PROCESSO Nº 1245482016-1
ACÓRDÃO Nº 415/2026
TRIBUNAL PLENO
1ª Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP
1ª Recorrida: TELEMAR NORTE LESTE S.A.
Advogado: Sr. LEONARDO DE CASTRO ARAÚJO, inscrito na OAB/RJ sob o nº 236.499
2ª Recorrente: TELEMAR NORTE LESTE S. A.
2ª Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP
Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO EM JOÃO PESSOA
Autuantes: EDUARDO SALES COSTA e JOÃO ELIAS COSTA FILHO
Relator: CONS.º RÔMULO TEOTÔNIO DE MELO ARAÚJO.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. CRÉDITO INDEVIDO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO - CIAP. APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO FISCAL EM VALOR SUPERIOR AO DEVIDO. INOBSERVÂNCIA DA CORRETA APURAÇÃO DO COEFICIENTE DE CREDITAMENTO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA EM PARTE. TRANSFERÊNCIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR. ADC Nº 49. EXCLUSÃO QUE AGRAVARIA A EXIGÊNCIA. VEDAÇÃO DA REFORMATIO IN PEJUS. REINCIDÊNCIA NÃO CONFIGURADA. MULTA POR INFRAÇÃO - REDUZIDA - EM VIRTUDE DOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E RETROATIVIDADE BENIGNA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO. RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

- Constatada a falta de recolhimento do imposto em decorrência de utilização de crédito fiscal, concernente à aquisição de ativo fixo, em montante superior ao devido, visto que não foi observada a correta forma de apuração, principalmente, do coeficiente de creditamento nos termos da legislação de regência.
- Ajustes no crédito tributário decorrentes da necessidade de expurgar valores associados aos CFOPs que não constituem saídas definitivas, a saber, os CFOP relativos às remessas para conserto ou reparo (5915 e 6915) e comodato (5908 e 6908).

- As transferências entre estabelecimentos do mesmo titular não constituem fato gerador do ICMS (ADC nº 49 do STF). No caso, porém, a recorrente escriturou essas operações com destaque do imposto, e a sua exclusão do numerador e do denominador do coeficiente de creditamento reduziria o crédito admitido e elevaria a exigência além do valor lançado, o que é vedado em julgamento de recurso voluntário (*reformatio in pejus*). Mantidas as transferências no cálculo, nos termos apurados pela fiscalização.
- Não restou configurada a prática de nova infração ao mesmo dispositivo legal, por parte da mesma pessoa jurídica, dentro de 5 (cinco) anos contados da data do pagamento da infração, da decisão definitiva referente à infração anterior ou da inscrição em Dívida Ativa, por isso perece a multa por reincidência.
- Redução da multa por infração apoiada no artigo 82, V, "h", da Lei nº 6.379/96, em decorrência da aplicação retroativa da Lei nº 12.788/23, em cumprimento ao que determina o artigo 106, II, "c", do Código Tributário Nacional.

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

A C O R D A M à unanimidade e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento dos recursos de ofício, por regular, e voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo desprovimento do primeiro, e provimento parcial do segundo, também com fulcro nos princípios da legalidade e retroatividade benigna, para reformar a decisão monocrática, e julgar **parcialmente procedente** o **Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001457/2016-44** (fl. 3), lavrado em 29 de agosto de 2016, contra a empresa **TELEMAR NORTE LESTE S.A.,** condenando-a ao pagamento do crédito tributário na quantia de **R$ 425.232,05** (quatrocentos e vinte e cinco mil, duzentos e trinta e dois reais e cinco centavos), sendo R$ 242.989,73 (duzentos e quarenta e dois mil, novecentos e oitenta e nove reais e setenta e três centavos), de ICMS, por infringência ao art. 78, I, II e III, do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e R$ 182.242,32 (cento e oitenta e dois mil, duzentos e quarenta e dois reais e trinta e dois centavos) de multa por infração, arrimada no art. 82, V, "h", da Lei nº 6.379/96.

Em tempo, cancelo, por indevida, a quantia de R$ 362.471,11 (trezentos e sessenta e dois mil, quatrocentos e setenta e um reais e onze centavos), sendo R$ 72.091,53 (setenta e dois mil e noventa e um reais e cinquenta e três centavos) de ICMS, R$ 132.838,94 (cento e trinta e dois mil, oitocentos e trinta e oito reais e noventa e quatro centavos), de multa por infração, e R$ 157.540,64 (cento e cinquenta e sete mil, quinhentos e quarenta reais e sessenta e quatro centavos) de multa por reincidência, conforme razões expendidas neste voto.

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

P.R.I.

Tribunal Pleno, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 27 de outubro de 2026.

RÔMULO TEOTÔNIO DE MELO ARAÚJO
Conselheiro Relator

SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros do Tribunal Pleno de Julgamento, ANA KATTARINA BARGETZI NÓBREGA (SUPLENTE), VINÍCIUS HOLANDA DE VASCONCELOS, HEITOR COLLETT, VINÍCIUS DE CARVALHO LEÃO SIMÕES (SUPLENTE), LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA, MARIA DAS GRAÇAS DONATO DE OLIVEIRA LIMA E PETRÔNIO RODRIGUES LIMA.

KLEBER DE GOIS MOTA
Assessor

ACÓRDÃO 415/2026

PROCESSO Nº 1245482016-1
TRIBUNAL PLENO
1ª Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP
1ª Recorrida: TELEMAR NORTE LESTE S.A.
2ª Recorrente: TELEMAR NORTE LESTE S. A.
2ª Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP
Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO EM JOÃO PESSOA
Autuantes: EDUARDO SALES COSTA e JOÃO ELIAS COSTA FILHO
Relator: CONS.º RÔMULO TEOTÔNIO DE MELO ARAÚJO.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. CRÉDITO INDEVIDO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO - CIAP. APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO FISCAL EM VALOR SUPERIOR AO DEVIDO. INOBSERVÂNCIA DA CORRETA APURAÇÃO DO COEFICIENTE DE CREDITAMENTO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA EM PARTE. TRANSFERÊNCIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR. ADC Nº 49. EXCLUSÃO QUE AGRAVARIA A EXIGÊNCIA. VEDAÇÃO DA REFORMATIO IN PEJUS. REINCIDÊNCIA NÃO CONFIGURADA. MULTA POR INFRAÇÃO - REDUZIDA - EM VIRTUDE DOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E RETROATIVIDADE BENIGNA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO. RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

- Constatada a falta de recolhimento do imposto em decorrência de utilização de crédito fiscal, concernente à aquisição de ativo fixo, em montante superior ao devido, visto que não foi observada a correta forma de apuração, principalmente, do coeficiente de creditamento nos termos da legislação de regência.
- Ajustes no crédito tributário decorrentes da necessidade de expurgar valores associados aos CFOPs que não constituem saídas definitivas, a saber, os CFOP relativos às remessas para conserto ou reparo (5915 e 6915) e comodato (5908 e 6908).
- As transferências entre estabelecimentos do mesmo titular não constituem fato gerador do ICMS (ADC nº 49 do STF). No caso, porém, a recorrente escriturou essas operações com destaque do imposto, e a sua exclusão do numerador e do

denominador do coeficiente de creditamento reduziria o crédito admitido e elevaria a exigência além do valor lançado, o que é vedado em julgamento de recurso voluntário (*reformatio in pejus*). Mantidas as transferências no cálculo, nos termos apurados pela fiscalização.
- Não restou configurada a prática de nova infração ao mesmo dispositivo legal, por parte da mesma pessoa jurídica, dentro de 5 (cinco) anos contados da data do pagamento da infração, da decisão definitiva referente à infração anterior ou da inscrição em Dívida Ativa, por isso perece a multa por reincidência.
- Redução da multa por infração apoiada no artigo 82, V, "h", da Lei nº 6.379/96, em decorrência da aplicação retroativa da Lei nº 12.788/23, em cumprimento ao que determina o artigo 106, II, "c", do Código Tributário Nacional.

RELATÓRIO

Em análise, neste egrégio Conselho de Recursos Fiscais, os recursos de ofício e voluntário, interpostos nos moldes dos artigos 80 e 77 da Lei nº 10.094/2013, respectivamente, contra a decisão monocrática, que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001457/2016-44 (fl. 3), lavrado em 29 de agosto de 2016, que denuncia a empresa, acima identificada, pelo cometimento da irregularidade abaixo transcrita, *ipsis litteris:*

> **0332 - CRÉDITO INDEVIDO (ATIVO IMOBILIZADO) EM VIRTUDE DE APURAÇÃO INCORRETA DO CRÉDITO FISCAL** >> Falta de recolhimento do ICMS, em virtude de o contribuinte ter aproveitado o crédito fiscal, concernente à aquisição de ativo fixo, em montante superior ao devido, tendo em vista a inobservância da correta forma para a apuração do imposto em cada período.
>
> **NOTA EXPLICATIVA:** TUDO EM CONFORMIDADE COM OS DEMONSTRATIVOS EM ANEXO. ANEXO I (DEMONSTRATIVO DO CREDITO APROPRIADO A MAIOR ORIGINADO DO CIAP) E ANEXO II (DEMONSTRATIVO DOS VALORES ADOTADOS PARA FORMAÇÃO DO COEFICIENTE).

Em decorrência deste fato, os Representantes Fazendários lançaram de ofício, o crédito tributário no valor de **R$ 787.703,16**, sendo R$ 315.081,26, de ICMS, por violação ao art. 78, I, II e III do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, R$ 315.081,26, de multa por infração, nos termos do art. 82, inciso V, alínea "h", da Lei nº 6.379/96, e R$ 157.540,64 de multa por reincidência.

Instruem a peça inicial os seguintes documentos: 1) ANEXO I - Demonstrativo do Crédito Apropriado a Maior Originado do CIAP (Exercício 2011) (fl. 5); 2) ANEXO II - Demonstrativo dos Valores Adotados para Formação do Coeficiente (Exercício 2011) (fl. 6); e,3) Procuração (fls. 7 – 12).

Regularmente cientificada da lavratura do auto de infração em análise, pessoalmente, por meio de sua representante legal, em 30 de agosto de 2016, conforme subscrição do Termo de Ciência constante na exordial (fl. 4) e com as disposições contidas no art. 46, inciso I, da Lei nº 10.094/2013, o sujeito passivo apresentou peça reclamatória (fls. 15 a 39) em tempo hábil, alegando, em suma, que:

> *(i) Faz um relato da autuação para, então, concluir que a autoridade fiscal diminuiu indevidamente o coeficiente, pois reduziu o NUMERADOR (base de cálculo) e aumentou sobremaneira o DENOMINADOR (valor contábil) da fração, implicando num estorno maior de créditos do ativo permanente;*
>
> *(ii) Nesta linha, defende que devem ser incluídas no numerador as receitas de cessões de meio de rede, que, no seu entender, são tributadas por substituição tributária nos termos do Convênio ICMS nº 126/98;*
>
> *(iii) E mais, alega que não podem impactar o referido coeficiente as saídas físicas e temporárias dos estabelecimentos, visto que não são alcançadas pela hipótese de incidência previstas na Constituição Federal e na Lei nº 6.379/96;*
>
> *(iv) Ilegitimidade da aplicação da penalidade que supera em 100% (cem por cento) o valor do tributo exigido;*
>
> *(v) Requer a produção de prova pericial (fl. 38) a fim de responder a seguinte questão: "Estão corretos os coeficientes mensais apresentados nas planilhas preparadas pela empresa, que inseriram no NUMERADOR as receitas de cessão de meios de rede, e, em paralelo, excluíram tanto do NUMERADOR quanto do DENOMINADOR as saídas físicas/ temporárias?"*
>
> *(vi) Indica como assistente técnico, Sr. Alexei Ribeiro Nunes, conforme registro à fl. 38;*

Por último, requer o provimento da impugnação para que o crédito tributário em análise seja cancelado, sucessivamente, pleiteia a redução das multas cominadas para o patamar de 100%, assim como protesta por todas as provas em Direito admitidas, em especial pela produção de prova pericial e pela juntada posterior de documentos.

Documentos instrutórios anexos, às fls. 40 a 113, são eles: 1) Procuração e Termo de Substabelecimento; 2) Atas da Assembleia Geral Ordinária e Extraordinária e Anexo; 3) Cópias do Auto de Infração e Demonstrativos Fiscais; 4) Mídia Digital (CD); e, 5) Notas Fiscais de Serviços de Telecomunicações – NFST e Notas Fiscais Eletrônicas – NF-e.

Instruído com o Termo de Antecedentes Fiscais (fls. 114 a 118), os autos foram conclusos (fl. 119) e encaminhados à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais - GEJUP, que promoveu a correição processual nos termos do art. 74 da Lei nº 10.094/2013, e os distribuiu à julgadora fiscal, Rosely Tavares de Arruda, que decidiu pela parcial procedência do feito fiscal *sub judice*, em conformidade com a sentença acostada às fls. 122 a 134 e a ementa abaixo reproduzida, *ipsis litteris:*

> **CRÉDITO INDEVIDO (ATIVO IMOBILIZADO). INOBSERVÂNCIA DA CORRETA APURAÇÃO PARA O CREDITAMENTO DAS AQUISIÇÕES PARA ATIVO FIXO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. MULTA RECIDIVA AFASTADA.**
>
> *- 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. A autuada não apresentou elementos probatórios que pudessem desconstituir o feito fiscal.*
> *Apesar do contribuinte apresentar Antecedentes Fiscais, não se configurou a incidência da multa recidiva nos termos do artigo 39 da Lei nº 10.094/2013.*
>
> **AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE.**

Ciente da decisão proferida pelo órgão julgador monocrático, em 1º de agosto de 2019, por meio do Domicílio Tributário Eletrônico DT-e, disponibilizado pela SEFAZ, para o qual foi enviada a Notificação nº 00252314/2019, nos termos do art. 4º - A, § 1º, II, c/c art. 11, § 3º, III, "a", da Lei nº 10.094/2013, consoante fls. 136 e 137 dos autos, consequentemente, o contribuinte impetrou recurso voluntário a este órgão colegiado em tempo hábil.

No recurso voluntário (fls. 139 a 162), inicialmente, o contribuinte reporta-se a tempestividade da peça recursal, conforme o art. 77 da Lei nº 10.094/2013,

assim como narra novamente a origem do auto de infração ora vergastado, que exige ICMS relativo aos meses de agosto a dezembro de 2011, *por conta de supostos equívocos no cálculo do coeficiente de saídas tributadas.*

Nesta linha, renova seu entendimento acerca da composição do que nomeia coeficiente de saídas tributadas, passando a discorrer sobre quais itens devem compor o numerador e denominador, de acordo com o registro às fls. 141 e 142.

Acrescenta que o órgão julgador monocrático deu provimento a sua impugnação apenas para afastar a multa por reincidência, por entender correto o cálculo do coeficiente realizado pela fiscalização, todavia, argumenta que esta situação não pode prosperar, por isso pretende que seja reformada a decisão singular.

No mérito, renova seus argumentos sobre o que denomina coeficiente de saídas tributadas, cuja forma de cálculo está prescrita no art. 20, § 5º, da Lei Complementar n° 87/96.

Destaca que, para apuração do total de créditos de ICMS de ativo permanente passível de aproveitamento, é necessária a aplicação, em cada período de apuração, do referido coeficiente que corresponde à razão entre o "valor das operações e prestações tributadas" e o "total das operações de saídas e prestações do período".

Com referência ao numerador, alerta que é composto pelas saídas efetivamente tributadas, enquanto o denominador composto pelo "total das operações de saídas e prestações do período", a recorrente afirma que se tratam apenas das receitas de atividades relacionadas ao fato gerador do ICMS (isto é, potencialmente tributáveis pelo imposto).

Nesta toada, passa a esmiuçar a composição do coeficiente em questão, especificamente, quanto ao seu numerador e denominador, enumerando quais receitas devem integrar cada um destes, conforme já noticiado na impugnação apresentada ao órgão julgador singular, reprisando principalmente que:

1) *Necessidade de se incluir no numerador as receitas decorrentes da cessão de meios de rede (interconexão), pois, segundo o Convênio ICMS nº 126/98, não foi concedida isenção sobre as referidas receitas, ocorreu apenas a transferência da responsabilidade pelo recolhimento do imposto à operadora cessionária (via diferimento);*

2) *Necessidade de excluir do numerador e do denominador do coeficiente as saídas meramente físicas e temporárias, fundamenta seu pedido no Acórdão nº 400/2019 proferido por este colegiado;*

3) *Alegando falha técnica na abertura do CD anexo à fl. 90 dos autos, reapresenta planilha em EXCEL, CD anexo à fl. 163, contendo o coeficiente mensal com os valores que a empresa entende serem*

corretos, bem como cópias de notas fiscais de operações de interconexão de redes e saídas físicas temporárias realizadas no período autuado.

Reitera o pedido de perícia, já apresentado à GEJUP, indicando como assistente técnico, Sr. Alexei Ribeiro Nunes, consoante anotações às fls. 161 e 162, a fim de responder o seguinte quesito:

a) Estão corretos os coeficientes mensais apresentados nas planilhas preparadas pela empresa, que inseriram no NUMERADOR as receitas de cessão de meios de rede, e, em paralelo, excluíram tanto do NUMERADOR quanto do DENOMINADOR as saídas físicas/ temporárias?

Finaliza requerendo o provimento do recurso voluntário para que seja integralmente cancelado o crédito tributário ora exigido, assim como protesta por todas as provas em Direito admitidas, em especial pela produção de prova pericial e pela posterior juntada de documentos.

É o relatório.

V O T O

Versam estes autos sobre falta de recolhimento do ICMS, em razão do aproveitamento indevido de créditos fiscais de ICMS referentes às aquisições para integrar o ativo permanente, conforme denunciado na inicial à fl. 3.

De início, cabe-nos reconhecer a tempestividade do recurso voluntário, haja vista que a ciência da decisão de primeira instância se deu no dia 1º/8/2019 e o recurso protocolado no dia 30/8/2019, portanto, dentro do prazo 30 (trinta) dias corridos, delimitado pelo art. 77 da Lei nº 10.094/2013.

Neste caso, o contribuinte foi acusado de falta de recolhimento do imposto estadual por ter aproveitado o crédito fiscal, concernente às aquisições para compor o ativo fixo, em montante superior ao devido, tendo em vista a inobservância da forma correta para a apuração do imposto em cada período, violando o art. 78, incisos I, II e III, do RICMS/PB, abaixo reproduzido, conforme descrição da infração contida na inicial à fl. 3:

> **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 citada acusação é complementada por nota explicativa, a qual informa que a denúncia está instruída com os seguintes anexos: ANEXO I - DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO APROPRIADO A MAIOR ORIGINADO DO CIAP e ANEXO II – DEMONSTRATIVO DOS VALORES ADOTADOS PARA FORMAÇÃO DO COEFICIENTE.

Ademais, é fundamental anotar que a fiscalização utilizou como referência para cálculo do ICMS em questão os dados informados na Escrituração Fiscal Digital pelo contribuinte, assim como a tributação das operações/ prestações na forma preconizada na legislação estadual, por conseguinte, o cálculo do coeficiente de creditamento, acostado aos autos pela fiscalização, teve amparo na legislação estadual, que reproduz as diretrizes da Lei Complementar nº 87/96, como também repito na escrita fiscal da ora recorrente.

Na hipótese de descumprimento dos comandos insculpidos nos dispositivos regulamentares acima reproduzidos, que implicam o aproveitamento de crédito indevido, a Lei nº 6.379/96, em seu artigo 82, inciso V, alínea “h”, estabeleceu a aplicação da seguinte penalidade:

> **Art. 82**. As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso II, do art. 80, serão as seguintes:
> (...)
> ***V - de 100% (cem por cento):***
> ***(...)***
> h) ***aos que utilizarem crédito indevido*** ou inexistente, ***desde que resulte na falta de recolhimento do imposto,*** sem prejuízo do estorno do crédito; (grifos nossos)

Assim, como bem assinalado pela julgadora monocrática, não vislumbro causas de nulidade do auto de infração em tela, pois constam no auto de infração em exame os requisitos necessários à sua constituição como preconizados no art. 142 do CTN, nem incorrer nas causas de nulidade previstas nos artigos 16 e 17 da Lei nº 10.094/2013.

Desse modo, quanto ao requerimento de produção de prova pericial, registro que a Lei nº 10.094/2013 não prevê a perícia como meio de prova a ser requerido pelo sujeito passivo. O instrumento posto à disposição do contribuinte é a diligência, disciplinada nos arts. 59 a 61 da referida lei. A perícia somente encontra previsão no Regimento Interno deste Conselho (Portaria nº 00080/2021/SEFAZ), cujo art. 20, inciso II, atribui ao Assessor Jurídico, representante da Procuradoria Geral do Estado, a faculdade de requerer ao Conselheiro-Presidente ou ao relator "diligências e perícias, bem como outros procedimentos que julgar necessários para a correta instrução do processo". Trata-se, portanto, de prerrogativa do representante da Procuradoria, e não do sujeito passivo, razão pela qual não há como acolher o pedido de perícia formulado pela recorrente.

Por outro lado, a solicitação em debate poderia ser recebida como diligência, nos termos estabelecidos no art. 59 da Lei nº 10.094/2013 (Lei do PAT), caso houvesse pontos controversos para esclarecimento apontados pela ora recorrente.

No entanto, a questão cogitada se cinge a interpretação da legislação, pois a recorrente questiona quais valores devem compor o numerador e o denominador do coeficiente em tela, como veremos no exame do mérito, motivo pelo qual se revela desnecessária a realização de diligência, vez que os cálculos foram promovidos a partir dos dados registrados na escrita fiscal e à luz da legislação estadual.

Importante registrar que este entendimento encontra respaldo em decisões pretéritas deste Colegiado, a exemplo, do Acórdão nº 0492/2021 da lavra do eminente Conselheiro Leonardo do Egito Pessoa cujo fragmento reproduzo abaixo:

> *Inicialmente, faz-se necessário esclarecer que* ***o pedido de perícia não está previsto na Legislação Tributária deste Estado. A análise requerida pelo contribuinte encontra fundamentação no procedimento de Diligência****, disciplinado no artigo 59 da Lei nº 10.094/13.*
> *Tratando-se de pedido de diligência, convém observarmos o que preceitua o artigo 59 da Lei nº 10.094/13, que dispõe sobre o Ordenamento Processual Tributário, o Processo Administrativo Tributário, bem como, sobre a Administração Tributária:*
> *Art. 59. Apresentada a impugnação, e até a decisão final administrativa,* ***havendo diligências a realizar*** *serão elas determinadas pelo órgão julgador, de ofício, ou* ***a pedido*** *do autor do procedimento ou* ***do sujeito passivo****.*
> *§1º A autoridade julgadora que deferir ou negar o pedido de realização de diligência fundamentará sua decisão.*
> *§ 2º* ***O sujeito passivo que requerer diligência*** *responde pelas despesas correspondentes,* ***devendo indicar, com precisão, os pontos controversos que pretende que sejam elucidados*** *e fornecer os elementos necessários ao esclarecimento das dúvidas. (...)*
> *No caso em apreço, comungamos com as razões de decidir da instância prima, que acertadamente decidiu pela desnecessidade de se recorrer a este procedimento para elucidação do caso.* ***Conforme restará demonstrado, quando da análise do mérito, os elementos carreados aos autos são suficientes para formar o convencimento desta relatoria, tornando despicienda a realização de diligência fiscal para o deslinde da lide.***

Em vista disso, fica demonstrado que não há previsão legal para produção de prova pericial nos órgãos julgadores administrativos deste Estado, e mais, é desnecessária a realização de diligência diante dos documentos que instruem os autos.

No mérito, propriamente dito, a recorrente discorda da composição do coeficiente de creditamento apurado pela fiscalização, conforme consta no ANEXO I - DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO APROPRIADO A MAIOR ORIGINADO DO CIAP e ANEXO II – DEMONSTRATIVO DOS VALORES ADOTADOS PARA FORMAÇÃO DO COEFICIENTE.

A recorrente combate a formação do coeficiente de creditamento previsto no art. 78 do RICMS/PB, que efetivamente reproduz o teor do art. 20, § 5º, da Lei Complementar nº 87/96, abaixo transcrito:

> 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.
> (...)
> § 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:***
>
> I – ***a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês***, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)
>
> II – ***em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período***; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)
>
> III – para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, ***o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período***, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos; (Redação dada pela Lei Complementar nº 120, de 2005)
> (...)

A ora recorrente se contrapõe a formação do coeficiente de creditamento apurado pela fiscalização, como demonstrado nos Anexos I e II (fls. 5 e 6), porque basicamente entende que:

- no numerador, devem ser inclusas as receitas de cessão de meios de rede, que seriam efetivamente tributadas por substituição e diferimento nos termos da Cláusula Décima do Convênio ICMS nº 126/98;

- devem ser excluídas, tanto do numerador quanto denominador, as saídas meramente físicas e temporárias do estabelecimento, que seriam as saídas que não tenham finalidade mercantil, conforme registro à fl. 154;

- acrescenta uma relação de CFOPs referentes as saídas meramente físicas e temporárias que foram consideradas pelos fiscais no cálculo do numerador e denominador, embora não sejam fato gerador do ICMS, no seu entender, são eles: 5.152, 6.152, 5.209, 5.552, 6.552, 6.553, 5.557, 6.557, 5.908, 6.908, 5.915, 6.915, 6.201, 6.102, 5.949 e 6.949, como anotado à fl. 141;

Pois bem. Com relação ao numerador do coeficiente de creditamento, a legislação é precisa, certeira, ao indicar que este é formado pelos valores das operações de saídas e prestações tributadas, é induvidosa a definição do numerador tanto consta na Lei Estadual nº 6.376/96 como no RICMS/PB e Lei Complementar nº 87/96.

É igualmente fato que as prestações de serviço de comunicação entre operadoras denominada cessão de meios de rede são tributadas, conforme dicção emergente da Cláusula Décima do Convênio ICMS nº 126/98, abaixo transcrita:

> ***Cláusula décima** **Na prestação de serviços de comunicação entre empresas de telecomunicação** relacionadas no Ato COTEPE 10/08, de 23 de abril de 2008, prestadoras de Serviço Telefônico Fixo Comutado - STFC, Serviço Móvel Celular - SMC ou Serviço Móvel Pessoal - SMP**, o imposto incidente sobre a cessão dos meios de rede será devido apenas sobre o preço do serviço cobrado do usuário final.***

Todavia, a referida Cláusula Décima afirma textualmente que o imposto incidente sobre a cessão dos meios de rede será devido apenas sobre o preço do serviço cobrado do usuário final. Ou seja, configura a Substituição Tributária, por diferimento, como ventilado na sentença proferida na instância *a quo*.

Assim sendo, a própria recorrente informa na sua EFD as operações de cessão de meios de rede, escriturando com valor de base de cálculo aquelas por ela tributadas, destaco ainda que as prestações de cessão de meios de rede são escrituradas sob os CFOPs 5.301 e 6.301, os quais abrangem as prestações de serviço de comunicação para execução de serviço da mesma natureza.

É facilmente constatado que os valores indicados com base de cálculo diferente de zero foram computados no numerador, ou seja, saídas e prestações tributadas, conforme cotejo entre o Resumo das Saídas por CFOP (fls. 127 e 128), extraído na EFD, e o Anexo II – Demonstrativo dos Valores Adotados para Formação do Coeficiente (Exercício 2011) (fl. 6).

Portanto, é acertado não considerar como tributada, não incluir no numerador do coeficiente de creditamento, a parcela das saídas cujo recolhimento do imposto é responsabilidade da cessionária do serviço, conforme decidido na instância singular e nas decisões reiteradas desta Corte de Justiça Fiscal, a exemplo, do voto proferido no Processo nº 1947912020-8, cujo trecho transcrevo a seguir, que resultou na lavratura do Acórdão nº 301/2022, *ipsis litteris*:

> Pois bem, o primeiro questionamento do sujeito passivo reside nas operações relativas à cessão onerosa de rede, que, no seu entender, devem ser consideradas normalmente tributadas para fins de apuração do coeficiente de crédito, uma vez que o Convênio ICMS nº 126/1998 e Decreto nº 20.275/99, apesar de determinar o diferimento do tributo estadual, não possui o condão de fazer com que tais cessões de redes deixem de estar sujeitas à incidência do ICMS.
>
> No que se refere às receitas relativas à cessão de meios de rede (interconexão), deve ser destacado que na esfera administrativa há entendimento pacificado, do qual comungo, tanto em Consulta Fiscal quanto em Acórdãos do CRF, no sentido de não inclusão destes valores no numerador da equação, pois, estas receitas não sofrem incidência de ICMS nessa fase de tributação, *in verbis*:
>
> PROCESSO Nº: 0974292007-9
> PARECER Nº: 2011.01.05.00176
> CONSULTA FISCAL – ICMS. Prestação de serviço de comunicação. Créditos do ativo fixo. Cessão onerosa de meios de rede. Tratamento tributário.
> "Ante o exposto, por não vislumbrarmos base legal que enseje esteio à pretensão da Consulente, esta Gerência de Tributação não pode corroborar com seu entendimento vez que não há a figura do diferimento na operação de cessão de redes de telecomunicação, de modo que a Consulente não poderá excluir da composição de seu percentual de estorno de créditos, o valor relativo à remuneração pelo serviço de cessão onerosa de meios de redes".
>
> Excerto do voto no Acórdão n.º 659/2019
> (...)
> As receitas de DETRAF decorrem das operações de Interconexão de Redes, estas se caracterizam pela cessão onerosa, de parte da rede da autuada, a outras empresas prestadoras de serviço de telecomunicação para utilização nos serviços prestados por estas últimas, conforme dispõe a cláusula décima do Convênio ICMS nº 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.
>
> 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.
>
> Ora, é fato notório que o dispositivo contido na cláusula décima, acima descrita, claramente, prevê a desoneração do ICMS nessa fase de tributação, ao transferir a cobrança do ICMS para uma etapa subsequente, quando da prestação do serviço a usuário final.
>
> Na verdade, a Recorrente confunde fases distintas do ICMS como se fosse uma única. Assim, enquanto a operação de cessão de meios, entre a autuada e a operadora contratante, encontra-se desonerada pelo ICMS, a operação de prestação de um serviço de telecomunicação entre a operadora contratante e o usuário final ocorre a tributação pelo ICMS.
>
> 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 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. (grifos nossos)**

Com relação às saídas meramente físicas e temporárias, como já relatado, a recorrente afirma que estas devem ser excluídas, tanto do numerador quanto denominador, vez que seriam as saídas que não tenham finalidade mercantil, conforme anotado à fl. 154, sendo as operações escrituradas sob os seguintes CFOPs:

- 5.152 e 6.152 – transferência de mercadoria recebida ou adquirida de terceiro;
- 5.209 – devolução de mercadoria recebida em transferência para comercialização;
- 5.552 e 6.552 – transferência de bem do ativo imobilizado;
- 6.553 – devolução de compra de bem para o ativo imobilizado;
- 5.557 e 6.557 – transferência de material de uso e consumo;

- 5.908 e 6.908 - remessa de bem por conta de contrato de comodato;
- 5.915 e 6.915 – remessa de mercadoria ou bem para conserto;
- 6.201- devolução de compra para industrialização;
- 6.102 – venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros;
- 5.949 e 6.949 – outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado.

Compulsando os CFOPs supracitados, verifica-se flagrante equívoco da recorrente quanto às operações que não envolvem transferência entre estabelecimentos do mesmo titular, as quais serão examinadas em tópico próprio, pois *venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, as devoluções, outras saídas de mercadoria ou prestação de serviço não especificado* não constituem saídas temporárias, não há prazo estabelecido na legislação de retorno das mercadorias como ocorre nas remessas para conserto, ou seja, são regularmente tributadas, inclusive, a ora recorrente promoveu os lançamentos na escrita fiscal com tributação, como se observa na reprodução abaixo da totalização das saídas por CFOP:

AGOSTO/2011

Informações Econômico-Fiscais (Saídas)										
CFOP	Descrição CFOP	VC	BC	ICMS	BC ST	ICMS ST	F	E	I	N
5152	TRANSFERENCIA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE TERCEIROS	270.745,56	270.745,56	46.026,73	0,00	0,00	+	x		
5209	DEVOLUCAO DE MERCADORIA RECEBIDA EM TRANSFERENCIA PARA COMERCIALIZACAO	7.080,00	7.080,00	2.124,00	0,00	0,00	-	x		
5301	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO PARA EXECUCAO DE SERVICO DA MESMA NATUREZA	4.959.444,79	503.379,29	151.013,66	0,00	0,00	+			
5302	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO A ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL	570.236,43	552.957,73	165.881,93	0,00	0,00	+			
5303	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO A ESTABELECIMENTO COMERCIAL	2.125.671,17	1.915.144,43	574.510,98	0,00	0,00	+			
5304	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO A ESTABELECIMENTO DE PRESTADOR DE SERVICO DE	197.215,50	189.279,78	56.782,36	0,00	0,00	+			
5305	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO A ESTABELECIMENTO DE GERADORA OU DE DISTRIBU	361.338,35	360.459,57	108.137,91	0,00	0,00	+			
5306	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO A ESTABELECIMENTO DE PRODUTOR RURAL	19.078,96	18.999,42	5.699,63	0,00	0,00	+			x
5307	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO A NAO CONTRIBUINTE	17.833.286,61	16.270.449,24	4.880.492,09	0,00	0,00	+			
5552	TRANSFERENCIA DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO	43.764,00	0,00	0,00	0,00	0,00	+			
5557	TRANSFERENCIA DE MATERIAL DE USO OU CONSUMO	9.411,60	0,00	0,00	0,00	0,00	+			
5908	REMESSA DE BEM POR CONTA DE CONTRATO DE COMODATO	247.058,13	101.034,60	12.124,14	0,00	0,00		x		
5915	REMESSA DE MERCADORIA OU BEM PARA CONSERTO OU REPARO	653.700,00	0,00	0,00	0,00	0,00		x		
5949	OUTRA SAIDA DE MERCADORIA OU PRESTACAO DE SERVICO NAO ESPECIFICADO	697.704,58	3.000,00	210,00	0,00	0,00	+	x		
6152	TRANSFERENCIA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE TERCEIROS	5.667.776,22	5.667.776,22	680.133,14	0,00	0,00	+	x		
6301	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO PARA EXECUCAO DE SERVICO DA MESMA NATUREZA	224.021,93	33.809,96	10.143,00	0,00	0,00	+			
6552	TRANSFERENCIA DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO	1.064.592,50	1.064.592,50	127.751,09	0,00	0,00	+			
6553	DEVOLUCAO DE COMPRA DE BEM PARA O ATIVO IMOBILIZADO	76.127,27	76.127,27	5.328,89	0,00	0,00	-			
6557	TRANSFERENCIA DE MATERIAL DE USO OU CONSUMO	132.353,60	132.353,60	15.882,43	0,00	0,00	+			
6908	REMESSA DE BEM POR CONTA DE CONTRATO DE COMODATO	223,26	0,00	0,00	0,00	0,00		x		
6915	REMESSA DE MERCADORIA OU BEM PARA CONSERTO OU REPARO	114.730,00	0,00	0,00	0,00	0,00		x		
6949	OUTRA SAIDA DE MERCADORIA OU PRESTACAO DE SERVICO NAO ESPECIFICADO	346.453,62	117.328,94	8.786,83	0,00	0,00	+	x		
Exportar: PDF Excel CSV XML										
	Total Saídas:	35.622.014,08	27.284.518,11	6.851.028,81	0,00	0,00				

SETEMBRO/2011

Informações Econômico-Fiscais (Saídas)										
CFOP	Descrição CFOP	VC	BC	ICMS	BC ST	ICMS ST	F	E	I	N
5152	TRANSFERENCIA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE TERCEIROS	336.280,83	336.280,83	57.167,78	0,00	0,00	+	x		
5301	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO PARA EXECUCAO DE SERVICO DA MESMA NATUREZA	4.782.843,88	506.321,99	151.896,63	0,00	0,00	+			
5302	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO A ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL	554.411,91	536.203,75	160.855,46	0,00	0,00	+			
5303	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO A ESTABELECIMENTO COMERCIAL	2.033.709,26	1.833.678,62	550.073,54	0,00	0,00	+			
5304	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO A ESTABELECIMENTO DE PRESTADOR DE SERVICO DE	183.814,89	177.833,01	53.348,06	0,00	0,00	+			
5305	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO A ESTABELECIMENTO DE GERADORA OU DE DISTRIBU	399.545,33	398.673,39	119.601,69	0,00	0,00	+			
5306	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO A ESTABELECIMENTO DE PRODUTOR RURAL	18.320,23	18.271,11	5.481,15	0,00	0,00	+			x
5307	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO A NAO CONTRIBUINTE	17.145.978,93	15.627.439,60	4.687.611,07	0,00	0,00	+			
5552	TRANSFERENCIA DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO	113.759,61	0,00	0,00	0,00	0,00	+			
5557	TRANSFERENCIA DE MATERIAL DE USO OU CONSUMO	14.924,25	0,00	0,00	0,00	0,00	+			
5908	REMESSA DE BEM POR CONTA DE CONTRATO DE COMODATO	211.074,59	50.517,30	6.062,07	0,00	0,00		x		
5915	REMESSA DE MERCADORIA OU BEM PARA CONSERTO OU REPARO	1.358.460,00	0,00	0,00	0,00	0,00		x		
5949	OUTRA SAIDA DE MERCADORIA OU PRESTACAO DE SERVICO NAO ESPECIFICADO	573.655,86	0,00	0,00	0,00	0,00	+	x		
6102	VENDA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE TERCEIROS, OU QUALQUER VENDA DE MERCADORIA EFETUADA PELO MEI COM EXCEÇÃO DAS SAÍDAS CLASSIFICADAS NOS CÓDIGOS 6.501, 6.502, 6.504 E 6.505.	15.817,80	15.817,80	1.898,14	0,00	0,00	+	x		
6152	TRANSFERENCIA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE TERCEIROS	3.127.712,02	3.127.712,02	375.325,34	0,00	0,00	+	x		
6301	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO PARA EXECUCAO DE SERVICO DA MESMA NATUREZA	194.468,75	0,00	0,00	0,00	0,00	+			
6552	TRANSFERENCIA DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO	1.403.523,85	1.403.523,85	168.422,87	0,00	0,00	+			
6553	DEVOLUCAO DE COMPRA DE BEM PARA O ATIVO IMOBILIZADO	232.905,45	232.905,45	16.303,37	0,00	0,00	-			
6557	TRANSFERENCIA DE MATERIAL DE USO OU CONSUMO	257.089,13	257.089,13	30.850,71	0,00	0,00	+			
6908	REMESSA DE BEM POR CONTA DE CONTRATO DE COMODATO	705,64	0,00	0,00	0,00	0,00		x		
6915	REMESSA DE MERCADORIA OU BEM PARA CONSERTO OU REPARO	120.061,00	35.000,00	4.200,00	0,00	0,00		x		
6949	OUTRA SAIDA DE MERCADORIA OU PRESTACAO DE SERVICO NAO ESPECIFICADO	348.211,52	229.406,92	22.260,57	0,00	0,00	+	x		
Exportar: PDF Excel CSV XML										
	Total Saídas:	33.427.274,73	24.786.674,77	6.411.358,45	0,00	0,00				

OUTUBRO/2011

Informações Econômico-Fiscais (Saídas)										
CFOP	Descrição CFOP	VC	BC	ICMS	BC ST	ICMS ST	F	E	I	N
5152	TRANSFERENCIA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE TERCEIROS	218.432,89	218.432,89	37.133,60	0,00	0,00	+	x		
5301	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO PARA EXECUCAO DE SERVICO DA MESMA NATUREZA	4.428.082,63	509.871,09	152.961,31	0,00	0,00	+			
5302	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO A ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL	522.177,88	506.079,46	151.819,00	0,00	0,00	+			
5303	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO A ESTABELECIMENTO COMERCIAL	2.093.945,42	1.888.688,37	566.578,68	0,00	0,00	+			
5304	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO A ESTABELECIMENTO DE PRESTADOR DE SERVICO DE	184.258,45	177.710,33	53.311,72	0,00	0,00	+			
5305	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO A ESTABELECIMENTO DE GERADORA OU DE DISTRIBU	336.874,52	335.983,94	100.795,18	0,00	0,00	+			
5306	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO A ESTABELECIMENTO DE PRODUTOR RURAL	19.213,01	19.122,66	5.736,80	0,00	0,00	+			x
5307	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO A NAO CONTRIBUINTE	17.163.824,55	15.624.002,82	4.686.614,05	0,00	0,00	+			
5552	TRANSFERENCIA DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO	87.746,42	0,00	0,00	0,00	0,00	+			
5557	TRANSFERENCIA DE MATERIAL DE USO OU CONSUMO	13.970,88	0,00	0,00	0,00	0,00	+			
5908	REMESSA DE BEM POR CONTA DE CONTRATO DE COMODATO	220.291,51	25.258,66	3.031,04	0,00	0,00		x		
5915	REMESSA DE MERCADORIA OU BEM PARA CONSERTO OU REPARO	1.143.335,00	0,00	0,00	0,00	0,00		x		
5949	OUTRA SAIDA DE MERCADORIA OU PRESTACAO DE SERVICO NAO ESPECIFICADO	637.855,34	0,00	0,00	0,00	0,00	+	x		
6152	TRANSFERENCIA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE TERCEIROS	3.838.261,48	3.838.261,48	460.591,35	0,00	0,00	+	x		
6301	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO PARA EXECUCAO DE SERVICO DA MESMA NATUREZA	183.116,31	0,00	0,00	0,00	0,00	+			
6302	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO A ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL	517,51	517,51	155,22	0,00	0,00	+			
6303	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO A ESTABELECIMENTO COMERCIAL	55.838,63	55.838,63	16.751,49	0,00	0,00	+			
6304	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO A ESTABELECIMENTO DE PRESTADOR DE SERVICO DE	423,60	423,60	127,07	0,00	0,00	+			
6307	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO A NAO CONTRIBUINTE	49.474,80	49.470,66	14.840,34	0,00	0,00	+			
6552	TRANSFERENCIA DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO	1.114.443,36	1.114.443,36	133.733,15	0,00	0,00	+			
6553	DEVOLUCAO DE COMPRA DE BEM PARA O ATIVO IMOBILIZADO	319.370,29	319.370,29	22.355,91	0,00	0,00	-			
6557	TRANSFERENCIA DE MATERIAL DE USO OU CONSUMO	303.038,10	303.038,10	36.364,57	0,00	0,00	+			
6908	REMESSA DE BEM POR CONTA DE CONTRATO DE COMODATO	3.443,70	0,00	0,00	0,00	0,00		x		
6915	REMESSA DE MERCADORIA OU BEM PARA CONSERTO OU REPARO	147.831,39	0,00	0,00	0,00	0,00		x		
6949	OUTRA SAIDA DE MERCADORIA OU PRESTACAO DE SERVICO NAO ESPECIFICADO	630.935,79	12.953,57	1.554,42	0,00	0,00	+	x		
Exportar: PDF Excel CSV XML										
	Total Saídas:	**33.716.703,46**	**24.999.467,42**	**6.444.454,70**	**0,00**	**0,00**				

NOVEMBRO/2011

Informações Econômico-Fiscais (Saídas)										
CFOP	Descrição CFOP	VC	BC	ICMS	BC ST	ICMS ST	F	E	I	N
5152	TRANSFERENCIA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE TERCEIROS	282.386,59	280.249,43	47.642,38	0,00	0,00	+	x		
5301	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO PARA EXECUCAO DE SERVICO DA MESMA NATUREZA	4.606.654,24	495.526,45	148.657,65	0,00	0,00	+			
5302	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO A ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL	511.906,57	499.523,99	149.852,06	0,00	0,00	+			
5303	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO A ESTABELECIMENTO COMERCIAL	2.154.444,87	1.943.065,45	582.889,84	0,00	0,00	+			
5304	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO A ESTABELECIMENTO DE PRESTADOR DE SERVICO DE	184.013,37	177.506,72	53.250,35	0,00	0,00	+			
5305	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO A ESTABELECIMENTO DE GERADORA OU DE DISTRIBU	365.104,98	363.732,45	109.119,66	0,00	0,00	+			
5306	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO A ESTABELECIMENTO DE PRODUTOR RURAL	20.681,21	20.441,88	6.132,39	0,00	0,00	+			x
5307	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO A NAO CONTRIBUINTE	17.061.831,26	15.532.239,93	4.659.032,05	0,00	0,00	+			
5552	TRANSFERENCIA DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO	137.108,50	0,00	0,00	0,00	0,00	+			
5557	TRANSFERENCIA DE MATERIAL DE USO OU CONSUMO	79.420,50	0,00	0,00	0,00	0,00	+			
5908	REMESSA DE BEM POR CONTA DE CONTRATO DE COMODATO	193.228,12	0,00	0,00	0,00	0,00		x		
5915	REMESSA DE MERCADORIA OU BEM PARA CONSERTO OU REPARO	741.280,00	0,00	0,00	0,00	0,00		x		
5949	OUTRA SAIDA DE MERCADORIA OU PRESTACAO DE SERVICO NAO ESPECIFICADO	738.592,74	0,00	0,00	0,00	0,00	+	x		
6152	TRANSFERENCIA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE TERCEIROS	4.146.604,08	4.146.604,08	497.592,53	0,00	0,00	+	x		
6301	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO PARA EXECUCAO DE SERVICO DA MESMA NATUREZA	186.177,64	0,00	0,00	0,00	0,00	+			
6302	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO A ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL	662,64	662,62	198,77	0,00	0,00	+			
6303	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO A ESTABELECIMENTO COMERCIAL	22.456,74	22.456,69	6.736,87	0,00	0,00	+			
6304	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO A ESTABELECIMENTO DE PRESTADOR DE SERVICO DE	609,57	609,57	182,85	0,00	0,00	+			
6307	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO A NAO CONTRIBUINTE	36.763,96	36.757,40	11.010,29	0,00	0,00	+			
6552	TRANSFERENCIA DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO	1.890.796,47	1.890.796,47	226.895,66	0,00	0,00	+			
6553	DEVOLUCAO DE COMPRA DE BEM PARA O ATIVO IMOBILIZADO	32.338,03	32.338,03	2.263,65	0,00	0,00	-			
6557	TRANSFERENCIA DE MATERIAL DE USO OU CONSUMO	1.028.504,02	1.028.504,02	123.420,47	0,00	0,00	+			
6908	REMESSA DE BEM POR CONTA DE CONTRATO DE COMODATO	310,43	0,00	0,00	0,00	0,00		x		
6915	REMESSA DE MERCADORIA OU BEM PARA CONSERTO OU REPARO	69.120,00	0,00	0,00	0,00	0,00		x		
6949	OUTRA SAIDA DE MERCADORIA OU PRESTACAO DE SERVICO NAO ESPECIFICADO	133.946,26	172.563,06	12.404,41	0,00	0,00	+	x		
Exportar: PDF Excel CSV XML										
	Total Saídas:	**34.624.942,79**	**26.643.578,24**	**6.637.281,88**	**0,00**	**0,00**				

DEZEMBRO/2011

Informações Econômico-Fiscais (Saídas)

CFOP	Descrição CFOP	VC	BC	ICMS	BC ST	ICMS ST	F	E	I	N
5152	TRANSFERENCIA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE TERCEIROS	256.335,75	256.335,75	43.577,10	0,00	0,00	+	x		
5301	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO PARA EXECUCAO DE SERVICO DA MESMA NATUREZA	4.527.993,11	468.226,53	140.467,66	0,00	0,00	+			
5302	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO A ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL	508.475,58	496.029,48	148.802,78	0,00	0,00	+			
5303	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO A ESTABELECIMENTO COMERCIAL	2.138.228,22	1.928.354,31	578.473,46	0,00	0,00	+			
5304	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO A ESTABELECIMENTO DE PRESTADOR DE SERVICO DE	177.032,63	170.403,24	51.118,91	0,00	0,00	+			
5305	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO A ESTABELECIMENTO DE GERADORA OU DE DISTRIBU	392.629,67	391.773,32	117.531,38	0,00	0,00	+			
5306	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO A ESTABELECIMENTO DE PRODUTOR RURAL	22.331,18	21.386,80	6.415,82	0,00	0,00	+			x
5307	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO A NAO CONTRIBUINTE	17.154.921,12	15.638.921,77	4.690.968,68	0,00	0,00	+			
5552	TRANSFERENCIA DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO	35.810,74	0,00	0,00	0,00	0,00	+			
5557	TRANSFERENCIA DE MATERIAL DE USO OU CONSUMO	5.456,00	0,00	0,00	0,00	0,00	+			
5908	REMESSA DE BEM POR CONTA DE CONTRATO DE COMODATO	167.442,74	0,00	0,00	0,00	0,00		x		
5915	REMESSA DE MERCADORIA OU BEM PARA CONSERTO OU REPARO	948.806,50	0,00	0,00	0,00	0,00		x		
5949	OUTRA SAIDA DE MERCADORIA OU PRESTACAO DE SERVICO NAO ESPECIFICADO	410.574,18	2.671,14	454,09	0,00	0,00	+	x		
6152	TRANSFERENCIA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE TERCEIROS	4.144.200,22	4.144.200,22	497.303,97	0,00	0,00	+	x		
6301	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO PARA EXECUCAO DE SERVICO DA MESMA NATUREZA	176.972,29	0,00	0,00	0,00	0,00	+			
6302	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO A ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL	239,39	239,39	71,80	0,00	0,00	+			
6303	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO A ESTABELECIMENTO COMERCIAL	23.310,84	23.234,90	6.967,45	0,00	0,00	+			
6304	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO A ESTABELECIMENTO DE PRESTADOR DE SERVICO DE	657,25	657,25	197,16	0,00	0,00	+			
6307	PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO A NAO CONTRIBUINTE	41.622,67	41.621,75	12.484,54	0,00	0,00	+			
6552	TRANSFERENCIA DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO	1.076.819,26	1.076.819,26	129.218,27	0,00	0,00	+			
6553	DEVOLUCAO DE COMPRA DE BEM PARA O ATIVO IMOBILIZADO	610.738,24	610.738,24	42.751,70	0,00	0,00	-			
6557	TRANSFERENCIA DE MATERIAL DE USO OU CONSUMO	1.149.502,70	1.149.502,70	137.940,33	0,00	0,00	+			
6908	REMESSA DE BEM POR CONTA DE CONTRATO DE COMODATO	2.727,33	0,00	0,00	0,00	0,00		x		
6915	REMESSA DE MERCADORIA OU BEM PARA CONSERTO OU REPARO	99.499,07	0,00	0,00	0,00	0,00		x		
6949	OUTRA SAIDA DE MERCADORIA OU PRESTACAO DE SERVICO NAO ESPECIFICADO	6.300,00	6.300,00	756,00	0,00	0,00	+	x		
Exportar: PDF Excel CSV XML										
	Total Saídas:	**34.078.626,68**	**26.427.416,05**	**6.605.501,10**	**0,00**	**0,00**				

Consequentemente, não há razão para excluir do denominador do coeficiente de creditamento as saídas que não sejam temporárias, como pretende o contribuinte no recurso voluntário, ressalvada a análise das transferências, adiante empreendida.

É importante informar que este Colegiado tem decidido reiteradamente que as saídas temporárias são aquelas nas quais a incidência do ICMS está suspensa, como nas remessas para conserto ou reparo (CFOPs 5.915 e 6.915), e para aquelas em que não há incidência do ICMS, como nas remessas em comodato (CFOPs 5.908 e 6.908), as quais devem ser excluídas do denominador, destacando que não são abarcadas no numerador por não serem tributadas, por isso não devemos excluí-las do numerador.

No intuito de ilustrar que o entendimento supracitado está sedimentado em decisões pretéritas deste Conselho de Recursos Fiscais, trago à baila as ementas dos Acórdãos nºs 301/2022 e 511/2023, da autoria dos eminentes Conselheiros Paulo Eduardo de Figueiredo Chacon e Lindemberg Roberto de Lima, respectivamente:

> CRÉDITO INDEVIDO (ATIVO IMOBILIZADO) - DENÚNCIA CONFIGURADA - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.
> - Configurada a utilização indevida de crédito fiscal oriunda da inobservância das condições estabelecidas nas normas de regência do ICMS para gozo do benefício fiscal, impõe-se a procedência da exigência fiscal.
> ***- Ajustes no crédito tributário decorrentes da necessidade de expurgar valores associados a CFOP que não constituem saídas definitivas, a saber, aos CFOP relativos à remessa para conserto ou reparo (5915 e 6915) e comodato (5908).***
> **Acórdão nº 301/2022** – Processo nº 1947912020-8
> Relator: Cons. Paulo Eduardo de Figueiredo Chacon

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.

Acórdão nº 511/2023 - Processo nº 0446892020-3
Relator: Cons. Lindemberg Roberto de Lima

No que concerne às transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, escrituradas sob os CFOPs 5.152/6.152, 5.209, 5.552/6.552 e 5.557/6.557, a recorrente sustenta que não configuram fato gerador do ICMS e requer sua exclusão tanto do numerador quanto do denominador do coeficiente de creditamento.

A construção da tese da recorrente está correta, pois o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 49, de relatoria do Ministro Edson Fachin, declarou a inconstitucionalidade dos arts. 11, § 3º, II, 12, I, no trecho "ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular", e 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96. Consolidou-se, assim, o entendimento já expresso na Súmula nº 166 do Superior Tribunal de Justiça e no Tema 1.099 da repercussão geral, segundo o qual *"não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia"*.

Nos embargos de declaração, os efeitos da decisão foram modulados para que tivesse eficácia a partir do exercício financeiro de 2024, ressalvados os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito, ocorrida em 29/4/2021. Considerando que o presente processo estava pendente naquela data, uma vez que o sujeito passivo foi cientificado do auto de infração em 30/8/2016, a ressalva o alcança.

A observância do precedente por este Colegiado encontra amparo no art. 72-A, I, da Lei nº 10.094/2013, pois a improcedência da ação declaratória de constitucionalidade equivale à procedência da ação direta de inconstitucionalidade, nos termos do art. 24 da Lei nº 9.868/99.

Também procede, em tese, a consequência que a recorrente extrai dessa premissa, já que o coeficiente de creditamento expressa a relação entre as saídas tributadas e o total das operações de saída do período, portanto, se a transferência não é operação de circulação de mercadoria, não deve compor nem o numerador nem o denominador da fração. Foi esse o entendimento adotado por este Tribunal Pleno no Acórdão nº 462/2025, de relatoria do Conselheiro Lindemberg Roberto de Lima, que, com fundamento na ADC nº 49, excluiu do cálculo do coeficiente as transferências de bens e de material de uso e consumo entre estabelecimentos da empresa.

Ocorre que, no caso concreto, a aplicação da tese não favorece a recorrente; ao contrário, agrava a exigência.

A recorrente escriturou as transferências com destaque do imposto, e a fiscalização, seguindo a escrita fiscal, computou a base de cálculo dessas operações no numerador e o seu valor contábil no denominador. Como as transferências foram quase integralmente tributadas, enquanto as demais saídas do estabelecimento o foram em proporção sensivelmente menor, retirá-las dos dois termos da fração reduz o coeficiente de creditamento e, por consequência, o crédito passível de apropriação.

Para ilustrar, tome-se o período de agosto de 2011. Naquele mês, as transferências somaram R$ 7.195.723,48 de valor contábil, dos quais R$ 7.142.547,88 com base de cálculo destacada, ou seja, 99,26% tributadas. Com a exclusão apenas das saídas temporárias, o coeficiente é de 0,7913 (R$ 27.296.460,01 ÷ R$ 34.497.556,35). Excluídas também as transferências, o numerador passa a R$ 20.153.912,13 e o denominador a R$ 27.301.832,87, e o coeficiente cai para 0,7382, abaixo até mesmo do apurado pela fiscalização (0,7686):

AGOSTO/2011			
	Auto de infração	**Exclusão das saídas temporárias**	**Exclusão das saídas temporárias e das transferências**
Numerador	27.296.460,01	27.296.460,01	20.153.912,13
Denominador	35.513.267,74	34.497.556,35	27.301.832,87
Coeficiente de creditamento	**0,7686**	**0,7913**	**0,7382**
Crédito com direito a ser apropriado (F)	**364.179,27**	**374.915,02**	**349.769,87**
ICMS apropriado a maior (J)	**51.913,88**	**41.178,13**	**66.323,28**

O crédito admitido em agosto diminuiria R$ 25.145,15 em relação ao cálculo que exclui apenas as saídas temporárias, e o ICMS exigido passaria a R$ 66.323,28, valor superior em R$ 14.409,40 ao próprio montante lançado para o período

(R$ 51.913,88). O mesmo ocorre em outubro, novembro e dezembro de 2011, meses em que o recálculo também supera o valor do auto de infração; somente em setembro o resultado ficaria abaixo do lançado.

A adoção da tese exigiria, portanto, uma *reformatio in pejus*, com a majoração, em diversos períodos, do crédito tributário além do que foi lançado. Nesse contexto, não pode este Colegiado agravar a situação da recorrente, além do que, a eventual exigência complementar relativa aos fatos geradores de 2011 estaria alcançada pela decadência.

Nem mesmo em setembro de 2011, único período em que o recálculo ficaria abaixo do valor lançado (R$ 64.651,72, contra R$ 65.431,11), seria possível aplicar a tese. Naquele mês, a exclusão das transferências reduziria o coeficiente de 0,7840 para 0,7458 e absorveria R$ 18.405,50 da redução decorrente do expurgo das saídas temporárias. A vedação não decorre apenas do valor final de cada período, mas da impossibilidade de se substituir, em desfavor do sujeito passivo, o critério jurídico adotado no lançamento (art. 146 do CTN), o que alcança todo o período autuado.

Por essas razões, embora correta a premissa de que as transferências entre estabelecimentos do mesmo titular não constituem fato gerador do ICMS, as operações registradas sob os CFOPs 5.152/6.152, 5.209, 5.552/6.552 e 5.557/6.557 devem permanecer no cálculo do coeficiente de creditamento tal como consideradas pela fiscalização, uma vez que sua exclusão, nos termos requeridos, resultaria em agravamento da exigência fiscal.

Mais uma vez, quanto ao numerador do coeficiente de creditamento, repita-se que o numerador é composto pelas saídas e prestações de serviços tributadas, como descrito na legislação de regência, que assim determina: *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***. Destarte, é evidente que foram computadas no citado numerador as saídas e prestações tributadas, conforme registrado na escrita fiscal pela própria recorrente.

Desta forma, consultando os valores registrados na EFD pelo contribuinte, regularmente transmitida no tempo próprio, referentes aos períodos de agosto a dezembro de 2011, anteriormente reproduzidos neste voto, extraímos os seguintes montantes relativos às *remessas para conserto ou reparo* (CFOPs 5915 e 6915), às *remessas em comodato* (CFOPs 5908 e 6908):

PERÍODO	CFOP	VALOR
ago/11	5908	247.058,13
	6908	223,26
	5915	653.700,00
	6915	114.730,00
	TOTAL	**1.015.711,39**
set/11	5908	211.074,59
	6908	705,64
	5915	1.358.460,00
	6915	120.061,00
	TOTAL	**1.690.301,23**
out/11	5908	220.291,51
	6908	3.443,70
	5915	1.143.335,00
	6915	147.831,39
	TOTAL	**1.514.901,60**
nov/11	5908	193.228,12
	6908	310,43
	5915	741.280,00
	6915	69.120,00
	TOTAL	**1.003.938,55**
dez/11	5908	167.442,74
	6908	2.727,33
	5915	948.806,50
	6915	99.499,07
	TOTAL	**1.218.475,64**

Assim sendo, como já elucidado, este órgão julgador de segundo grau tem expurgado do denominador do coeficiente de creditamento as saídas temporárias, que se encontram acima sumariadas, motivo pelo qual o coeficiente de creditamento, consequentemente, o crédito tributário, merece reforma nos termos seguintes:

CÁLCULO COEFICIENTE DE CREDITAMENTO				
Meses	**Total da base de cálculo considerado para apuração do coeficiente (1)**	**Total da saída contábil considerado para apuração do coeficiente (1)**	**Valores excluídos do total da saída contábil (5)**	**Coeficiente de Creditamento**
	A	**B**	**K**	**C = (A/(B - K))**
ago/11	27.296.460,01	35.513.267,74	1.015.711,39	**0,7913**
set/11	24.798.151,46	33.322.167,25	1.690.301,23	**0,7840**
out/11	25.011.055,44	33.608.240,88	1.514.901,60	**0,7793**
nov/11	26.654.096,34	34.507.572,54	1.003.938,55	**0,7956**
dez/11	26.437.963,06	33.955.907,07	1.218.475,64	**0,8076**

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO APROPRIADO A MAIOR ORIGINADO DO CIAP COM A EXCLUSÃO DAS SAÍDAS TEMPORÁRIAS								
Meses	**Coeficiente de Creditamento**	**Saldo acumulado de crédito do Ativo Permanente (2)**	**Fração Mensal**	**Crédito com direito a ser apropriado**	**Crédito de ICMS apropriado pela empresa (3)**	**Crédito de ICMS apropriado a maior**	**ICMS estornado mensalmente pela empresa (4)**	**Diferença de ICMS apropriado a maior**
	C = (A/(B - K))	**D**	**E**	**F = (C x D x E)**	**G**	**H = (G - F)**	**I**	**J = (H - I)**
ago/11	**0,7913**	22.743.436,12	1/48	374.915,02	452.711,31	77.796,29	36.618,16	41.178,13
set/11	**0,7840**	23.160.205,19	1/48	378.264,57	461.312,95	83.048,38	36.802,16	46.246,22
out/11	**0,7793**	23.242.613,11	1/48	377.364,31	463.114,12	85.749,81	33.350,23	52.399,58
nov/11	**0,7956**	23.250.722,76	1/48	385.360,56	467.332,42	81.971,86	30.282,20	51.689,66
dez/11	**0,8076**	23.101.271,57	1/48	388.667,33	470.462,27	81.794,94	30.318,80	51.476,14
Total								**242.989,73**

No tocante à reincidência, cotejando o Termo de Antecedentes (fls. 114-118) com o art. 39 da Lei nº 10.094/2013 (Lei do PAT), abaixo reproduzido, depreende-se facilmente que, nestes autos, não ocorreu reincidência, como bem assinalou, a julgadora monocrática em sua decisão, por isso ratifico a exclusão da multa por reincidência:

> ***Art. 39.*** *Considera-se reincidência a prática de nova infração ao mesmo dispositivo legal, por parte da mesma pessoa, natural ou jurídica, dentro de 5 (cinco) anos contados da data do pagamento da infração, da decisão definitiva referente à infração anterior ou da inscrição em Dívida Ativa na hipótese de crédito tributário não quitado ou não parcelado.*

Com relação à multa por infração, embora a recorrente afirme que esta possua caráter confiscatório, é fundamental destacar que a referida penalidade está arrimada em dispositivo legal, consoante transcrição abaixo, do qual a fiscalização não se pode afastar sob pena de responsabilidade funcional:

> **Art. 82**. As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso II, do art. 80, serão as seguintes:
> (...)
> ***V - de 100% (cem por cento):***
> ***(...)***
> h) ***aos que utilizarem crédito indevido*** ou inexistente, ***desde que resulte na falta de recolhimento do imposto,*** sem prejuízo do estorno do crédito;
>
> ***Nova redação dada ao "caput" do inciso V do "caput" do art. 82 pela alínea "c" do inciso I do art. 1º da Lei nº 12.788/23 - DOE DE 29.09.2023.***
>
> ***V - de 75% (setenta e cinco por cento):***
> (...)
> ***h) aos que utilizarem crédito indevidamente;***
> (grifos nossos)

Ademais, é imprescindível lembrar que não compete aos órgãos julgadores administrativos apreciar a constitucionalidade das leis, de acordo com o art. 55 da Lei nº 10.094/2013 como também com a Súmula nº 03 deste colegiado, *in verbis:*

> **Art. 55.** Não se inclui na competência dos órgãos julgadores:
>
> I – a declaração de inconstitucionalidade;
>
> **SÚMULA Nº 03 - DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE** - A declaração de inconstitucionalidade de lei não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos. (Acórdãos nºs: 436/2019; 400/2019; 392/2019; 303/2019; 294/2018; 186/2019; 455/2019).

Contudo, por força do princípio da retroatividade benigna preconizado no art. 106, II, "c", do CTN, é imperioso aplicar ao caso concreto penalidade menos gravosa, nos termos do art. 82, V, "h", da Lei nº 6.379/96, que foi alterado pela Lei nº 12.788/2023, assim, remanesce exigível o crédito tributário abaixo discriminado:

INFRAÇÃO	PERÍODO	AUTO DE INFRAÇÃO				VALOR CANCELADO				VALOR DEVIDO		
		ICMS	MULTA	REINCIDÊNCIA	TOTAL	ICMS	MULTA	REINCIDÊNCIA	TOTAL	ICMS	MULTA	TOTAL
CRÉDITO INDEVIDO (ATIVO IMOBILIZADO) EM VIRTUDE DE APURAÇÃO INCORRETA DO CRÉDITO FISCAL	ago/11	51.913,88	51.913,88	25.956,94	129.784,70	10.735,75	21.030,28	25.956,94	57.722,97	41.178,13	30.883,60	72.061,73
	set/11	65.431,11	65.431,11	32.715,56	163.577,78	19.184,89	30.746,44	32.715,56	82.646,89	46.246,22	34.684,67	80.930,89
	out/11	69.406,54	69.406,54	34.703,27	173.516,35	17.006,96	30.106,85	34.703,27	81.817,08	52.399,58	39.299,69	91.699,27
	nov/11	62.907,34	62.907,34	31.453,67	157.268,35	11.217,68	24.140,09	31.453,67	66.811,44	51.689,66	38.767,25	90.456,91
	dez/11	65.422,39	65.422,39	32.711,20	163.555,98	13.946,25	26.815,28	32.711,20	73.472,73	51.476,14	38.607,11	90.083,25
TOTAL		**315.081,26**	**315.081,26**	**157.540,64**	**787.703,16**	**72.091,53**	**132.838,94**	**157.540,64**	**362.471,11**	**242.989,73**	**182.242,32**	**425.232,05**

Por fim, quanto às planilhas apresentadas no CD anexo à fl. 163 dos autos, as quais apresentam os cálculos dos créditos fiscais do CIAP, segundo o entendimento da ora recorrente, destaco que estas planilhas não observaram a forma correta de cálculo do coeficiente de creditamento prevista na legislação de regência, por isso as referidas planilhas não se prestam para respaldar a apropriação de crédito fiscal pretendida pela ora recorrente.

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento dos recursos de ofício, por regular, e voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo desprovimento do primeiro, e provimento parcial do segundo, também com fulcro nos princípios da legalidade e retroatividade benigna, para reformar a decisão monocrática, e julgar **parcialmente procedente** o **Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001457/2016-44** (fl. 3), lavrado em 29 de agosto de 2016, contra a empresa **TELEMAR NORTE LESTE S.A.,** condenando-a ao pagamento do crédito tributário na quantia de **R$ 425.232,05** (quatrocentos e vinte e cinco mil, duzentos e

trinta e dois reais e cinco centavos), sendo R$ 242.989,73 (duzentos e quarenta e dois mil, novecentos e oitenta e nove reais e setenta e três centavos), de ICMS, por infringência ao art. 78, I, II e III, do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e R$ 182.242,32 (cento e oitenta e dois mil, duzentos e quarenta e dois reais e trinta e dois centavos) de multa por infração, arrimada no art. 82, V, "h", da Lei nº 6.379/96.

Em tempo, cancelo, por indevida, a quantia de R$ 362.471,11 (trezentos e sessenta e dois mil, quatrocentos e setenta e um reais e onze centavos), sendo R$ 72.091,53 (setenta e dois mil e noventa e um reais e cinquenta e três centavos) de ICMS, R$ 132.838,94 (cento e trinta e dois mil, oitocentos e trinta e oito reais e noventa e quatro centavos), de multa por infração, e R$ 157.540,64 (cento e cinquenta e sete mil, quinhentos e quarenta reais e sessenta e quatro centavos) de multa por reincidência, conforme razões expendidas neste voto.

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

Tribunal Pleno, sessão realizada por meio de videoconferência em 27 de outubro de 2026.

RÔMULO TEOTÔNIO DE MELO ARAÚJO
Conselheiro