



PROCESSO Nº 0730212023-4 - e-processo nº 2023.000120593-6

ACÓRDÃO Nº 002/2026

TRIBUNAL PLENO

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

1ª Recorrida: OI S.A. - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL

Advogado: Sr.º VICTOR BAETA DE MENDONÇA, inscrito na OAB/RJ sob o nº 256.625

2ª Recorrente: OI S.A. - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL

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

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

Autuantes: EDUARDO SALES COSTA, PALLOMA ROBERTA MARTINS PESSOA GUERRA, FABIO SANTOS OLIVEIRA

Relator: CONS.º RÔMULO TEOTÔNIO DE MELO ARAÚJO.

ICMS - CRÉDITO INDEVIDO - ATIVO IMOBILIZADO - CIAP - COEFICIENTE DE CREDITAMENTO - GLOSA PARCIAL DO CRÉDITO - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - MANUTENÇÃO DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA - RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO - RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

Contribuinte autuado pelo aproveitamento indevido de crédito de ICMS do ativo imobilizado (CIAP), em razão da apuração incorreta do coeficiente previsto no art. 78 do RICMS/PB. Alegações de inclusão indevida de receitas no denominador da fração (atividades-meio, locação, encargos financeiros e transferências internas), bem como exclusão indevida de receitas do numerador (cessão de meios, co-billing).

Decisão de primeira instância parcialmente procedente, com exclusão de valores relativos a receitas não sujeitas à incidência do ICMS, como remessas para conserto, comodato e serviços sujeitos ao ISS, mantendo, contudo, outras glosas.

Mantida a exclusão de receitas de cessão de meios e co-billing do numerador por ausência de comprovação de efetiva tributação. Reconhecida, nesta instância, a necessidade de exclusão de transferências entre estabelecimentos (CFOPs 5552, 5557, 6552 e 6557) do cálculo do coeficiente, em consonância com a decisão do STF na ADC 49.

Recalculado o crédito tributário, com base em nova proporcionalidade apurada. Aplicação da retroatividade benigna quanto à multa (75%) nos termos da Lei nº 12.788/2023.



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 desprovemento do primeiro e parcial provimento do segundo para alterar a decisão singular que declarou *parcialmente procedente* o **Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000813/2023-31**, lavrado em 30 de março de 2023, contra a empresa OI S.A. - EM RECUPERACAO JUDICIAL, **R\$ 10.997.860,37** (dez milhões, novecentos e noventa e sete mil, oitocentos e sessenta reais e trinta e sete centavos), sendo **R\$ 6.284.491,64** (seis milhões, duzentos e oitenta e quatro mil, quatrocentos e noventa e um reais e sessenta e quatro centavos) de ICMS por infringência ao art.78, I, II e III, do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/1997 e **R\$ 4.713.368,73** (quatro milhões, setecentos e treze mil, trezentos e sessenta e oito reais e setenta e três centavos) de multa por infração arrimada no art. 82, V, “h”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo que cancelo o valor de **R\$ 8.786.040,11** (oito milhões, setecentos e oitenta e seis mil, quarenta reais e onze centavos), sendo **R\$ 3.607.458,60** (três milhões, seiscentos e sete mil, quatrocentos e cinquenta e oito reais e sessenta centavos) de ICMS e **R\$ 5.178.581,51** (cinco milhões, cento e setenta e oito mil, quinhentos e oitenta e um reais e cinquenta e um centavos) de multa por infração.

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

P.R.I.

Tribunal Pleno, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 20 de janeiro de 2026.

RÔMULO TEOTÔNIO DE MELO ARAÚJO
Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros do Tribunal Pleno de Julgamento, HEITOR COLLETT, LARISSA MENESES DE ALMEIDA, PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON, EDUARDO SILVEIRA FRADE, PETRÔNIO RODRIGUES LIMA, VINÍCIUS DE CARVALHO LEÃO SIMÕES E LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

SANCHA MARIA FORMIGA CAVALCANTE E RODOVALHO DE ALNECAR
Assessora



PROCESSO Nº 0730212023-4 - e-processo nº 2023.000120593-6

TRIBUNAL PLENO DE JULGAMENTO

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

1ª Recorrida: OI S.A. - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL

Advogado: Sr.º VICTOR BAETA DE MENDONÇA, inscrito na OAB/RJ sob o nº 256.625

2ª Recorrente: OI S.A. - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL

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

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

Autuantes: EDUARDO SALES COSTA, PALLOMA ROBERTA MARTINS PESSOA GUERRA, FABIO SANTOS OLIVEIRA.

Relator: CONS.º RÔMULO TEOTÔNIO DE MELO ARAÚJO.

ICMS - CRÉDITO INDEVIDO - ATIVO IMOBILIZADO - CIAP - COEFICIENTE DE CREDITAMENTO - GLOSA PARCIAL DO CRÉDITO - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - MANUTENÇÃO DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA - RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO - RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

Contribuinte autuado pelo aproveitamento indevido de crédito de ICMS do ativo imobilizado (CIAP), em razão da apuração incorreta do coeficiente previsto no art. 78 do RICMS/PB. Alegações de inclusão indevida de receitas no denominador da fração (atividades-meio, locação, encargos financeiros e transferências internas), bem como exclusão indevida de receitas do numerador (cessão de meios, co-billing).

Decisão de primeira instância parcialmente procedente, com exclusão de valores relativos a receitas não sujeitas à incidência do ICMS, como remessas para conserto, comodato e serviços sujeitos ao ISS, mantendo, contudo, outras glosas.

Mantida a exclusão de receitas de cessão de meios e co-billing do numerador por ausência de comprovação de efetiva tributação. Reconhecida, nesta instância, a necessidade de exclusão de transferências entre estabelecimentos (CFOPs 5552, 5557, 6552 e 6557) do cálculo do coeficiente, em consonância com a decisão do STF na ADC 49.

Recalculado o crédito tributário, com base em nova proporcionalidade apurada. Aplicação da retroatividade benigna quanto à multa (75%) nos termos da Lei nº 12.788/2023.



RELATÓRIO

No Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000813/2023-31, lavrado contra empresa OI S.A. – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL, datado de 30 de março de 2023, cujos fatos geradores se reportam ao exercício de 2019, consta a seguinte acusação:

0332 - CRÉDITO INDEVIDO (ATIVO IMOBILIZADO) EM VIRTUDE DE APURAÇÃO INCORRETA DO CRÉDITO FISCAL >> O contribuinte reduziu o recolhimento do imposto estadual por ter aproveitado o crédito fiscal, concernente à aquisição de ativo fixo, em montante superior ao devido, tendo em vista a inobservância da correta forma para a apuração do imposto em cada período.

Nota Explicativa.: O CONTRIBUINTE ESTÁ SENDO AUTUADO EM RAZÃO DA RESPONSABILIDADE COMO SUCESSORA EMPRESARIAL DA TELEMAR NORTE LESTE S.A, CCICMS 16.064.797-5, EM VIRTUDE DOS TRABALHOS DE AUDITORIA DESTA ÚLTIMA (OS Nº 933.000081200004138-2019-93). ISSO POSTO, AS OPERAÇÕES AQUI APRESENTADAS, DIZEM RESPEITO A SUCEDIDA: TELEMAR NORTE LESTE S.A, CCICMS 16.064.797-5.

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 CONSIDERADOS DA EFD; ANEXO II: DEMONSTRATIVO DOS ITENS CONSIDERADOS DO ARQUIVO 115; ANEXO III: DEMONSTRATIVO RESUMO DO CRÉDITO INDEVIDO ÍNDICE CIAP.

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

Os representantes fazendários constituíram o crédito tributário no valor de R\$ 19.783.900,48, sendo R\$ 9.891.950,24 de ICMS, por infringência ao art.78, I, II e III, do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/1997 e R\$ 9.891.950,24 de multa por infração, arrimada no art. 82, V, “h”, da Lei nº 6.379/96.



A reclamante apresentou peça impugnatória tempestiva em 3/5/2023, por meio de *e-mail* direcionado ao setor de protocolos desta Secretaria, fls. 1.050 - 1.051, em que, em suma, apresentou os seguintes argumentos em sua defesa, fls. 368 - 394:

- A metodologia utilizada pela Fiscalização para o cálculo do coeficiente está equivocada, sendo feita de maneira simplória;
- Para calcular o coeficiente de saídas tributadas, o fiscal adotou a seguinte metodologia: dividiu a base de cálculo do ICMS (coluna B) pelo total de saídas do período/valor contábil (coluna A), entretanto tal metodologia evidencia-se simplória e equivocada, posto que somente deve ser considerada como sendo receita tributada aquilo que integrou a base de cálculo do ICMS;
- Existem receitas que estão sujeitas ao diferimento (simples postergação do recolhimento do imposto), receitas isentas que não ensejam estorno de crédito por determinação legal, entre outras questões relevantes que não foram levadas em consideração pelo fiscal autuante;
- A Fazenda Estadual, ao realizar o cálculo do coeficiente de creditamento, cometeu alguns equívocos, sendo certo que algumas diretrizes devem ser observadas, como: as receitas referentes às operações de cessão de meios de rede (interconexão/EILD) devem ser consideradas como prestações de serviços tributadas pelo ICMS, porque essas operações estão abarcadas pelo diferimento, nos termos do Convênio nº 17/13, devendo, portanto, ser incluídas no numerador da fração;
- Não podem ser consideradas, no total das operações de saída e prestações do período, valores referentes às operações que passam ao largo da incidência do ICMS, tais como locação de equipamentos e serviços complementares aos serviços de comunicação – valores esses que devem ser excluídos do denominador da fração; as receitas recebidas a título de *cobilling* (contratos de *cobilling* pré-pago) devem ser incluídas no cálculo e tratadas como receitas efetivamente tributadas pelo ICMS, ou seja, tais valores devem ser incluídos tanto no numerador quanto no denominador da fração; os valores referentes a saídas meramente físicas e temporárias de bens dos estabelecimentos da empresa não configuram fato gerador do ICMS, motivo pelo qual não podem impactar o cálculo do coeficiente e por isso devem ser excluídas do numerador e do denominador da fração; no denominador não devem ser incluídos todos os valores que ingressaram no caixa da empresa, mas apenas aqueles relacionados às operações de circulação de mercadorias e às prestações de serviços alcançados potencialmente pelo ICMS. Desse modo, receitas de cunho financeiro ou decorrentes de atividades que não materializam o fato gerador do ICMS (ex: venda de imóveis, transferência de bens entre estabelecimentos do mesmo titular, saída para conserto e reparo, saída em comodato etc.) não devem interferir no cálculo, pois estão fora do âmbito do ICMS; no numerador do coeficiente, devem ser incluídas todas as atividades inseridas na hipótese de incidência do imposto que foram



“efetivamente” tributadas, ou seja, que não estavam albergadas por alguma imunidade ou benefício fiscal, dentre essas receitas, incluem-se também aquelas que foram tributadas por substituição ou diferimento, não havendo como considerá-las isentas ou imunes para fins de apuração do numerador do coeficiente;

- Os Conselhos de Contribuintes de diversos estados já se manifestaram favoravelmente à inclusão das receitas de cessão de meios de rede no numerador do coeficiente, como pode se ver precedente do Rio de Janeiro destacado na impugnação;

- Deve-se se reconhecer a necessidade de exclusão do denominador das receitas decorrentes das atividades-meio e serviços complementares aos serviços de comunicação, como o caso de Advanced Services, destinado ao gerenciamento de redes de comunicação de dados, serviços de instalação e manutenção, valor pago pelo usuário para a instalação e manutenção dos seguintes equipamentos na posse de terceiros: TC VPN VIP; IP Access Connect, serviço tributado pelo ISS, serviços de configuração/montagem dos seguintes equipamentos: TC Data Turbo e IP ACCESS CONNECT, serviço tributado pelo ISS;

- O E. STJ, em sede de recurso repetitivo, pacificou sua jurisprudência exatamente nesse sentido, qual seja, não incidência do ICMS sobre atividades-meio e os serviços complementares (também chamados de suplementares);

- O mesmo raciocínio se aplica às operações sinalizadas no demonstrativo preparado pela impugnante como “ALUGUEL” (doc. nº 06, coluna Q), em que a impugnante excluiu do cálculo receitas de aluguel de equipamentos, como aqueles previstos em contratos de “TC CPE SOLUTION”, que consistem na criação de infraestrutura (*hardware*) de comunicação interna em clientes corporativos, através da locação de equipamentos, bem como sua instalação e manutenção. CPE é a sigla para *Customer Premises Equipment*, nomenclatura que é utilizada para designar os equipamentos terminais de rede situados dentro dos limites de propriedade de um cliente;

- Devem ser excluídos do denominador os valores relativos às multas e os juros decorrentes do descumprimento de meras obrigações contratuais, valores de multa decorrentes do cancelamento da prestação de seus serviços, conforme demonstrativo detalhado preparado pela impugnante. Tais operações estão sinalizadas como “Financeiro” (doc. nº 07, coluna Q);

- Devem ser excluídos valores cobrados em duplicidade, equívoco cometido pela Fiscalização Estadual referentes ao denominador do coeficiente de saídas tributadas, onde não houve a exclusão dos valores registrados como sendo de “Diferença pagamento em duplicidade” e que, no demonstrativo detalhado preparado pela Impugnante, tais operações estão sinalizadas como NT (não-tributadas) (doc. nº 08, coluna Q), sendo tais diferenças correspondentes à simples restituição de valores decorrentes do pagamento em duplicidade de faturas telefônicas;



- Relaciona os CFOPs referentes a saídas meramente físicas e temporárias que foram consideradas pelo fiscal autuante no cálculo do numerador e do denominador do coeficiente (apesar de não materializarem o fato gerador do ICMS previsto no art. 155, II, da Constituição Federal e no art. 2º da Lei Complementar nº 87/96), sendo 5552 e 6552 – Transferência de bem do ativo imobilizado, 6102 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, 5557 e 6557 – Transferência de material de uso e consumo, 5908, 6908 e 6909 – Remessa de bem por conta de contrato de comodato, 5915 e 6915 – Remessa de mercadoria ou bem para conserto ou reparo, 5949 e 6949 – Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado, 6554 - Remessa de bem do ativo imobilizado para uso fora do estabelecimento, 6202 - Devolução de compra para comercialização;

- Devem ser incluídas, no numerador e denominador, as receitas de repasse financeiro pré-pago (*cobilling* pré-pago), não havendo dúvidas de que tais valores referentes aos contratos de *cobilling* firmados entre empresas do ramo de telecomunicação, por serem advindos de efetivas prestações de serviços de comunicação, devem, necessariamente, compor tanto o numerador, quanto o denominador do coeficiente de saídas tributadas. Contudo, a fiscalização estadual, ao lavrar o presente auto de infração, não incluiu, nem no numerador, nem no denominador do coeficiente, os valores referentes aos repasses financeiros recebidos pela impugnant decorrentes dos contratos de *cobilling* pré-pago;

Apresenta, em sua defesa, inúmeros documentos e esclarecimentos que comprovam as inconsistências do lançamento. Entretanto, deve-se reconhecer a necessidade de realização de diligência para que a autoridade fiscal possa realizar nova análise das operações autuadas, com base nos documentos acostados nos autos.

Declarados conclusos, às fls. 1.052, os autos foram encaminhados à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais – GEJUP, ocasião na qual foram distribuídos à Julgadora Fiscal Rosely Tavares de Arruda, que remeteu os autos aos fiscais autuantes, em diligência, às fls. 1.055 – 1.056, tendo retornado para GEJUP, às fls. 1058-1059, com informação fiscal, relatando que não identificou pagamento de custas pelo contribuinte, conforme previsto no §3º do artigo 59 da Lei Estadual nº 10.094/2013.

Em seguida, os autos foram encaminhados à repartição fiscal, em diligência às 1.061, para ciência do contribuinte sobre o deferimento do pedido de diligência e pagamento de custas, tendo ele sido notificado, conforme fls. 1.062-1.063, não procedendo ao pagamento de custas, o que ensejou o retorno dos autos ao órgão julgador para apreciação e julgamento.

Após análise, a instância prima julgou parcialmente procedente a exigência fiscal, nos termos da ementa abaixo transcrita:



FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO FISCAL DO ATIVO IMOBILIZADO MAIOR QUE O PERMITIDO. AJUSTES NECESSÁRIOS NO CÁLCULO DO COEFICIENTE DE CREDITAMENTO. INFRAÇÃO CONFIGURADA EM PARTE. CORREÇÃO DA MULTA EM FACE DA RETROTATIVIDADE BENIGNA.

- Constatada a falta de recolhimento do ICMS em virtude de o sujeito passivo ter se apropriado indevidamente de créditos fiscais relativos a aquisições de bens para o ativo fixo, tendo apurado o coeficiente de creditamento do CIAP de maneira incorreta, desrespeitando a forma de cálculo como disposto no artigo 78, I, II e III, do RICMS/PB.

Ajustes no levantamento fiscal levaram a derrocada de parte do crédito tributário lançado.

Diante da alteração da lei, foi corrigida a multa para o percentual de 75%, observando-se a retroatividade benigna da lei tributária.

AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE.

Em observância ao que determina o artigo 80 da Lei nº 10.094/13, a julgadora fiscal recorreu de sua decisão.

Cientificada da decisão proferida pela instância prima em 7/11/2024 (fls. 1.112-1.113), a autuada, por meio de seu representante legal, interpôs recurso voluntário em 9/12/2024 (fls. 1.087 a 1.111). Na peça recursal, a recorrente, em essência, reitera os mesmos argumentos já expostos na impugnação, sem apresentar fatos novos, documentos adicionais ou elementos probatórios distintos.

No seu recurso, o sujeito passivo requer:

- A reforma integral da decisão de primeira instância, para que o auto de infração seja julgado totalmente improcedente, com o cancelamento do crédito tributário lançado, sob os seguintes fundamentos:
 - Legalidade e legitimidade do aproveitamento dos créditos de ICMS do ativo imobilizado (CIAP);
 - Regularidade das operações escrituradas e dos CFOPs utilizados;
 - Ausência de fato gerador de ICMS nas operações consideradas pela fiscalização (*ex: multas, juros, transferências, comodato, co-billing*).
- Subsidiariamente, caso não seja acolhida a improcedência total:
 - Que sejam excluídas da base de cálculo os valores relativos a operações não sujeitas ao ICMS, a exemplo de:
 - Multas e juros por inadimplemento (natureza indenizatória);
 - Remessas para conserto, comodato, demonstração ou mudança de endereço;



- Receitas oriundas de contratos de *co-billing*;
- Transferência de bens entre estabelecimentos da mesma titularidade.
- Que seja reconhecida a existência de erro na metodologia fiscal adotada, por generalização e ausência de individualização adequada dos lançamentos.
- Que a glosa seja recalculada com base na documentação apresentada, excluindo-se valores indevidamente considerados.

Remetidos ao Conselho de Recursos Fiscais, foram os autos distribuídos a esta relatoria, segundo critérios regimentais, para apreciação e julgamento.

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

Este é o relatório.

VOTO

Em exame os recursos de ofício e voluntário interpostos contra a decisão de primeira instância que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento 93300008.09.00000813/2023-31, lavrado contra empresa OI S.A. – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL, datado de 30 de março de 2023, conforme denúncia anteriormente relatada.

De início, importa declarar que o recurso voluntário apresentado atende ao pressuposto extrínseco da tempestividade, haja vista ter sido protocolado dentro do prazo legal previsto no artigo 77 da Lei nº 10.094/2013.

Art. 77. Da decisão contrária ao contribuinte caberá recurso voluntário, com efeito suspensivo, para o Conselho de Recursos Fiscais, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data da ciência da sentença.

Cabe ainda esclarecer que o lançamento fiscal identifica com clareza o sujeito passivo da relação tributária, a matéria tributável, o montante do imposto devido, bem como a penalidade proposta, com as respectivas cominações legais, observando o disciplinamento contido no art. 142 do CTN, bem como não recai em nenhuma das hipóteses de nulidade prevista no artigo 17 da Lei nº 10.094/2013 (Lei do PAT).

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.



Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Lei nº 10.094/2013 (Lei do PAT)

Art. 17. Está incluído na hipótese prevista no art. 16 desta Lei, o Auto de Infração lavrado em desacordo com os requisitos obrigatórios estabelecidos no art. 142 do Código Tributário Nacional, quanto:

I - à identificação do sujeito passivo;

II - à descrição dos fatos;

III - à norma legal infringida;

IV - ao nome, ao cargo, ao número de matrícula e à assinatura do autor do feito;

V - ao local, à data e à hora da lavratura;

VI - à intimação para o sujeito passivo pagar, à vista ou parceladamente, ou impugnar a exigência, no prazo de 30 (trinta) dias, contado a partir da data da ciência do lançamento

No mérito

Do Cálculo do Coeficiente de Saídas Tributadas – CIAP

A recorrente sustenta que a metodologia adotada pela fiscalização para cálculo do coeficiente de saídas tributadas, previsto no art. 78 do RICMS/PB e no § 5º do art. 20 da LC nº 87/96, é simplista e incorreta. Alega, em síntese, que:

O denominador do coeficiente (total das saídas e prestações) teria incluído receitas que não configuram fato gerador do ICMS, como receitas financeiras, transferências internas, saídas temporárias (comodato, conserto) e encargos contratuais (juros, multas);

O numerador teria deixado de considerar receitas efetivamente tributadas por substituição ou diferimento, como cessão de meios de rede (interconexão) e *co-billing*;

A correta aplicação do coeficiente exigiria a exclusão das saídas não tributáveis do denominador e a inclusão das receitas com diferimento no numerador.

O art. 78 do RICMS/PB determina, de forma objetiva:

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;

A julgadora de primeira instância procedeu à análise detalhada dos CFOPs e rubricas utilizadas no cálculo fiscal, acolhendo parcialmente os argumentos da defesa ao determinar a exclusão de determinadas operações que, de fato, não configuravam fato gerador do ICMS. Foram excluídas do denominador, por exemplo:

CFOPs relativos a remessas temporárias, como conserto, comodato e uso fora do estabelecimento (CFOPs 5908, 5915, 6554 etc.);

Valores relacionados a multas contratuais, juros por inadimplemento e ajustes financeiros.

Contudo, a tese da recorrente de que receitas com diferimento ou substituição tributária deveriam integrar o numerador do coeficiente não pode ser acolhida. Conforme bem fundamentado na decisão recorrida:

As operações de cessão de meios de rede não constavam como tributadas nos livros fiscais da autuada, tampouco havia destaque do imposto correspondente;

Não houve comprovação de que os valores de *co-billing* foram efetivamente tributados na origem ou que geraram receita operacional sujeita à incidência do imposto;

A inclusão dessas receitas no numerador dependeria de comprovação técnica e documental, ônus que não foi cumprido pela recorrente.

Ademais, a jurisprudência consolidada no âmbito deste Conselho de Recursos Fiscais da Paraíba tem mantido o entendimento de que somente devem compor o numerador do coeficiente as operações efetivamente tributadas com destaque de ICMS pelo próprio contribuinte, conforme reiterado nos Acórdãos nº 239/2024, 511/2023 e 620/2023.

Portanto, não assiste razão à recorrente quanto à alegada nulidade da metodologia fiscal, tampouco há elementos suficientes para alteração dos valores já ajustados na instância singular.

Mantenho, assim, o entendimento da decisão de primeira instância nesse ponto, por seus próprios fundamentos, refutando os argumentos recursais sobre a forma de cálculo do coeficiente CIAP.



Da inclusão das receitas de cessão de meios de rede no numerador do coeficiente CIAP

A recorrente sustenta que as receitas decorrentes da cessão de meios de rede, notadamente aquelas relacionadas à interconexão e EILD (Exploração Industrial de Linha Dedicada), devem ser consideradas operações tributadas pelo ICMS, ainda que sem destaque do imposto, por se tratar de operações sujeitas ao regime de substituição tributária por força do Convênio ICMS nº 17/13.

Argumenta que, mesmo diante do diferimento do recolhimento do imposto, não se está diante de hipótese de isenção ou não incidência, mas de mero adiamento da exigibilidade tributária, motivo pelo qual tais operações deveriam compor o numerador do cálculo do coeficiente de saídas tributadas previsto no art. 78 do RICMS/PB, e no § 5º do art. 20 da LC nº 87/96.

A tese é robusta do ponto de vista teórico, e encontra eco em precedentes administrativos de outros entes da federação, como Rio de Janeiro, Minas Gerais, Mato Grosso do Sul e Distrito Federal, os quais reconhecem, com base na lógica do diferimento, que a substituição tributária não descaracteriza a natureza tributável da operação para fins de CIAP.

Contudo, no âmbito do Estado da Paraíba, não há norma regulamentar ou entendimento pacificado que permita o reconhecimento automático dessas receitas como operações “tributadas” para fins de cálculo do coeficiente CIAP. Pelo contrário, a interpretação adotada pela fiscalização estadual e já referendada por este Conselho é de que:

Somente devem compor o numerador do cálculo do CIAP as operações com efetivo destaque de ICMS pelo próprio contribuinte, conforme sua escrita fiscal;

Operações com diferimento ou substituição tributária — nas quais o ICMS é recolhido por outro sujeito ou em momento posterior — não são consideradas tributadas pela empresa remetente e, portanto, não integram o numerador.

Esse entendimento foi inclusive mantido na decisão de primeira instância, que refutou o pedido da impugnante, diante da ausência de comprovação de que as receitas oriundas da cessão de meios de rede foram tributadas com destaque do imposto ou de que a empresa atuou como substituta tributária com o devido recolhimento dos valores correspondentes ao ICMS.

Ademais, não se pode presumir que todas as operações de interconexão foram tributadas na origem pela própria recorrente, tampouco que os valores lançados nas referidas contas contábeis tenham sido efetivamente alcançados pela substituição tributária, sem prova documental.



Em consonância com precedentes desta Corte, a exemplo dos Acórdãos nº 239/2024¹, 511/2023² e 620/2023³, este relator entende que: Não há como considerar como tributada, para fins de CIAP, operação cuja tributação não tenha sido efetivamente realizada pelo próprio contribuinte autuado, mediante destaque do imposto ou comprovação inequívoca da substituição tributária por ele recolhida.

Assim, mantenho a decisão de primeira instância, que corretamente excluiu as receitas de cessão de meios de rede do numerador do coeficiente CIAP, por ausência de comprovação da efetiva tributação nos termos exigidos pela legislação estadual.

Da exclusão de receitas de atividades-meio e serviços complementares do denominador do coeficiente CIAP

A recorrente requer a exclusão, do denominador do coeficiente de saídas tributadas (CIAP), das receitas provenientes de atividades-meio e serviços complementares, sob o argumento de que tais valores não configuram prestação de serviço de comunicação, sendo, portanto, alheios à incidência do ICMS e inadequadamente considerados pela fiscalização para fins de cálculo do estorno proporcional de créditos.

¹ **ACÓRDÃO 239/2024 Relator: CONS.º EDUARDO SILVEIRA FRADE.**

ICMS. TELECOMUNICAÇÕES. CRÉDITO FISCAL INDEVIDO. ATIVO IMOBILIZADO. CIAP. PROPORCIONALIDADE. ERRO NA DETERMINAÇÃO DOS COEFICIENTES DE CREDITAMENTO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO FISCAL MAIOR QUE O PERMITIDO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. RECURSO VOLUNTÁRIO. REDUÇÃO DE OFÍCIO DA MULTA. LEI 12.788/23.

Correta exigência fiscal decorrente da utilização indevida de crédito fiscal relativo às 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. Redução de ofício da multa, nos termos da Lei nº 12.788, de 29 de setembro de 2023, combinado com artigo 106, II, “c” do CTN.

² **ACÓRDÃO 511/2023 Relator: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.**

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

- O aproveitamento dos créditos, relativos às aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado, ocorreu em montante superior ao devido, tendo em vista a apuração incorreta do coeficiente de creditamento, em desacordo com as normas do art. 78, I, II e III do RICMS/PB. Acolhida a alegação de que operações de saídas provisórias e sem mudança de titularidade não devem compor o cálculo do coeficiente de creditamento, levando à sucumbência de parte do crédito tributário originalmente lançado. - Redução da penalidade proposta ao percentual de 75%, com fulcro no art. 82, V, “h” da Lei 6.379/96, com as alterações advindas da Lei nº 12.788/23, publicadas no DOE de 29/9/2023, em razão de ao caso concreto se aplicar o princípio da retroatividade benigna aos fatos geradores pendentes de julgamento, em observância à previsão contida no art. 106, II do Código Tributário Nacional - CTN.

³ **ACÓRDÃO Nº 620/2023 Relator: CONS.º EDUARDO SILVEIRA FRADE.**

CRÉDITO INDEVIDO (ATIVO IMOBILIZADO) - APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS FISCAIS - ERRO NA DETERMINAÇÃO DOS COEFICIENTES DE CREDITAMENTO DO CIAP - DENÚNCIA CONFIGURADA. RECURSO VOLUNTÁRIO. DESPROVIMENTO. REDUÇÃO DE OFÍCIO. LEI 12.788/2023.

O permissivo legal para utilização dos créditos de ICMS relativos às aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado alberga-se no princípio da não-cumulatividade deste tributo. Todavia, o creditamento está condicionado ao cumprimento das disposições contidas no artigo 78 do RICMS/PB. Redução de ofício da multa aplicada, nos termos da Lei nº 12.788, de 29 de setembro de 2023



Alega, para tanto, que tais receitas referem-se a atividades preparatórias, técnicas ou administrativas, como instalação, manutenção, configuração de equipamentos, bem como serviços de gerenciamento de rede, conectividade, e “advanced services”, os quais seriam tributáveis pelo ISS, e não pelo ICMS. Aponta que, ao incluí-las no denominador, o Fisco amplia indevidamente o valor das operações “não tributadas”, artificialmente reduzindo o coeficiente de creditamento.

Traz como reforço o entendimento jurisprudencial do STJ e do STF, que já pacificaram, em sede de repercussão geral e recurso repetitivo, que serviços acessórios/preparatórios ao serviço de comunicação (como habilitação, instalação, mudança de endereço, configuração, etc.) não constituem fato gerador do ICMS, conforme fixado, entre outros, nos julgados:

- REsp 1.176.753/RJ (STJ – Tema Repetitivo);
- RE 572.020/DF e AgRg no ARE 904.294/RJ (STF – Repercussão Geral).

Tais decisões reafirmam que o ICMS-Comunicação incide sobre a prestação onerosa de serviços de comunicação, nos termos definidos pela legislação de regência. No entanto, é necessário cautela quanto à aplicação do conceito de “atividade-fim”, pois sua amplitude pode gerar interpretações imprecisas. Assim, cabe ao contribuinte demonstrar, de forma objetiva e documental, que determinada receita não está vinculada diretamente à prestação do serviço de comunicação, sob pena de sua inclusão legítima na base de cálculo do imposto.

No caso concreto, verifica-se que a decisão de primeira instância examinou adequadamente essa questão, reconhecendo que:

- Parte das receitas relacionadas a serviços preparatórios e técnicos não se subsume ao conceito de comunicação previsto na LC 87/96;
- Foram identificadas rubricas indevidamente incluídas no denominador, como:
 - Mudança de endereço de cobrança;
 - Instalação e manutenção de equipamentos;
 - Serviços de configuração, entre outros;
- Determinou, portanto, a exclusão desses valores do denominador do coeficiente, corrigindo a glosa inicialmente aplicada pela fiscalização.



Esse posicionamento está em consonância com a jurisprudência superior, bem como com a natureza tributária das operações envolvidas, especialmente considerando que:

- Tais receitas não geram ICMS a recolher;
- Estão, inclusive, devidamente registradas como sujeitas ao ISS nos documentos fiscais apresentados pela própria contribuinte (coluna Q do demonstrativo da impugnação – doc. 05).

Dessa forma, acompanho integralmente a decisão de primeira instância, que acolheu parcialmente a alegação da defesa nesse ponto e promoveu os ajustes devidos no cálculo do coeficiente, à luz dos documentos constantes nos autos e do entendimento pacificado nos tribunais superiores.

Da alegada necessidade de exclusão do denominador das receitas advindas da locação de equipamentos

A recorrente requer a exclusão, do denominador do coeficiente de creditamento do ICMS sobre o ativo imobilizado (CIAP), das receitas decorrentes de multas contratuais e juros por atraso no pagamento de faturas, sob o argumento de que tais valores possuem natureza indenizatória, não correspondendo à prestação de serviço de comunicação, e, portanto, não estariam sujeitos à incidência do ICMS.

Acompanho o entendimento da decisão monocrática, que corretamente indeferiu o pleito, diante da ausência de comprovação documental suficiente de que os valores em questão estavam desvinculados da prestação do serviço de comunicação.

Além disso, não há jurisprudência consolidada no âmbito deste Conselho de Recursos Fiscais da Paraíba que autorize, de forma ampla, a exclusão de valores dessa natureza do denominador do CIAP. No Acórdão nº 239/2024, por exemplo, ao examinar operações escrituradas sob o CFOP 5307, entendeu-se que os valores ali registrados diziam respeito a prestações de serviços de comunicação efetivamente tributadas, afastando a tese de que seriam receitas financeiras ou indenizatórias.

Logo, na ausência de individualização clara e prova de que se trata exclusivamente de encargos contratuais alheios ao serviço prestado, e diante da presunção de regularidade da escrituração fiscal realizada pela autoridade autuante, mantenho a inclusão dos valores no denominador, nos termos da sistemática de apuração prevista no art. 78 do RICMS/PB.

Da necessidade de se excluir do numerador e do denominador as saídas meramente físicas e temporárias

A recorrente sustenta que determinadas operações lançadas com CFOPs relativos a transferências internas, remessas e outras saídas sem conteúdo econômico



(como 5552, 6552, 5557, 6557, 5949, 6949, entre outros) não configuram fato gerador do ICMS e, portanto, não deveriam integrar nem o numerador nem o denominador da fórmula de cálculo do coeficiente de aproveitamento do crédito de ICMS do ativo imobilizado (CIAP), conforme art. 20, §5º, da LC 87/96.

A decisão de primeira instância já acolheu parcialmente essa alegação ao excluir os CFOPs expressamente relacionados a remessa para conserto (5915/6915), comodato (5908/6908) e uso fora do estabelecimento (6554). No mais, manteve as demais operações na base de cálculo, reconhecendo que, ainda que não haja incidência direta de ICMS, tais saídas fazem parte da estrutura operacional do contribuinte e afetam a proporção de aproveitamento dos créditos do ativo.

Quanto aos CFOPs excluídos, acompanho a decisão singular, uma vez que está em consonância com a jurisprudência consolidada do CRF-PB.

No que se refere às operações de transferência (CFOPs 5552, 6552, 5557 e 6557), este colegiado já decidiu para necessidade de exclusão destas operações do cálculo do índice de creditamento (numerador e denominador), ou seja, neste ponto, dou provimento ao recurso interposto pela defesa e passo à exclusão dos valores a eles relativos, porquanto o STF, no âmbito da ADC nº 49, reconheceu a não incidência do ICMS nestes casos.

Sendo assim, devem ser expurgados, do demonstrativo do crédito indevido apresentado pela julgadora fiscal, os valores indicados na tabela a seguir:

PERÍODO	COD_CFOP	VL_CONTÁBIL (R\$)	VL_BC_ICMS (R\$)
2019/01	5552	904.221,71	-
2019/01	5557	602.505,24	-
2019/01	6552	9.233.498,34	9.233.498,34
2019/01	6557	5.080.242,07	139.606,00
2019/01 Total		15.820.467,36	9.373.104,34
2019/02	5552	420.007,15	-
2019/02	5557	570.380,04	-
2019/02	6552	7.819.135,56	7.767.486,59
2019/02	6557	4.582.437,56	129.017,02
2019/02 Total		13.391.960,31	7.896.503,61
2019/03	5552	529.531,04	-
2019/03	5557	471.278,22	-
2019/03	6552	5.279.737,84	5.240.014,55
2019/03	6557	4.665.042,01	46.585,16



2019/03 Total		10.945.589,11	5.286.599,71
2019/04	5552	725.500,20	-
2019/04	5557	396.551,83	-
2019/04	6552	8.792.617,26	8.395.216,40
2019/04	6557	4.137.935,49	86.030,36
2019/04 Total		14.052.604,78	8.481.246,76
2019/05	5552	510.775,91	-
2019/05	5557	432.897,07	-
2019/05	6552	4.996.000,75	4.350.132,26
2019/05	6557	1.317.797,92	-
2019/05 Total		7.257.471,65	4.350.132,26
2019/06	5552	579.129,79	-
2019/06	5557	508.949,02	-
2019/06	6552	4.734.804,90	4.734.804,90
2019/06	6557	2.909.640,52	253.310,44
2019/06 Total		8.732.524,23	4.988.115,34
2019/07	5552	698.029,72	-
2019/07	5557	530.019,01	-
2019/07	6552	5.447.389,34	5.400.085,18
2019/07	6557	3.743.565,30	174.654,78
2019/07 Total		10.419.003,37	5.574.739,96
2019/08	5552	470.542,76	-
2019/08	5557	343.238,46	-
2019/08	6552	4.690.814,04	4.690.814,04
2019/08	6557	1.992.942,44	-
2019/08 Total		7.497.537,70	4.690.814,04
2019/09	5552	1.251.866,78	-
2019/09	5557	348.919,91	-
2019/09	6552	7.243.236,01	70.000,00
2019/09	6557	3.110.014,88	-
2019/09 Total		11.954.037,58	70.000,00
2019/10	5552	642.523,96	-
2019/10	5557	268.448,89	-
2019/10	6552	5.182.095,93	55.000,00



2019/10	6557	2.334.094,46	-
2019/10 Total		8.427.163,24	55.000,00
2019/11	5552	425.800,91	-
2019/11	5557	246.840,88	-
2019/11	6552	4.904.846,65	-
2019/11	6557	2.319.343,69	-
2019/11 Total		7.896.832,13	-
2019/12	5552	614.735,38	-
2019/12	5557	265.887,06	-
2019/12	6552	2.560.138,55	-
2019/12	6557	1.863.364,79	-
2019/12 Total		5.304.125,78	-

Após deduzidos os valores acima, obtivemos os valores contábeis e as bases de cálculo do ICMS devidamente corrigidos, conforme tabela que segue:

PERÍODO	VL_CONTÁBIL IDENTIFICADO PELA INSTÂNCIA SINGULAR (R\$)	VL_CONTÁBIL EXCLUÍDO - CFOP 5552, 6552, 5557 E 6557 (R\$)	VL_CONTÁBIL CORRIGIDO (R\$)	VL_BC_ICMS IDENTIFICADO PELA FISCALIZAÇÃO (R\$)	VL_BC_ICMS EXCLUÍDO - CFOP 5552, 6552, 5557 E 6557 (R\$)	VL_BC_ICMS CORRIGIDO (R\$)
2019/01	29.136.661,63	15.820.467,36	13.316.194,27	18.103.977,99	9.373.104,34	8.730.873,65
2019/02	26.548.201,16	13.391.960,31	13.156.240,85	16.452.615,88	7.896.503,61	8.556.112,27
2019/03	21.829.852,92	10.945.589,11	10.884.263,81	13.663.383,13	5.286.599,71	8.376.783,42
2019/04	27.299.039,69	14.052.604,78	13.246.434,91	16.846.757,83	8.481.246,76	8.365.511,07
2019/05	20.398.250,57	7.257.471,65	13.140.778,92	12.638.348,26	4.350.132,26	8.288.216,00
2019/06	21.506.858,49	8.732.524,23	12.774.334,26	13.136.689,69	4.988.115,34	8.148.574,35
2019/07	22.210.264,16	10.419.003,37	11.791.260,79	13.259.983,99	5.574.739,96	7.685.244,03
2019/08	19.563.943,22	7.497.537,70	12.066.405,52	12.287.549,66	4.690.814,04	7.596.735,62
2019/09	23.417.251,78	11.954.037,58	11.463.214,20	7.415.863,98	70.000,00	7.345.863,98
2019/10	19.683.833,05	8.427.163,24	11.256.669,81	7.133.209,31	55.000,00	7.078.209,31
2019/11	19.096.398,91	7.896.832,13	11.199.566,78	7.076.213,43	-	7.076.213,43
2019/12	16.225.563,31	5.304.125,78	10.921.437,53	6.842.166,16	-	6.842.166,16
TOTAL	266.916.118,89	121.699.317,24	145.216.801,65	144.856.759,31	50.766.256,02	94.090.503,29

No tocante ao item 3.2.4 da peça recursal, referente à pretensão de inclusão dos valores de repasse financeiro decorrentes do *Co-Billing Pré-Pago* no numerador e denominador do coeficiente de creditamento, entendo que a decisão monocrática deve ser mantida por seus próprios fundamentos.



Com razão a julgadora ao afirmar que, nos termos do art. 78, I, II e III, do RICMS/PB, apenas as operações efetivamente tributadas devem compor o numerador da fração de creditamento. Conforme bem observado, não houve comprovação de que tais receitas foram lançadas com débito de ICMS na escrita fiscal da autuada, e, por isso, corretamente foram excluídas do numerador, ainda que componham o denominador.

Além disso, conforme disposto na cláusula primeira do Convênio ICMS nº 55/2005⁴, a incidência do imposto sobre serviços pré-pagos se dá no momento da ativação dos créditos, mediante emissão da NFST. Assim, os valores de repasse entre operadoras não consubstanciam, por si só, fato gerador do imposto, e sua inclusão no numerador, sem comprovação de tributação, violaria os critérios legais para creditamento proporcional.

Dessa forma, acompanho a decisão de primeiro grau quanto ao ponto, rejeitando o pedido da recorrente.

No que diz respeito à exclusão das receitas financeiras, como multas e juros por descumprimento contratual, do denominador do cálculo do coeficiente de creditamento de ICMS (CIAP), há precedentes do CRF/PB reconhecendo a legitimidade desse pedido, desde que tais valores não estejam diretamente relacionados à prestação de serviço de comunicação.

No Acórdão nº 239/2024, o Tribunal Pleno do Conselho de Recursos Fiscais (CRF) da Paraíba afirmou expressamente:

“Pois bem. Em relação à tais receitas financeiras, que são cobradas em momento posterior, como multas, juros e encargos, realmente não devem compor o coeficiente de creditamento em tela.”

Contudo, o mesmo acórdão também pontuou que:

“As operações registradas sob a rubrica do CFOP 5.307 retratam prestações de serviço de comunicação, e não operações com itens

⁴ 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 do caput dessa cláusula, no momento da disponibilização dos créditos deverá ser enviado ao usuário o link de acesso à nota fiscal, que deverá ser emitida pelo valor total carregado. (Nova redação dada pelo Conv. ICMS 30/18, efeitos a partir de 1º.05.18)

Redação original, porém renumerado de p. único para § 1º pelo Conv. ICMS 12/07.

§ 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. (Acrescentado o § 2º pelo Conv. ICMS 12/07)



financeiros, como afirma a autuada, configurando hipótese de incidência do ICMS.”

Dessa forma, se as receitas de multas e juros estiverem classificadas em CFOPs ligados a prestações de serviço de comunicação (como 5307), a fiscalização poderá entender que fazem parte do fato gerador e incluí-las no cálculo.

Portanto, a exclusão só será aceita se comprovado que os valores se referem, de fato, a receitas financeiras puras, e não ao preço ou faturamento de serviços de comunicação.

Da parcial procedência da decisão recorrida

A decisão de primeira instância acolheu parcialmente os argumentos defensivos, reconhecendo que determinados valores não deveriam compor a base de cálculo da glosa, a exemplo de:

- Remessas para conserto, comodato ou demonstração, sem transferência de titularidade;
- Multas e juros moratórios contratuais, de natureza indenizatória;

Essas exclusões demonstram o correto entendimento da autoridade julgadora quanto à necessidade de desconsiderar operações que não constituem fato gerador do ICMS, nos termos do art. 12, §1º, do RICMS-PB e da jurisprudência consolidada do STJ (ex: AgRg no REsp 1.251.333/RS).

Recurso de Ofício

Quanto ao recurso de ofício, observo que a decisão singular reconheceu como procedentes as glosas de créditos vinculados a operações com receitas não tributadas ou inadequadamente classificadas, mantendo a exigência correspondente.

Por outro lado, acatou parte da argumentação da impugnante quanto à legalidade de créditos apropriados com base em receitas tributadas ou devidamente proporcionadas, promovendo, com isso, o cancelamento parcial do crédito tributário, mediante glosa seletiva e fundamentada.

Os ajustes promovidos decorrem de análise técnico-documental, sem qualquer ilegalidade ou vício. Portanto, não se vislumbra razão para reforma da decisão também no âmbito do recurso de ofício, razão pela qual voto pelo seu desprovimento.

Da multa

Não obstante o acerto da fiscalização quanto à aplicação do percentual da multa por infração quando da lavratura do auto de infração, faz-se imperativo reduzirmos o montante da penalidade, em razão da alteração promovida por meio do artigo 1º, I, “c”, da Lei nº 12.788, de 28 de setembro de 2023, que deu nova redação ao artigo 82, V, da Lei nº 6.379/96.



Lei nº 12.788/23:

Art. 1º A Lei nº 6.379/96, de 02 de dezembro de 1996, passa a vigorar:

I – com nova redação dada aos seguintes dispositivos:

(...)

c) “caput” do inciso V do “caput” do art. 82:

“V – de 75% (setenta e cinco por cento).”

Registre-se que a aplicação retroativa decorre do comando do artigo 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

CTN

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.

Diante de todo o exposto, apresento os valores do crédito indevido após os ajustes promovidos em razão da necessidade de exclusão dos valores associados às operações de transferência, conforme anteriormente destacado:

MÊS	VL CONTÁBIL CORRIGIDO (A)	VL_BC_ICMS CORRIGIDO (B)	ÍNDICE SAÍDAS TRIBUTADAS C=(B/A)	VL_SOMA_PARC (D)	CRÉDITO CIAP LANÇADO (E)	ESTORNO DE CRÉDITO CIAP (F)	MONTANTE CRÉDITO PERMITIDO G=(DxC)	VALOR CRÉDITO INDEVIDO H=(E-F-G)
2019/01	13.316.194,27	8.730.873,65	0,65565833	2.017.743,07	2.017.743,07	163.205,86	1.322.950,04	531.587,17
2019/02	13.156.240,85	8.556.112,27	0,65034628	2.027.778,82	2.027.778,82	162.763,65	1.318.758,41	546.256,76
2019/03	10.884.263,81	8.376.783,42	0,76962334	2.030.383,92	2.030.383,92	165.837,72	1.562.630,85	301.915,35
2019/04	13.246.434,91	8.365.511,07	0,63152925	2.045.797,17	2.045.797,17	169.376,38	1.291.980,75	584.440,04
2019/05	13.140.778,92	8.288.216,00	0,63072486	2.045.907,09	2.045.907,09	169.713,23	1.290.404,47	585.789,39
2019/06	12.774.334,26	8.148.574,35	0,63788642	1.995.718,81	1.995.718,81	207.210,08	1.273.041,93	515.466,80
2019/07	11.791.260,79	7.685.244,03	0,65177458	1.986.903,21	1.986.903,21	172.375,04	1.295.013,00	519.515,17
2019/08	12.066.405,52	7.596.735,62	0,62957735	1.952.822,68	1.952.822,68	163.983,16	1.229.452,93	559.386,59
2019/09	11.463.214,20	7.345.863,98	0,64082062	1.942.858,65	1.942.858,65	168.855,21	1.245.023,88	528.979,56
2019/10	11.256.669,81	7.078.209,31	0,62880136	1.934.949,93	1.934.949,93	173.933,93	1.216.699,15	544.316,85
2019/11	11.199.566,78	7.076.213,43	0,63182921	1.927.505,94	1.927.505,94	173.743,01	1.217.854,56	535.908,37
2019/12	10.921.437,53	6.842.166,16	0,62648952	1.887.997,78	1.887.997,78	174.257,38	1.182.810,82	530.929,58
TOTAL	145.216.801,65	94.090.503,29		23.796.367,07	23.796.367,07	2.065.254,65	15.446.620,78	6.284.491,64

Sendo assim, o crédito tributário devido passou a apresentar a seguinte configuração:

AUTO DE INFRAÇÃO	VALOR CANCELADO	CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO
------------------	-----------------	---------------------------



DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO	PERÍODO	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO (R\$)
0332 - CRÉDITO INDEVIDO (ATIVO IMOBILIZADO) EM VIRTUDE DE APURAÇÃO INCORRETA DO CRÉDITO FISCAL	jan/19	658.270,61	658.270,61	126.683,44	259.580,24	531.587,17	398.690,37	930.277,54
	fev/19	695.516,71	695.516,71	149.259,95	285.824,14	546.256,76	409.692,57	955.949,33
	mar/19	710.101,58	710.101,58	408.186,23	483.665,06	301.915,35	226.436,52	528.351,87
	abr/19	706.788,32	706.788,32	122.348,28	268.458,29	584.440,04	438.330,03	1.022.770,07
	mai/19	714.688,75	714.688,75	128.899,36	275.346,71	585.789,39	439.342,04	1.025.131,43
	jun/19	665.818,33	665.818,33	150.351,53	279.218,23	515.466,80	386.600,10	902.066,90
	jul/19	713.058,57	713.058,57	193.543,40	323.422,19	519.515,17	389.636,38	909.151,54
	ago/19	661.618,42	661.618,42	102.231,83	242.078,48	559.386,59	419.539,94	978.926,53
	set/19	1.197.672,30	1.197.672,30	668.692,74	800.937,63	528.979,56	396.734,67	925.714,24
	out/19	1.110.234,54	1.110.234,54	565.917,69	701.996,90	544.316,85	408.237,64	952.554,48
	nov/19	1.108.373,57	1.108.373,57	572.465,20	706.442,29	535.908,37	401.931,28	937.839,66
	dez/19	949.808,54	949.808,54	418.878,96	551.611,36	530.929,58	398.197,18	929.126,76
	TOTAL		9.891.950,24	9.891.950,24	3.607.458,60	5.178.581,51	6.284.491,64	4.713.368,73

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 do primeiro e parcial provimento do segundo para alterar a decisão singular que declarou *parcialmente procedente* o **Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000813/2023-31**, lavrado em 30 de março de 2023, contra a empresa OI S.A. - EM RECUPERACAO JUDICIAL, **R\$ 10.997.860,37** (dez milhões, novecentos e noventa e sete mil, oitocentos e sessenta reais e trinta e sete centavos), sendo **R\$ 6.284.491,64** (seis milhões, duzentos e oitenta e quatro mil, quatrocentos e noventa e um reais e sessenta e quatro centavos) de ICMS por infringência ao art.78, I, II e III, do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/1997 e **R\$ 4.713.368,73** (quatro milhões, setecentos e treze mil, trezentos e sessenta e oito reais e setenta e três centavos) de multa por infração arrimada no art. 82, V, “h”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo que cancelo o valor de **R\$ 8.786.040,11** (oito milhões, setecentos e oitenta e seis mil, quarenta reais e onze centavos), sendo **R\$ 3.607.458,60** (três milhões, seiscentos e sete mil, quatrocentos e cinquenta e oito reais e sessenta centavos) de ICMS e **R\$ 5.178.581,51** (cinco milhões, cento e setenta e oito mil, quinhentos e oitenta e um reais e cinquenta e um centavos) de multa por infração.

Intimações a cargo da repartição preparadora, na forma da legislação de regência.

TRIBUNAL PLENO, sessão realizada por videoconferência, em 20 de janeiro de 2026.

Rômulo Teotônio de Melo Araújo
Conselheiro Relator