para industrialização As operações de remessa em devolução de mercadorias recebidas para*



*comercialização, bem como em devolução de compras para industrialização, corretamente escriturada pela própria Autuada, tem implicações de ordem material, tendo em vista tratar-se de saídas definitivas de devolução e que implicam transferência de propriedade. Portanto, correta a fiscalização ao considerar seus valores no cômputo do coeficiente de creditamento, não cabendo sua exclusão.”*

Como visto, o julgador singular, destaca que tais operações têm repercussão material e se constituem em saídas definitivas de devolução, implicando transferência de propriedade.

Com efeito, as operações de devolução de bens e mercadorias para comercialização ou para industrialização ocorrem com a manutenção dos créditos fiscais, sendo acompanhado dos devidos ajustes na forma regulamentar.

Dessa feita, as saídas são tributadas e devem ser mantidas no numerador e no denominador, conforme a escrituração fiscal.

**c) CFOPs 5.552/6.552, 5.557/6.557 e 5152/6152**

A recorrente afirma que todos esses CFOPs versam sobre a mera transferência de bens entre os estabelecimentos da mesma empresa, são simples deslocamentos físicos de bens sem qualquer conteúdo comercial, que não há se falar em pagamento do ICMS, pois o fato gerador do imposto não se materializou.

Com efeito, o E. STF modulou os efeitos da ADC nº 49 em 19/4/2023, sendo acatada a proposta do E. Ministro Relator Edson Fachin para garantir a manutenção e a transferência dos créditos de ICMS, determinando que a transferência deverá ser regulamentada pelos Estados até 1º/1/2024.

Nada obstante, ficaram excepcionadas 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 5.552/6.552, 5.557/6.557 e 5152/6152**), que possa impactar no coeficiente de creditamento, deve ser considerada, visto que esse processo administrativo tributário teve ciência do sujeito passivo em 22 de fevereiro de 2017, antes da data de julgamento do ADC nº 49.

O i. Julgador Singular manteve essas operações de transferências tanto no numerador quanto no denominador do cálculo do coeficiente de creditamento, sob os argumentos de autonomia dos estabelecimentos, e consubstanciava-se numa efetiva circulação de mercadorias com ocorrência de fato gerador de ICMS.

*“d) CFOP 5.552/6.552 – transferência de bem do ativo imobilizado As transferências de mercadorias ou bens do ativo imobilizado, efetuadas entre estabelecimentos da mesma empresa, em operações interestaduais, caracterizam incidência do ICMS. A legislação do ICMS do Estado da Paraíba considera como autônomo cada estabelecimento pertencente ao mesmo contribuinte, portanto, as transferências de mercadorias ou bens, entre esses estabelecimentos, evidencia uma efetiva circulação de mercadorias com fato gerador do ICMS, pressupondo uma transferência de titularidade para os efeitos de apuração do imposto. Como se observa, sendo essas operações*



*foram tributadas pelo ICMS e, levando em consideração o princípio da autonomia dos estabelecimentos, configurando saídas definitivas e não como meros deslocamentos de bens ou mercadorias, devem ser incluídas no cálculo do coeficiente de estorno, nos moldes em que procedeu a Fiscalização.”*

Com efeito, a ADC nº 49 não deixa dúvida de que STF confirmou a não incidência de ICMS no deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, mas ressaltou a manutenção e a transferência de créditos de ICMS a ser regulamentada pelos Estados até 1º/1/2024.

Por esse motivo, a fundamentação dada pelo julgador singular para manter as saídas em transferência como tributadas no coeficiente de creditamento não se sustenta.

Noutra seara, nesse caso dos autos não se cobra o ICMS do deslocamento de bens entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, conhecido diferencial de alíquotas interestadual, mas se apura o creditamento indevido sobre os bens do ativo imobilizado, cujas regras estão estabelecidas no art. 78, I, II, III e aos parágrafos 1º a 6º.

Analisando a legislação posta e já transcrita, pode-se dizer que o método determinado para apuração do coeficiente, nada mais é que a exclusão do crédito em relação às saídas isentas e não tributadas, quando não autorizada a manutenção dos créditos pelas entradas.

Conforme já visto, para os créditos sobre bens do ativo imobilizado, o adquirente pode se apropriar de uma parcela de 1/48 (um quarenta e oito avos) sobre o saldo de crédito do livro CIAP, acrescido dos créditos das aquisições do mês, mas proporcionalmente perde a parcela relativa às saídas isentas e não tributadas, tendo como técnica um coeficiente determinado pela legislação.

Percebe-se, então, que ao excluir as saídas isentas e não tributadas do numerador, o contribuinte perde proporcionalmente parte do crédito do ativo imobilizado mensal, visto que naquela parcela o bem não está contribuindo com o recolhimento do ICMS, essa é a *mens legis* de tal coeficiente.

Por igual motivo, se a saída é isenta ou não tributadas pelo ICMS, mas conserva-se o direito ao crédito fiscal pelas entradas, a utilização do bem contribui para a tributação, de forma a se considerar, excepcionalmente, tais saídas como tributadas, conforme disciplinado no §6º do art. 78, *verbis*.

*Art. 78 (...)*

*§ 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.*

Diante dessa lógica deôntica, jurídica por natureza, a manutenção dos valores a título de transferências, embora sejam saídas sem incidência do ICMS, pacificado pelo STF, encontra significado na interpretação do art. 78, §6º do RICMS/PB, inobstante, nesses casos os débitos e créditos em operações interestaduais serem idênticos, existe diferença no valor do coeficiente ao excluir ou manter as operações de transferências.

Por esse motivo, salvo disposição legal em contrário, como a decisão do E. STF, guarda a previsão de manutenção dos créditos fiscais, quando devidos, nas



transferências, a interpretação a ser dada ao coeficiente de creditamento é de manter como tributadas por equiparação tais transferências, na forma do §6º do art. 78 do RICMS/PB.

Modifico, assim, os fundamentos dados à matéria pela instância singular, mas mantenho tanto no numerador, quanto no denominador, as saídas de bens e mercadorias em transferências, no cálculo do coeficiente de creditamento.

#### 4.4 Das receitas financeiras, como multa e juros contratuais

A Recorrente, aduz a necessidade de se excluir do denominador do coeficiente as receitas financeiras, como multa e juros contratuais, estranhos ao fato gerador do ICMS, que a decisão da primeira instância não se manifestou sobre esse ponto, e que os autos devem retornar à primeira instância para que a GEJUP se manifeste.

Como visto, em sede preliminar, o julgador *a quo* não vislumbrou demonstração suficiente dos fatos alegados pela defesa.

Percebe-se, mais precisamente, que a Recorrente anexa alguns documentos fiscais nas fls. 123 e seguintes (Doc. 7), nas quais constam pagamentos de juros de mora, multa por atraso de pagamentos e multa de cancelamento do serviço OI Velox.

Todavia, o cálculo do coeficiente de creditamento se deu com base na escrituração fiscal das notas fiscais, conforme declarado pela empresa na EFD, de forma que caberia ao sujeito passivo a demonstração pormenorizada dos fatos alegados, e a repercussão precisa nos CFOPs declarados.

Assim, ratifico a decisão singular nessa parte.

Feitas essas considerações, o coeficiente de creditamento fica constituído, conforme a tabela abaixo:

#### AJUSTE DO COEFICIENTE DE CREDITAMENTO DO CIAP

	Auto de Infração	2ª Instância
<b>PERÍODO – 02/2012</b>		
<b>Valor Total das Saídas Registradas na EFD/SPED</b>	<b>31.262.292,76</b>	<b>31.262.292,76</b>
Ajuste 1ª Instância CFOPs 6909, 5908/6908 e 5915/6915	0,00	1.063.141,12
Ajuste 2ª Instância CFOPs 5152/6152 e 5552/6552 e 5557/6557	0,00	0,00
[A] Valor Total das Saídas Registradas na EFD/SPED Ajustado	31.262.292,76	30.199.151,64
<b>Valor Total das Saídas Tributadas Registradas na EFD/SPED</b>	<b>23.713.327,37</b>	<b>23.713.327,37</b>
Ajuste 1ª Instância CFOPs 6909, 5908/6908 e 5915/6915	0,00	400,00
Ajuste 2ª Instância CFOPs 5152/6152 e 5552/6552 e 5557/6557	0,00	0,00
[B] Valor Total das Saídas Tributadas Registradas na EFD/SPED ajustado	23.713.327,37	23.712.927,37
<b>Índice de Apropriação Referente ICMS/CIAP [ C ] = [B/A]</b>	<b>0,75853</b>	<b>0,78522</b>
Valor Total dos Créditos do Ativo Passíveis de Apropriação (Reg 0125 da EFD) [ D ]	23.163.481,56	23.163.481,56
Valor total das Parcelas de ICMS/CIAP Passível de Apropriação (EFD Reg 0125) [E]	482.582,96	482.582,96



Crédito ICMS Ativo Fixo Correto (ICMS/CIAP) [F]=[13 /48 xC]	366.044,82	378.924,80
ICMS Apropriado na EFD/SPED ref. CIAP (Reg E111 da EFD) [ G ]	482.582,96	482.582,96
ICMS Estornado EFD/SPED ref. CIAP (Reg E111 da EFD) [ H ]	35.808,14	35.808,14
<b>VALOR DO CRÉDITO DO ICMS INDEVIDO (G-F)</b>	<b>80.730,00</b>	<b>67.850,02</b>
Valor do crédito tributário cancelado		12.879,97

	Auto de Infração	2ª Instância
<b>PERÍODO – 03/2012</b>		
<b>Valor Total das Saídas Registradas na EFD/SPED</b>	<b>35470116,21</b>	<b>35.470.116,21</b>
Ajuste 1ª Instância CFOPs 6909, 5908/6908 e 5915/6915	0,00	1.011.622,04
Ajuste 2ª Instância CFOPs 5152/6152 e 5552/6552 e 5557/6557	0,00	0,00
[A] Valor Total das Saídas Registradas na EFD/SPED Ajustado	35.470.116,21	34.458.494,17
<b>Valor Total das Saídas Tributadas Registradas na EFD/SPED</b>	<b>27869738,57</b>	<b>27.869.738,57</b>
Ajuste 1ª Instância CFOPs 6909, 5908/6908 e 5915/6915	0,00	3.840,00
Ajuste 2ª Instância CFOPs 5152/6152 e 5552/6552 e 5557/6557	0,00	0,00
[B] Valor Total das Saídas Tributadas Registradas na EFD/SPED ajustado	27.869.738,57	27.865.898,57
<b>Índice de Apropriação Referente ICMS/CIAP [ C ] = [B/A]</b>	<b>0,78572</b>	<b>0,80868</b>
Valor Total dos Créditos do Ativo Passíveis de Apropriação (Reg 0125 da EFD) [ D ]	23892905,55	23.892.905,55
Valor total das Parcelas de ICMS/CIAP Passível de Apropriação (EFD Reg 0125) [E]	497780,83	497.780,83
Crédito ICMS Ativo Fixo Correto (ICMS/CIAP) [F]=[13 /48 xC]	391.109,18	402.535,78
ICMS Apropriado na EFD/SPED ref. CIAP (Reg E111 da EFD) [ G ]	497780,83	497.780,83
ICMS Estornado EFD/SPED ref. CIAP (Reg E111 da EFD) [ H ]	35942,27	35.942,27
<b>VALOR DO CRÉDITO DO ICMS INDEVIDO (G-F)</b>	<b>70.729,38</b>	<b>59.302,78</b>
Valor do crédito tributário cancelado		11.426,59

	Auto de Infração	2ª Instância
<b>PERÍODO – 04/2012</b>		
<b>Valor Total das Saídas Registradas na EFD/SPED</b>	<b>35445604,05</b>	<b>35.445.604,05</b>
Ajuste 1ª Instância CFOPs 6909, 5908/6908 e 5915/6915	0,00	1.542.470,46
Ajuste 2ª Instância CFOPs 5152/6152 e 5552/6552 e 5557/6557	0,00	0,00
[A] Valor Total das Saídas Registradas na EFD/SPED Ajustado	35.445.604,05	33.903.133,59
<b>Valor Total das Saídas Tributadas Registradas na EFD/SPED</b>	<b>27085352,26</b>	<b>27.085.352,26</b>
Ajuste 1ª Instância CFOPs 6909, 5908/6908 e 5915/6915	0,00	0,00
Ajuste 2ª Instância CFOPs 5152/6152 e 5552/6552 e 5557/6557	0,00	0,00
[B] Valor Total das Saídas Tributadas Registradas na EFD/SPED ajustado	27.085.352,26	27.085.352,26



<b>Índice de Apropriação Referente ICMS/CIAP [ C ] = [B/A]</b>	<b>0,76414</b>	<b>0,79890</b>
Valor Total dos Créditos do Ativo Passíveis de Apropriação (Reg 0125 da EFD) [ D ]	24502062,11	24.502.062,11
Valor total das Parcelas de ICMS/CIAP Passível de Apropriação (EFD Reg 0125) [E]	510472,43	510.472,43
Crédito ICMS Ativo Fixo Correto (ICMS/CIAP) [F]=[13 /48 xC]	390.061,88	407.808,29
ICMS Apropriado na EFD/SPED ref. CIAP (Reg E111 da EFD) [ G ]	510459,83	510.459,83
ICMS Estornado EFD/SPED ref. CIAP (Reg E111 da EFD) [ H ]	23652,67	23.652,67
<b>VALOR DO CRÉDITO DO ICMS INDEVIDO (G-F)</b>	<b>96.745,28</b>	<b>78.998,87</b>
Valor do crédito tributário cancelado		17.746,41

PERÍODO – 05/2012	Auto de Infração	2ª Instância
<b>Valor Total das Saídas Registradas na EFD/SPED</b>	<b>35681579,72</b>	<b>35.681.579,72</b>
Ajuste 1ª Instância CFOPs 6909, 5908/6908 e 5915/6915	0,00	1.453.484,05
Ajuste 2ª Instância CFOPs 5152/6152 e 5552/6552 e 5557/6557	0,00	0,00
[A] Valor Total das Saídas Registradas na EFD/SPED Ajustado	35.681.579,72	34.228.095,67
<b>Valor Total das Saídas Tributadas Registradas na EFD/SPED</b>	<b>27798814,01</b>	<b>27.798.814,01</b>
Ajuste 1ª Instância CFOPs 6909, 5908/6908 e 5915/6915	0,00	0,00
Ajuste 2ª Instância CFOPs 5152/6152 e 5552/6552 e 5557/6557	0,00	0,00
[B] Valor Total das Saídas Tributadas Registradas na EFD/SPED ajustado	27.798.814,01	27.798.814,01
<b>Índice de Apropriação Referente ICMS/CIAP [ C ] = [B/A]</b>	<b>0,77908</b>	<b>0,81216</b>
Valor Total dos Créditos do Ativo Passíveis de Apropriação (Reg 0125 da EFD) [ D ]	24996779,37	24.996.779,37
Valor total das Parcelas de ICMS/CIAP Passível de Apropriação (EFD Reg 0125) [E]	520780,38	520.780,38
Crédito ICMS Ativo Fixo Correto (ICMS/CIAP) [F]=[13 /48 xC]	405.718,69	422.947,39
ICMS Apropriado na EFD/SPED ref. CIAP (Reg E111 da EFD) [ G ]	520766,44	520.766,44
ICMS Estornado EFD/SPED ref. CIAP (Reg E111 da EFD) [ H ]	38950,11	38.950,11
<b>VALOR DO CRÉDITO DO ICMS INDEVIDO (G-F)</b>	<b>76.097,64</b>	<b>58.868,94</b>
Valor do crédito tributário cancelado		17.228,70

PERÍODO – 06/2012	Auto de Infração	2ª Instância
Valor Total das Saídas Registradas na EFD/SPED	40691326,55	40.691.326,55
Ajuste 1ª Instância CFOPs 6909, 5908/6908 e 5915/6915	0,00	2.213.075,22
Ajuste 2ª Instância CFOPs 5152/6152 e 5552/6552 e 5557/6557	0,00	0,00
[A] Valor Total das Saídas Registradas na EFD/SPED Ajustado	40.691.326,55	38.478.251,33
Valor Total das Saídas Tributadas Registradas na EFD/SPED	31970504,1	31.970.504,10



Ajuste 1ª Instância CFOPs 6909, 5908/6908 e 5915/6915	0,00	0,00
Ajuste 2ª Instância CFOPs 5152/6152 e 5552/6552 e 5557/6557	0,00	0,00
[B] Valor Total das Saídas Tributadas Registradas na EFD/SPED ajustado	31.970.504,10	31.970.504,10
<b>Índice de Apropriação Referente ICMS/CIAP [ C ] = [B/A]</b>	<b>0,78568</b>	<b>0,83087</b>
Valor Total dos Créditos do Ativo Passíveis de Apropriação (Reg 0125 da EFD) [ D ]	25574652,68	25.574.652,68
Valor total das Parcelas de ICMS/CIAP Passível de Apropriação (EFD Reg 0125) [E]	532819,2	532.819,20
Crédito ICMS Ativo Fixo Correto (ICMS/CIAP) [F]=[13 /48 xC]	418.616,31	442.693,01
ICMS Apropriado na EFD/SPED ref. CIAP (Reg E111 da EFD) [ G ]	532805,45	532.805,45
ICMS Estornado EFD/SPED ref. CIAP (Reg E111 da EFD) [ H ]	36244,09	36.244,09
<b>VALOR DO CRÉDITO DO ICMS INDEVIDO (G-F)</b>	<b>77.945,05</b>	<b>53.868,35</b>
Valor do crédito tributário cancelado		24.076,70

## 5. DAS MULTAS APLICADAS

A Recorrente aduz a ilegitimidade de aplicação de penalidade que superam em 100% o valor do tributo.

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 se 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>.

No que concerne à multa por reincidência, majoração no percentual de 50%, ao analisar o Termo de Antecedentes Fiscais anexado nas fls. 132/136, observa-se dois processos com a infringência aos mesmos dispositivos da legislação fiscal, que são: nº 1538632006-8, com ciência do acórdão de recurso voluntário e ou hierárquico, em 28/05/2015 e nº 0482822007-0, com ciência do acórdão de recurso voluntário e ou hierárquico, em 21/12/2012.

Como os fatos imputados à autuada ocorreram de 01/2012 a 06/2012, antes do encerramento do contencioso sobre os processos que poderiam ser considerados antecedentes, não restam caracterizados os requisitos estabelecidos no artigo 87 da Lei nº 6.379/96<sup>4</sup> para a incidência da multa recidiva.

Dessarte, a multa por reincidência aplicada nos presentes autos deve ser cancelada para os fatos geradores confirmados.

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 em relação às infrações, julgando pela **PARCIAL PROCEDÊNCIA** da medida fiscal, cuja exaço assim se apresenta, conforme tabela abaixo:

Descrição da Infração	Data inicial	Data final	ICMS AI	Multa AI	Recidiva Ai	ICMS Cancelado	Multa Cancelado	Recidiva Cancelado	ICMS Devido	Multa Devida	Recidiva Devida
0332 - CRÉDITO INDEVIDO (ATIVO IMOBILIZADO) EM VIRTUDE DE APURAÇÃO INCORRETA DO	01/01/12	31/01/12	93.856,13	93.856,13	46.928,07	93.856,13	93.856,13	46.928,07	0,00	0,00	0,00
	01/02/12	28/02/12	80.730,00	80.730,00	40.365,00	12.879,97	29.842,48	40.365,00	67.850,03	50.887,52	0,00
	01/03/12	31/03/12	70.729,38	70.729,38	35.364,69	11.426,59	26.252,29	35.364,69	59.302,79	44.477,09	0,00
	01/04/12	30/04/12	96.745,28	96.745,28	48.372,64	17.746,41	37.496,13	48.372,64	78.998,87	59.249,15	0,00

<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.

<sup>4</sup>Art. 87. A reincidência punir-se-á com multa acrescida de 50% (cinquenta por cento), adicionando-se a essa pena 10% (dez por cento) da multa original a cada nova recidiva.

Parágrafo único. Considera-se reincidência a prática de nova infração ao mesmo dispositivo legal, por parte da mesma pessoa, natural ou jurídica, dentro de 5 (cinco) anos contados da data do pagamento da infração, da decisão definitiva referente à infração anterior ou da inscrição em Dívida Ativa na hipótese de crédito tributário não quitado ou não parcelado, conforme disposto no art. 39 na Lei nº 10.094, de 27 de setembro de 2013.





CRÉDITO FISCAL	01/05/12	31/05/12	76.097,64	76.097,64	38.048,82	17.228,70	31.945,94	38.048,82	58.868,94	44.151,70	0,00
	01/06/12	30/06/12	77.945,05	77.945,05	38.972,53	24.076,70	37.543,79	38.972,53	53.868,35	40.401,26	0,00
<b>TOTAIS</b>			<b>496.103,48</b>	<b>496.103,48</b>	<b>248.051,75</b>	<b>177.214,52</b>	<b>256.936,75</b>	<b>248.051,75</b>	<b>318.888,97</b>	<b>239.166,73</b>	<b>0,00</b>

**Por todo o exposto,**

VOTO pelo recebimento do recurso de ofício, por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo desprovimento dos recursos de ofício e voluntário, e alterar quanto aos valores e fundamentos a decisão monocrática que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento **93300008.09.00000248/2017-64, (fls. 3 a 4), lavrado em 20 de fevereiro de 2017, contra a empresa TELEMAR NORTE LESTE S/A - EM RECUPERACAO JUDICIAL**, inscrição estadual nº **16.064.797-5**, acima qualificada, mantendo o crédito tributário na quantia de **R\$ 558.055,69 (quinhentos e cinquenta e oito mil e cinquenta e cinco reais e sessenta e nove centavos)**, sendo R\$ 318.888,97 (trezentos e dezoito mil, oitocentos e oitenta e oito reais e noventa e sete centavos) de ICMS, por infringência ao art. 78, I, II e III, do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, R\$ 239.166,73 (duzentos e trinta e nove mil, cento e sessenta e seis reais e setenta e três centavos) de multa por infração, arrimada no art. 82, V, “h”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo em que mantenho cancelado, por indevido, o crédito tributário de R\$ 177.214,52 (cento e setenta e sete mil, duzentos e quatorze reais e cinquenta e dois centavos) de ICMS, R\$ 177.214,52 (cento e setenta e sete mil, duzentos e quatorze reais e cinquenta e dois centavos) de multa por infração, e R\$ 88.607,26 de multa recidiva.

E cancelo o crédito tributário no valor de **R\$ 159.444,49 (cento e cinquenta e nove mil, quatrocentos e quarenta e quatro reais e quarenta e nove centavos)** de multa recidiva, e de 79.722,24 (setenta e nove mil, setecentos e vinte e dois reais e vinte e quatro centavos), por aplicação do princípio da retroatividade benéfica.

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

Tribunal Pleno, sessão realizada por meio de videoconferência em 21 de novembro de 2023.

Lindemberg Roberto de Lima  
Conselheiro Relator

SECRETARIA DE ESTADO  
DA FAZENDA



**GOVERNO  
DA PARAÍBA**

ACÓRDÃO 574/2023

