



PROCESSO Nº 2242112023-3 - e-processo nº 2023.000509980-4

ACÓRDÃO Nº 390/2025

PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: CLARO S.A.

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

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

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

Autuantes: PALLOMA ROBERTA MARTINS PESSOA GUERRA e FÁBIO SANTOS OLIVEIRA

Relator: CONS.º HEITOR COLLETT.

**CRÉDITO INDEVIDO - ATIVO IMOBILIZADO - CIAP - APURAÇÃO INCORRETA DO COEFICIENTE DE CREDITAMENTO - INFRAÇÃO CARACTERIZADA. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE - MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.**

- 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.

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 recuso voluntário, por regular e tempestivos, e quanto ao mérito, pelo seu desprovidimento, mantendo inalterada a decisão de primeira instância que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº **93300008.09.00003643/2023-47**, lavrado em 06 de dezembro de 2023, contra a empresa **CLARO S/A.** com inscrição estadual nº 16.147.111-0, condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor **total de R\$ 1.625.541,68** (um milhão, seiscentos e vinte e cinco mil, quinhentos e quarenta e um reais e sessenta e oito centavos), **sendo R\$ 928.880,95** (novecentos e vinte e oito mil, oitocentos e oitenta reais e noventa e cinco centavos) **de ICMS**, por infringência ao art. 78, I, II e III, do RICMS, e **R\$ 696.660,73** (seiscentos e noventa e seis mil, seiscentos e sessenta reais e setenta e três centavos) **de multa por infração**, com fundamento legal no art. 82, V, “h”, da Lei nº 6.379/96.



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

P.R.I.

Primeira Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 23 de julho de 2025.

**HEITOR COLLETT**  
Conselheiro

**LEONILSON LINS DE LUCENA**  
Presidente

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

**GUSTAVO CARNEIRO DE OLIVEIRA**  
Assessor



PROCESSO Nº 2242112023-3 - e-processo nº 2023.000509980-4  
PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: CLARO S.A.

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

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

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

Autuantes: PALLOMA ROBERTA MARTINS PESSOA GUERRA e FÁBIO SANTOS OLIVEIRA.

Relator: CONS.<sup>o</sup> HEITOR COLLETT.

**CRÉDITO INDEVIDO - ATIVO IMOBILIZADO - CIAP - APURAÇÃO INCORRETA DO COEFICIENTE DE CREDITAMENTO - INFRAÇÃO CARACTERIZADA. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE - MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.**

- 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.

**RELATÓRIO**

A presente demanda teve início por meio do Auto de Infração de Estabelecimento nº **93300008.09.00003643/2023-47** (fl. 02 e 03), lavrado em 06 de dezembro de 2023, contra a empresa **CLARO S.A.** com inscrição estadual nº 16.147.111-0, em decorrência da infração de:

0668 – UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO FISCAL EM VIRTUDE DE APURAÇÃO INCORRETA. (ATIVO IMOBILIZADO) >> O contribuinte reduziu o recolhimento do imposto estadual por ter aproveitado o crédito fiscal, concernente à aquisição de ativo fixo, em montante superior ao devido, tendo em vista a inobservância da correta forma para a apuração do imposto em cada período.

**Nota Explicativa:** A AUTUAÇÃO NESTE FEITO, DIZ RESPEITO À UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DO ATIVO PERMANENTE, EM RAZÃO DE MAJORAÇÃO DO PERCENTUAL DE CREDITAMENTO, PERCENTUAL ESTE CORRESPONDENTE À RELAÇÃO ENTRE O VALOR DAS OPERAÇÕES DE SAÍDAS/PRESTAÇÕES TRIBUTADAS E O TOTAL DAS OPERAÇÕES DE SAÍDAS, TENDO O CONTRIBUINTE



DESRESPEITADO O QUE ESTABELECEM, OS INCISOS II E III DO ART. 78, DO RICMS/PB. FATO CONSTATADO ATRAVÉS DA RECONSTITUIÇÃO DO ÍNDICE DE CREDITAMENTO DO CIAP, REFERENTE AO PERÍODO DE JANEIRO A DEZEMBRO DE 2019.

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

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

Em decorrência dos fatos acima, os Representantes Fazendários constituíram o crédito tributário na quantia total de R\$ 1.625.541,68 sendo R\$ 928.880,95 de ICMS, por infringência ao artigo 78, incisos I, II e III, do RICMS/PB e R\$ 696.660,73 de multa por infração, fundamentado no artigo 82, inciso V, alínea “h”, da Lei nº 6.379/96.

**Documentos instruem o Auto de Infração, em especial:**

ANEXO I: DEMONSTRATIVO DOS CFOPS DE SAÍDAS CONSIDERADOS DA EFD, fls. 04 a 06;

ANEXO II: DEMONSTRATIVO DOS ITENS DE SAÍDA CONSIDERADOS DO ARQUIVO 115 fls. 07 a 212;

ANEXO III: DEMONSTRATIVO DOS CFOPS QUE REDUZEM AS SAÍDAS, fls. 213;

ANEXO IV: DEMONSTRATIVO RESUMO DO CRÉDITO INDEVIDO ÍNDICE CIAP, fl. 214;

Planilha das Saídas e Reduções das Saídas \_ Editável.xlsx Hash: 8E66953E911FA0B3CD4E0BA11C1A0A3F, fls. 218.

Cientificado da lavratura do presente auto de infração, via DTe, em 06/12/2023 (fl. 215), por meio de representante legalmente habilitado (fl. 235 a 238), interpôs petição reclamatória, em 04/01/2024 (fl. 221 a 233), por meio da qual traz as seguintes alegações:

- Que aplicou os estritos termos do previsto pela legislação de regência para fins de apropriação dos créditos de ICMS decorrentes da aquisição de bens para seu ativo permanente (CIAP);
- destaca que o crédito do ativo permanente deve ser proporcional aos débitos de ICMS efetivamente repassados ao Estado e decorrentes da utilização destes mesmos bens pelo contribuinte, e que a fiscalização entendeu que o coeficiente de saídas tributadas apurado pela Impugnante estaria incorreto;
- alega que os serviços de TV por assinatura devem ser excluídos do cálculo do CIAP, tanto do numerador quanto do denominador, em razão da previsão constante



no Convênio ICMS nº 57/99, atualizado pelo Convênio ICMS 99/2015, que veda o aproveitamento de quaisquer créditos fiscais pelos contribuintes que optem pelo regime de tributação nele instituído, ficando evidente a impossibilidade de inclusão destas receitas no cálculo do CIAP;

- que a fiscalização teria incluído no cálculo do coeficiente de creditamento, os serviços tributados pelo ISS, pois, tais serviços não são mais considerados como de telecomunicações, não podendo ser incluídos no referido coeficiente, citando os serviços de revistas, taxa de instalação e manutenção;

- questiona também as receitas decorrentes das remessas de cartões pré-pagos (CFOP 5949 e 6949), pois o ICMS somente será recolhido na ativação do cartão, quando será registrado o débito na forma do Convênio 115/03, não podendo compor o CIAP sob pena de existir duplicidade de lançamento no denominador, ou seja, uma pelas remessas das recargas, e outra pela ativação dessas recargas com destaque do ICMS;

- que a Fiscalização cometeu equívoco ao considerar como “isentas ou não tributadas” as receitas decorrentes da cessão onerosa de meios de redes (CFOP's 5301 e 6301), reduzindo indevidamente os valores do numerador do coeficiente de creditamento, uma vez que são prestações regularmente tributadas e, portanto, não podem ser excluídas do numerador da fração algébrica para fins de cálculo do CIAP, pois, há apenas o diferimento do pagamento do imposto para a etapa posterior, quando da cobrança integral do serviço ao usuário final;

- destaca que o diferimento não retira a operação/prestação do campo de incidência do ICMS, mas tão somente transfere para etapa futura da circulação/prestação o momento do respectivo recolhimento ao Estado, conforme, inclusive, expressamente previsto pela Legislação Estadual do ICMS;

- que a multa aplicada de 75% é de efeito confiscatório, desproporcional, e extrapola os limites da razoabilidade;

- reforça a solicitação de diligência/perícia fiscal, no sentido de esclarecer as questões de fato levantadas na peça de defesa, elencando quesitos a serem respondidos pelo auditor-perito, e indica a Sra. Deise Santos Ribeiro, contabilista, inscrita no CRC/SP nº 1SP210327/0-3, como sua assistente técnica;

- requer a IMPUGNANTE, que todas as notificações, intimações ou publicações atinentes ao feito realizadas, de forma conjunta, em nome dos seus advogados, Drs. RONALDO REDENSCHI, OAB/RJ nº 94.238, e-mail: redenschi@vradv.com.br, JULIO SALLES COSTA JANOLIO, OAB/RJ nº 119.528, e-mail: janolio@vradv.com.br, e ANDREA DE SOUZA GONÇALVES CAMPBELL, OAB/RJ nº 163.879, e-mail: agocalves@vradv.com.br, escritório na Praça XV de Novembro, nº 20, 12º andar, grupo 1201, Centro, Rio de Janeiro, RJ, telefone: (21)2197-7677, fax: (21)2224-1546, para realização de sustentação oral, sob pena de nulidade.

- ao final, requer, pelas razões apresentadas, que seja reconhecida a insubsistência do Auto de Infração em tela, e protesta pela produção de provas por todos os meios em direito admitidos, assim como pela realização de sustentação oral de suas razões, por ocasião do julgamento da presente Impugnação.

Sem informações de antecedentes fiscais, os autos foram conclusos e remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Recursos Fiscais – GEJUP (fl. 500), ocasião em que foram distribuídos ao julgador fiscal Petrônio Rodrigues Lima, que decidiu pela procedência da exigência fiscal (503 a 515), nos termos da ementa abaixo:



ICMS. TELECOMUNICAÇÕES. ATIVO IMOBILIZADO. CIAP. PROPORCIONALIDADE. ERRO NA DETERMINAÇÃO DOS COEFICIENTES DE CREDITAMENTO. APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO FISCAL. INFRAÇÃO CARACTERIZADA.

*Correta exigência fiscal decorrente da utilização indevida de crédito fiscal relativo às aquisições das aquisições de ativo permanente, em razão de erro na determinação do coeficiente de creditamento pelo sujeito passivo, estabelecidos pela legislação tributária vigente. In casu, os argumentos apresentados pela defesa foram ineficazes para desconstituir o feito acusatório.*

*AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE.*

Cientificado da decisão de primeira instância, através do DTe, em 05/06/2024 (fl. 517), a autuada, por seus representantes (fl. 530), protocolou Recurso Voluntário tempestivo, em 04/07/2024 (fl. 518 a 528), por meio do qual, em suma, traz os mesmos argumentos apresentados na Reclamação, quais sejam:

- Os serviços de TV por assinatura devem ser excluídos do cálculo do CIAP, tanto do numerador quanto do denominador, em razão da previsão constante no Convênio ICMS nº 57/99, atualizado pelo Convênio ICMS 99/2015, que veda o aproveitamento de quaisquer créditos fiscais pelos contribuintes que optem pelo regime de tributação nele instituído, motivo pelo qual entende pela impossibilidade de inclusão destas receitas no cálculo do CIAP;
- Solicita que seja realizada Diligência Fiscal para que a autoridade fiscal proceda a exclusão das receitas dos serviços tributados pelo ISS do cálculo do coeficiente de creditamento do CIAP, por não ser prestação de serviço de telecomunicações e não estar sujeitas ao ICMS;
- A Fiscalização equivocadamente considerou as operações registradas sob o CFOP 5.949/6.949 no denominador do cálculo do coeficiente de creditamento, as quais referem-se a remessas de cartões pré-pagos aos distribuidores, sem o destaque do ICMS nas notas fiscais;
- que é correta a inclusão, no cálculo do coeficiente de saídas tributadas da fração algébrica no campo do numerador, os valores referentes à cessão onerosa de meios de rede, chamada de interconexão de redes ou DETRAF, os quais são regularmente tributados, só que por diferimento, nos termos do Convênio ICMS nº 126/98;
- que a multa aplicada se revela desproporcional e com exorbitância, tendo caráter confiscatório, cabendo sua redução;
- Requer a improcedência do auto de infração.



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

Juntado aos autos Memoriais referentes ao Recurso Voluntário (fl. 676).

**Eis o breve relato.**

**VOTO**

Em análise, o recurso voluntário, interposto perante a decisão de primeira instância, que julgou procedente a acusação de crédito indevido (ativo imobilizado) em virtude de apuração incorreta do crédito fiscal - CIAP, em face da empresa epigrafada, nos meses de janeiro a dezembro de 2019.

Inicialmente, observa-se que o recurso apresentado atende aos pressupostos extrínsecos da tempestividade e regularidade, haja vista terem sido interpostos nos termos dos artigos 77 e 80, da Lei nº 10.094/13.

Impõe-se declarar, que o lançamento de ofício em questão respeitou todas as cautelas da lei, especialmente o art. 41 da Lei 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.

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

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

Portanto, assim com o fez o julgador singular, com fulcro no artigo 61 da Lei nº 10.094/13<sup>1</sup>, indefiro o pedido de realização de diligência.

**Mérito**

É cediço, que o direito ao crédito fiscal decorre do caráter não-cumulativo do ICMS, instituído na Carta Magna de 1988, onde o montante devido em

---

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



cada operação deve ser compensado com os valores cobrados nas operações anteriores. Esta sistemática evita a oneração excessiva do imposto, fazendo-o incidir, apenas, sobre o valor acrescido em cada fase da cadeia, conforme dispõe o artigo 155 da Constituição Federal, *in verbis*:

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

A Lei Complementar nº 87/96 introduziu o conceito de crédito financeiro, cogitando-se da possibilidade do creditamento dos valores referentes às entradas de bens destinados ao uso e consumo ou ao ativo fixo do estabelecimento. A sistemática de apropriação de créditos fiscais está disciplinada no art. 20, §5º, incisos I a VII, assim 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: (Vide Lei Complementar nº 102, de 2000)*

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

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

*II – para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos; (Redação dada pela Lei Complementar nº 120, de 2005)*

*IV – o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)*

*V – na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)*

*VI – serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no art. 19, em livro próprio ou de outra forma que a legislação determinar, para aplicação do disposto nos incisos I a V deste parágrafo; e (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)*

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

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

*Art. 78. Para efeito do disposto no art. 72, relativamente aos créditos decorrentes das aquisições, a partir de 1º de janeiro de 2001, de*



*mercadorias destinadas ao ativo permanente do estabelecimento, deverá ser observado (Lei nº 7.334/03):*

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

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

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

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

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

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

O deslinde da questão nos remete à identificação das operações que devem compor o numerador e o denominador da fração para legitimamente se obter o coeficiente da apropriação dos créditos decorrentes das entradas de bens para o ativo fixo, nos períodos apurados (janeiro a dezembro de 2019).

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

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

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

Avanço, então, sobre cada ponto controverso.



**a) Receitas de TV por assinatura:**

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

Sob o tema, observa-se que a legislação aplicada as prestações de serviços de TV por assinatura, são tributadas pelo ICMS, ainda que tais serviços sejam tributados com redução da base de cálculo, com fundamento no art. 33, inciso XI, do RICMS (Convênio ICMS 57/99). Vejamos:

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

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

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

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

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

Os serviços de TV por assinatura, são serviços de telecomunicação, conforme trata a Lei Geral das Telecomunicações<sup>2</sup>, tanto é que o sujeito passivo declara o ICMS correspondente a tais serviços, nos arquivos do Convênio nº 115/03. Inclusive, com o benefício da redução da base de cálculo previsto no art. 33, XI, do RICMS/PB.

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

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

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

Quanto as operações decorrentes de receitas de locação de equipamentos, este ponto não merece muitos comentários, visto que, na análise dos CFOP de saídas internas e interestaduais com mercadorias tributadas para efeito de determinação do

<sup>2</sup> Lei nº 9.472/97

Art. 60. Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação.

§ 1º Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.



coeficiente de creditamento do CIAP, levantados pela fiscalização, não se vislumbra a inclusão de operações locatícias.

Mesmo assim, para efeito da determinação do mencionado Fator, conforme se extrai do §1º do artigo 3º, do Decreto nº 34.010/2013, as taxas que compõem os serviços prestados pela empresa autuada, declaradas nos arquivos do Convênio nº 115/03, devem constar na determinação do FATOR, pois, se referem a serviços prestados pela empresa autuada, tanto é que a norma estabelece que os serviços não tributados do ICMS devem constar no numerador do aludido Fator.

Quanto às outras saídas, registradas sob a rubrica de diversas, estas configuram hipóteses de incidência do ICMS, conforme se depreende da análise da escrituração efetuada pela própria autuada, sendo irrelevante o fato de esses bens ou serviços serem classificadas como saídas diversas, não podendo entender como saída temporária.

#### **b) Das receitas das operações com cartões pré-pagos.**

No caso das receitas de prestações de serviços de telefonia por meio de cartões, na modalidade pré-pagas, o ICMS deve ser recolhido no momento da ativação, com a emissão das respectivas Notas Fiscais de Serviço de Telecomunicação (NFST), podendo o imposto ser para este ou outro Estado da Federação, a depender da habilitação do terminal, como prevê a Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 55/05. Vejamos:

#### **Convênio nº 55/05**

*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.*

*§ 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.*



No caso dos autos, foi considerado pela fiscalização o tratamento tributário dado pela própria empresa autuada nas operações de remessa, quando se verifica em sua EFD, nos lançamentos do CFOP 5.949 e 6.949 (outra saída de mercadorias ou prestação de serviço não especificado), conforme informado pela Impugnante em sua defesa.

As remessas de cartões pré-pagos para as operadoras são operações distintas das vendas dos referidos cartões promovidas pelas operadoras ao consumidor final. Nestas últimas operações, as prestações de serviço de comunicação são tributadas pelo ICMS, são registradas pelas operadoras no arquivo do Convênio ICMS nº 115/03, sob os CFOPs específicos (5.307 ou 6.307), não havendo, portanto, o que se falar em duplicidade de lançamentos, alegado pela Reclamante, por se tratar de operações/prestações distintas.

Assim, as receitas decorrentes de cartões pré-pagos (CFOP N° 5.949/6.949), com efeito, tratam-se de receitas de serviços de telecomunicação cuja tributação se dará no momento da ativação do serviço. Portanto, tratando-se de operações desoneradas do imposto na fase de tributação em que se deu a fiscalização, logo devem ser excluídas do numerador do coeficiente de creditamento, da forma como realizado pela fiscalização.

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

*Contudo, bem destacou a i. julgadora monocrática, as operações denominadas DETRAF ocorrem quando uma empresa de telefonia (cessionária) se utiliza dos meios de outras (cedente) para prestar serviços de telefonia a seus próprios usuários (da cessionária). Em tais operações, a empresa cedente cobra da cessionária o preço de uso de seus serviços, emitindo nota fiscal sem destaque do imposto. Neste caso, não se trata de diferimento de imposto incidente na cessão de meios de rede, já que não há transferência de responsabilidade do imposto devido, nem adiamento de prazo de recolhimento, logo a cessão de rede não é tributada, sendo o ICMS exigido apenas sobre o preço do serviço cobrado ao usuário final, motivo pelo qual não há de se considerar tais operações como tributadas.*

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

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

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

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



No mesmo sentido, o Acórdão nº 659/2019 (Processo 1861582014-7) do Tribunal Pleno, da lavra da eminente conselheira relatora Gílvia Dantas Macedo:

*ACÓRDÃO N.º 659/2019*

*Processo N.º 1861582014-7*

*TRIBUNAL PLENO*

*Recorrente: VIVO S.A.*

*Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS*

*Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO JOÃO PESSOA*

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

*Relatora: CONS.ª GÍLVIA DANTAS MACEDO*

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

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

## **Da multa aplicada**

Como penalidade foi aplicada multa de 75% (setenta e cinco por cento), nos termos do art. 82, V, “h”, da Lei nº 6.379/96:

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

*(...)*

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

*(...)*

*h) aos que utilizarem crédito indevidamente;*

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

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

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

*I – a declaração de inconstitucionalidade*

*(...)*

*Portaria nº 00311/2019/SEFAZ:*



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

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

**Por todo o exposto,**

**VOTO** pelo recebimento do recuso voluntário, por regular e tempestivos, e quanto ao mérito, pelo seu desprovemento, mantendo inalterada a decisão de primeira instância que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento n° **93300008.09.00003643/2023-47**, lavrado em 06 de dezembro de 2023, contra a empresa **CLARO S/A.** com inscrição estadual n° 16.147.111-0, condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor **total de R\$ 1.625.541,68** (um milhão, seiscentos e vinte e cinco mil, quinhentos e quarenta e um reais e sessenta e oito centavos), **sendo R\$ 928.880,95** (novecentos e vinte e oito mil, oitocentos e oitenta reais e noventa e cinco centavos) **de ICMS**, por infringência ao art. 78, I, II e III, do RICMS, e **R\$ 696.660,73** (seiscentos e noventa e seis mil, seiscentos e sessenta reais e setenta e três centavos) **de multa por infração**, com fundamento legal no art. 82, V, “h”, da Lei n° 6.379/96.

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

Primeira Câmara de Julgamento, sessão realizada por videoconferência em 23 de julho de 2025.

Heitor Collett  
Conselheiro Relator