



PROCESSO Nº 0799272023-7 - e-processo nº 2023.000134058-6

ACÓRDÃO Nº 462/2025

TRIBUNAL PLENO

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

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

2ª Recorrente: OI S.A. - EM RECUPERACAO 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, FÁBIO SANTOS OLIVEIRA

Relator: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

PRELIMINAR DE NULIDADE. REJEITADA. CRÉDITO INDEVIDO. ATIVO IMOBILIZADO - CIAP. APURAÇÃO INCORRETA DO COEFICIENTE DE CREDITAMENTO. SAÍDAS DECORRENTES DE TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS. ADC Nº 49 - AJUSTES NECESSÁRIOS. INFRAÇÃO CARACTERIZADA EM PARTE. PENALIDADE - REDUÇÃO - LEI POSTERIOR MAIS BENIGNA. APLICAÇÃO - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO E VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

- Nulidade rejeitada em função de estarem presentes nos autos documentos que fundamentam o cálculo do coeficiente CIAP, sendo discriminado pormenorizadamente os CFOPs de operações e prestações que compuseram o cálculo, elementos suficientes ao exercício da ampla defesa e do contraditório. A irrisignação da acusada foi acolhida como de exame de mérito propriamente dito.

- O descumprimento da forma de cálculo do coeficiente de creditamento do CIAP, aperfeiçoada em desacordo com as normas do art. 78, I, II e III do RICMS/PB implica aproveitamento de créditos fiscais indevidamente. In casu, a acusada demonstrou a utilização no cálculo do coeficiente realizado pela Fiscalização, de saídas cujos CFOPs representam transferências de bens e mercadorias destinadas ao uso e consumo entre os estabelecimentos da empresa, o que atrai a jurisprudência da ADC nº 49 do STF, que considera tais operações como de não incidência do ICMS.

- Mantida a redução da penalidade 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 se aplicar ao caso concreto o princípio da retroatividade benigna aos fatos geradores pendentes de julgamento, em observância à previsão contida no art. 106, II do Código Tributário Nacional - CTN.

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

A C O R D A M à unanimidade e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento do recurso de ofício, por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo desprovimento dos recursos de ofício e provimento parcial do recurso voluntário, para julgar *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento **93300008.09.00000952/2023-65**, lavrado em **11 de abril de 2023**, contra a empresa **OI S.A. - EM RECUPERACAO JUDICIAL, inscrição estadual nº 16.140.610-6**, acima qualificada, condenando-a ao pagamento do crédito tributário na quantia de **R\$ 543.972,84 (quinhentos e quarenta e três mil, novecentos e setenta e dois reais e oitenta e quatro centavos)**, sendo R\$ 310.841,62 (trezentos e dez mil, oitocentos e quarenta e um reais e sessenta e dois centavos) de ICMS, por infringência ao art. 78, I, II e III do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, R\$ 233.131,22 (duzentos e trinta e três mil, cento e trinta e um reais e vinte e dois centavos) de multa por infração, arrimada no art. 82, V, “h”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo em que mantenho cancelado, por indevido, o crédito tributário de **R\$ 357.744,89 (trezentos e cinquenta e sete mil, setecentos e quarenta e quatro reais e oitenta e nove centavos)**, de multa por infração, em razão da redução legal, acima evidenciada.

Cancelo, por improcedência, o crédito tributário no valor de R\$ 1.120.137,79 (um milhão, cento e vinte mil, cento e trinta e sete reais e setenta e nove centavos) de ICMS, e R\$ 840.103,34 (oitocentos e quarenta mil, cento e três reais e trinta e quatro 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 09 de setembro de 2025.

LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA
Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente



Participaram do presente julgamento os membros do Tribunal Pleno, LEONARDO DO EGITO PESSOA (SUPLENTE), HEITOR COLLETT, EDUARDO SILVEIRA FRADE, LARISSA MENESES DE ALMEIDA, RÔMULO TEOTÔNIO DE MELO ARAÚJO, PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON E VINÍCIUS DE CARVALHO LEÃO SIMÕES.

SÉRGIO ROBERTO FÉLIX LIMA
Assessor



PROCESSO N° 0799272023-7 - e-processo n° 2023.000134058-6

TRIBUNAL PLENO

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

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

2ª Recorrente: OI S.A. - EM RECUPERACAO 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, FÁBIO SANTOS OLIVEIRA

Relator: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

PRELIMINAR DE NULIDADE. REJEITADA. CRÉDITO INDEVIDO. ATIVO IMOBILIZADO - CIAP. APURAÇÃO INCORRETA DO COEFICIENTE DE CREDITAMENTO. SAÍDAS DECORRENTES DE TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS. ADC N° 49 - AJUSTES NECESSÁRIOS. INFRAÇÃO CARACTERIZADA EM PARTE. PENALIDADE - REDUÇÃO - LEI POSTERIOR MAIS BENIGNA. APLICAÇÃO - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO E VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

- Nulidade rejeitada em função de estarem presentes nos autos documentos que fundamentam o cálculo do coeficiente CIAP, sendo discriminado pormenorizadamente os CFOPs de operações e prestações que compuseram o cálculo, elementos suficientes ao exercício da ampla defesa e do contraditório. A irresignação da acusada foi acolhida como de exame de mérito propriamente dito.

- O descumprimento da forma de cálculo do coeficiente de creditamento do CIAP, aperfeiçoada em desacordo com as normas do art. 78, I, II e III do RICMS/PB implica aproveitamento de créditos fiscais indevidamente. In casu, a acusada demonstrou a utilização no cálculo do coeficiente realizado pela Fiscalização, de saídas cujos CFOPs representam transferências de bens e mercadorias destinadas ao uso e consumo entre os estabelecimentos da empresa, o que atrai a jurisprudência da ADC n° 49 do STF, que considera tais operações como de não incidência do ICMS.

- Mantida a redução da penalidade ao percentual de 75%, com fulcro no art. 82, V, "h" da Lei 6.379/96, com as alterações advindas da Lei n° 12.788/23, publicadas no DOE de 29/9/2023,



em razão de se aplicar ao caso concreto o princípio da retroatividade benigna aos fatos geradores pendentes de julgamento, em observância à previsão contida no art. 106, II do Código Tributário Nacional - CTN.

RELATÓRIO

A presente demanda teve início por meio do Auto de Infração de Estabelecimento nº **93300008.09.00000952/2023-65**, lavrado em **11 de abril de 2023**, contra a empresa **OI S.A. - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL**, inscrição estadual nº **16.140.610-6**, acima qualificada, constando a seguinte infração:

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

O CONTRIBUINTE ESTÁ SENDO AUTUADO EM RAZÃO DA RESPONSABILIDADE COMO SUCESSORA EMPRESARIAL DA OI MÓVEL S.A., CCICMS 16.211.981-0, EM VIRTUDE DOS TRABALHOS DE AUDITORIA DESTA ÚLTIMA (OS Nº 93300008.12.00005822/2021-07). ISSO POSTO, AS OPERAÇÕES AQUI APRESENTADAS, DIZEM RESPEITO A SUCEDIDA: OI MÓVEL S.A. - CCICMS 16.211.981-0. 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 DE 2019 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.

Em decorrência dos fatos acima, os Representantes Fazendários constituíram o crédito tributário na quantia de **R\$ 2.861.958,84 (dois milhões,**



oitocentos e sessenta e um mil, novecentos e cinquenta e oito reais e oitenta e quatro centavos), sendo R\$ 1.430.979,42 (um milhão, quatrocentos e trinta mil, novecentos e setenta e nove reais e quarenta e dois centavos) de ICMS, por infringência ao art. 78 do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 e R\$ 1.430.979,42 (um milhão, quatrocentos e trinta mil, novecentos e setenta e nove reais e quarenta e dois centavos) de multa por infração, com fulcro no art. 82, V, "h" da Lei nº 6.379/96.

Instruem o Auto de Infração os documentos: Demonstrativos Fiscais, Notificação, resposta à Notificação pelo sujeito passivo (justificativa), anexados às fls. 5/111.

Cientificado do auto de infração por meio de DTe, em 18/4/2023, fl. 113, o acusado interpôs petição reclamationária, em 17/5/2023 (fls. 114/147). Em ato contínuo, a Reclamante anexa documentos às fls. 148/574 dos autos.

Conclusos, conforme fls. 578/580, os autos foram remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Recursos Fiscais – GEJUP, ocasião na qual foram distribuídos ao julgador fiscal Petrônio Rodrigues Lima, que decidiu pela *parcial procedência* da exigência fiscal, em decisão monocrática nas fls. 581/597, nos termos da seguinte ementa:

PRELIMINAR. NULIDADE. REJEITADA. 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. REDUÇÃO LEGAL DA MULTA POR INFRAÇÃO.

- A acusação foi amparada com fundamentos de fato e de direito, nos termos da legislação tributária vigente, com provas materiais da acusação presentes nos autos, não evidenciando cerceamento do direito de defesa alegado pela reclamante. Preliminar de nulidade rejeitada.

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

- Redução da multa por infração por força da Lei nº 12.788/23, em obediência ao Princípio da Retroatividade Benéfica.

AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE.

Ato contínuo, o julgador recorreu de Ofício de sua decisão ao Conselho de Recursos Fiscais, nos termos do art. 80, da Lei nº 10.094/03.

Ciente da decisão de primeira instância, mediante o DT-e, em 29/4/2024 (fl. 599), a autuada protocolou Recurso Voluntário, em 27/5/2024 (fl. 600/620), por meio do qual repetiu as teses expostas na Reclamação apresentada em sede de primeira instância, reforçando especialmente que:

- a) O critério adotado pela d. Fiscalização está equivocado, pois esta considerou no valor contábil e na base de cálculo do ICMS todas as operações de saídas praticadas pela Recorrente, incluindo operações



que não se relacionam com a atividade da Impugnante e que não se sujeitam ao ICMS. Em atenção ao disposto no artigo 142, do CTN, a d. Fiscalização deveria ter investigado a natureza dos lançamentos realizados pela Impugnante, o que torna nulo o auto de infração ora impugnado;

- b) Operações sujeitas à regra de diferimento (DETRAF, interconexão ou cessão de meio de rede). A r. decisão recorrida desconsidera que as operações de interconexão são tributáveis pelo imposto estadual, ainda que não recaia sobre a Recorrente a obrigação de recolhê-lo. Isso porque, segundo a regra contida no caput, da Cláusula Décima, do Convênio ICMS nº 126/1998, com a redação dada pelo Convênio ICMS nº 117/2008, c/c o Convênio ICMS nº 152/2008, tais operações são contempladas por regime especial para recolhimento do ICMS diferido, isto é, apenas quando a empresa adquirente presta o serviço ao usuário final;
- c) A r. decisão recorrida desconsidera o entendimento pacificado no sentido de que, em se tratando de operações de simples remessa de bens entre os estabelecimentos do contribuinte (internas ou interestaduais), não há que se falar na ocorrência do fato gerador do ICMS, posto que não há circulação de mercadoria na operação em questão;
- d) Ao contrário do que entendeu a r. decisão recorrida, a Recorrente apresentou os registros fiscais que se referem aos itens financeiros exigidos nas NFST, que não guardam relação com o fato gerador do ICMS incidente sobre a prestação dos serviços de comunicação;
- e) Ao contrário do que afirma a decisão ora recorrida, as atividades de locação de bens móveis e de prestação de serviços são distintas, pois na prestação de serviço é mister a execução de uma tarefa pessoal do prestador, caracterizando uma obrigação de fazer;
- f) A locação de bens móveis, por seu turno, constitui a entrega de um bem para uso e gozo do locatário. Não se trata, portanto, de uma obrigação de fazer, mas de dar.
- g) Não incidência de ICMS em prestações de serviços de gerenciamento de rede. A não incidência neste caso se deve ao fato de tais serviços serem classificados como serviços de valor adicionado ou suplementares, que não se confundem com o de comunicação que lhes dá suporte, nos termos estabelecidos no artigo 61, da Lei Geral de Telecomunicações (Lei nº 9.472/1997).

A Recorrente, por fim, requereu o conhecimento e provimento do recurso voluntário, para que seja reformada a decisão recorrida, com o consequente cancelamento dos débitos de ICMS em exigência, com os respectivos acréscimos legais.

Adicionalmente, requer a conversão do feito em diligência, na forma prevista no artigo 59, da Lei nº 10.094/2013, exatamente para confirmar o ponto acima.



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

Eis o breve relato.

VOTO

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

Inicialmente, importa declarar a regularidade do recurso de ofício e que o recurso voluntário apresentado atende ao pressuposto extrínseco da tempestividade, haja vista ter sido interposto dentro do prazo legalmente estabelecido no art. 77 da Lei nº 10.094/13.

Impõe-se declarar, também, que o lançamento de ofício em questão respeitou todas as cautelas da lei, especialmente no que concerne ao art. 41 da Lei nº 10.094/13 e o art. 142 do CTN, não se vislumbrando casos de nulidade considerados nos artigos 14 a 17 da Lei nº 10.094/13, visto que em relação aos aspectos formais este observa as especificações previstas na legislação de regência.

1. DO PEDIDO DE DILIGÊNCIA

Antes de aprofundar as questões meritórias, corroboro com o entendimento exarado pela instância monocrática quanto a preliminar suscitada pela autuada no que diz respeito ao *pedido de* realização de Diligências para o fim de esclarecimentos de fatos que tenham relevância para o deslinde da demanda.

A realização de diligência fiscal deve se pautar pelo binômio necessidade e utilidade, conforme se interpreta das normas do art. 59 e 61¹ da Lei nº 10.094/2013. No presente processo, entendo ser esta desnecessária, frente aos elementos carreados aos autos, que são suficientes para elucidação da presente contenda e para formação do convencimento deste relator.

Portanto, comungando com o entendimento do juízo “*a quo*”, indefiro o pedido de diligência no processo em deslinde.

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

(...)

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

Art. 60. As diligências ordenadas pela autoridade julgadora serão realizadas pelo autuante e na ausência ou impossibilidade deste, por auditor fiscal designado.

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



2. PRELIMINAR DE NULIDADE

Conforme relatado, a defesa afirma que o critério adotado pela d. Fiscalização está equivocado, pois esta considerou no valor contábil e na base de cálculo do ICMS todas as operações de saídas praticadas pela Recorrente, incluindo operações que não se relacionam com a atividade da Impugnante e que não se sujeitam ao ICMS.

Cabe acolher o entendimento manifestado na instância *a quo*, veja-se:

“Destaco que a Impugnante suscita a nulidade do auto de infração, por entender que houve vício material, por erro de direito, em razão, no seu entender, de cálculos equivocados do coeficiente de creditamento realizado pela fiscalização, violando o art. 142 do CTNI.

Entendimento este equivocado da Reclamante, pois examinando o lançamento tributário, observa-se que a matéria tributável e sua fundamentação foi exposta de forma clara, objetiva e precisa, identificando todos os elementos requisitados no artigo 142 do CTN.

Na descrição da infração detalha a motivação da autuação, com as normas tributárias infringidas, com demonstrativos dos CFOP's utilizados nos coeficientes de creditamento, em que se verificou as distorções denunciadas, não havendo erro de direito pretendido pela Impugnante, pois cabe a ela, como assim o fez na peça de defesa, contestar na análise de mérito.

Portanto, a matéria tributável se encontra bem determinada, em detrimento da pretensão da Reclamante, que contesta matéria de mérito, a ser adiante analisada, não havendo respaldo para caracterização de vício por erro de direito.

Diante de tais considerações, rejeito o pedido de nulidade do sujeito passivo, abordado em preliminar.”

Cumpre-nos assinalar e destacar que o procedimento fiscal foi instruído pelos demonstrativos denominados de ANEXO I: DEMONSTRATIVO DOS CFOPS CONSIDERADOS DA EFD, ANEXO II: DEMONSTRATIVO DOS ITENS CONSIDERADOS DO ARQUIVO 115 e ANEXO III: DEMONSTRATIVO RESUMO DO CRÉDITO INDEVIDO ÍNDICE CIAP (fls. 5 a 104).

Assim, além de fazer a apuração do índice de creditamento permitido e devido, a Fiscalização incluiu quais as rubricas utilizadas no cálculo de forma analítica, informando os CFOPs retirados da EFD e aqueles originados do arquivo do Convênio 115. Tudo mediante documentos.

Dessa forma, a infração foi constatada com base na natureza das operações e prestações, conforme prestadas pela acusada na escrituração da EFD e nos arquivos do Convênio ICMS 115, consignadas nos CFOPs (o Código Fiscal de Operações e Prestações).

Não se alcança, portanto, a nulidade por erro de direito a que faz referência a Defesa. Na verdade, a questão se resume a uma discordância de entendimento da defesa quanto à valoração dada pela Fiscalização a suas operações tributadas ou não tributadas.



Dessa forma, esse questionamento se confunde com o juízo de mérito propriamente dito e será devidamente analisado, caso a caso, nos tópicos em seguida tratados no voto.

3. DO EXAME DE MÉRITO

Conforme é cediço, o direito ao crédito fiscal decorre do caráter não-cumulativo do ICMS, instituído na Carta Magna de 1988, onde o montante devido em cada operação deve ser compensado com os valores cobrados nas operações anteriores. Esta sistemática evita a oneração excessiva do imposto, fazendo-o incidir, apenas, sobre o valor acrescido em cada fase da cadeia produtiva e de distribuição, conforme dispõe o artigo 155 da Constituição Federal, *in verbis*:

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

A Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir) introduziu a possibilidade do creditamento dos valores referentes às aquisições de bens destinados ao uso e consumo ou ao ativo fixo do estabelecimento.

A sistemática de apropriação de créditos fiscais ***decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, objeto do presente lançamento tributário***, está disciplinada no art. 20, §5º, incisos I a VII, assim dispondo:

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo



ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

§ 4º Deliberação dos Estados, na forma do art. 28, poderá dispor que não se aplique, no todo ou em parte, a vedação prevista no parágrafo anterior.

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado: (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)(Vide Lei Complementar nº 102, de 2000)(Vide Lei Complementar nº 102, de 2000)

I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;(Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

II – em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;(Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

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

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

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



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

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

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

Art. 78. Para efeito do disposto no art. 72, relativamente aos créditos decorrentes das aquisições, a partir de 1º de janeiro de 2001, de mercadorias destinadas ao ativo permanente do estabelecimento, deverá ser observado (Lei nº 7.334/03):

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

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

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

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

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

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

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

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

V - de 100% (cem por cento): Nova redação dada ao “caput” do inciso V do “caput” do art. 82 pela alínea “c” do inciso I do art. 1º da Lei nº 12.788/23 - DOE DE 29.09.2023.



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

h) aos que utilizarem crédito indevido ou inexistente, desde que resulte na falta de recolhimento do imposto, sem prejuízo do estorno do crédito;

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

h) aos que utilizarem crédito indevidamente;

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

Com base nessas premissas a Recorrente opõe argumentos sobre os seguintes tópicos materiais, em resumo: a) valores referentes à cessão de meios de rede, b) operações de simples remessa de bens entre os estabelecimentos do contribuinte (internas ou interestaduais); c) receitas financeiras, como multa e juros contratuais, d) locação de bens móveis e serviços de gerenciamento de redes.

Avanço, então, sobre cada ponto controverso.

3.1 Dos valores referentes à cessão de meios de rede

A Recorrente afirma que a r. decisão recorrida desconsidera que as operações de interconexão são tributáveis pelo imposto estadual, ainda que não recaia sobre a Recorrente a obrigação de recolhê-lo. Defende que, segundo a regra contida no caput, da Cláusula Décima, do Convênio ICMS nº 126/1998, com a redação dada pelo Convênio ICMS nº 117/2008, c/c o Convênio ICMS nº 152/2008, tais operações são contempladas por regime especial para recolhimento do ICMS diferido.

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

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

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



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

Assim, confirmo a decisão da instância singular e entendo que a fiscalização agiu corretamente, trazendo inclusive os valores na forma como escriturados pela empresa na EFD, considerando as receitas decorrentes de operações de compartilhamento de redes somente no denominador da relação, como parte das operações e prestações do período, e não computando-as no numerador, pois não tributadas nas saídas da recorrente. Assim, foi respeitada a norma do art. 78, III, do RICMS/PB.

3.2 Transferências de bens e materiais de uso e consumo entre estabelecimentos da Recorrente

A Recorrente advoga, opondo jurisprudência, que a r. decisão recorrida desconsidera o entendimento pacificado no sentido de que, em se tratando de operações de simples remessa de bens entre os estabelecimentos do contribuinte (internas ou interestaduais), não há que se falar na ocorrência do fato gerador do ICMS, posto que não há circulação de mercadoria na operação em questão.

Com efeito, consta do ANEXO I: DEMONSTRATIVO DOS CFOPS CONSIDERADOS DA EFD os CFOPs 5.552/6.552, 5.557/6.557 (fls. 5/6), todos tratando da transferência de bens ou de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento.

Conforme é cediço, mediante a modulação de efeitos na ADC nº 49, o STF decidiu que o novel entendimento passaria a vigor a partir do exercício financeiro de 2024, sendo excepcionadas as empresas que possuíam processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito da ADC 49, dia 29/4/2021.

Dessarte, a questão de mérito aqui posta, de existência de transferência de bens ou mercadorias entre estabelecimentos da empresa (**CFOPs 5.552/6.552 e 5.557/6.557**), que possam impactar no coeficiente de creditamento, deve ser analisada levando em consideração a modulação de efeitos, uma vez que os fatos geradores ocorreram de 01/2019 a 12/2019, portanto, antes do dia fatal de 1º/1/2024, quando a decisão passou a ter plenos efeitos.

No presente caso, lavrado auto de infração em 11/4/2023, a primeira instância de julgamento validou o procedimento fiscal, considerando que o acusado foi cientificado do presente contencioso tributário em 18/4/2023, após a dada de modulação dos efeitos para fins de consideração das ações administrativas e judiciais por ventura existente.

Nada obstante, a modulação de efeitos da ADC 49 passou por novo crivo, por ocasião do julgamento do RE 1490708, com Repercussão Geral de Tema 1367, no qual, recentemente, em 25/8/2025, a Corte Constitucional decidiu Embargos Declaratórios, e fixou a seguinte tese de julgamento:

**Embargos recebidos****TRIBUNAL PLENO - SESSÃO VIRTUAL**

Decisão: O Tribunal, por maioria, acolheu os embargos de declaração, com efeitos infringentes, e negou provimento ao recurso extraordinário interposto pelo Estado de São Paulo, com a fixação da seguinte tese de julgamento: “A modulação dos efeitos estabelecida no julgamento da ADC nº 49/RN-ED não autoriza a cobrança do ICMS lá debatido quanto a fatos geradores ocorridos antes de 2024 em relação aos quais não tenha havido o pagamento do tributo”. Tudo nos termos do voto do Ministro Dias Toffoli (Redator para o acórdão), vencidos os Ministros Luís Roberto Barroso (Presidente e Relator), Alexandre de Moraes e Cármen Lúcia. Plenário, Sessão Virtual de 15.8.2025 a 22.8.2025.

Assim sendo, em atenção ao art. 72-A da Lei 10.094/2013², é necessário acolher os argumentos da empresa acusada para retirar as parcelas correspondentes aos CFOPs 5.552/6.552 e 5.557/6.557 do cálculo do coeficiente de creditamento do CIAP, em virtude não representarem circulação de mercadorias, na forma decidida definitivamente pela Suprema Corte.

Dessarte, por não representarem circulação de mercadorias, devem ser excluídas tais operações tanto do numerador, quanto do denominador da equação acima mostrada, não se amoldando aos contornos dos art. 72, inciso III do RICMS/PB, supracitado.

Nessa linha, os valores discriminados na Tabela 1, em seguida mostrada, devem ser excluídos das colunas “A” e “B” do ANEXO III: DEMONSTRATIVO RESUMO DO CRÉDITO INDEVIDO ÍNDICE CIAP, para se chegar à Tabela 2, também em seguida reproduzida, demonstrando-se uma redução no crédito tributário devido no auto de infração. Veja-se:

Tabela 1 - CFOPs retirados do cálculo do coeficiente de creditamento

CFOPs	5552		5557		6552		6557		TOTAL VL_CONTABIL	TOTAL VL_BC_ICM S
	VL_CONTABIL	VL_BC_ICMS	VL_CONTABIL	VL_BC_ICMS	VL_CONTABIL	VL_BC_ICMS	VL_CONTABIL	VL_BC_ICMS		
2019/01			388.428,32	-	719.538,38	719.538,38	10.556.474,99	-	11.664.441,69	719.538,38
2019/02	149.928,76	-	278.072,91	-	42.342,19	42.342,19	14.360.993,62	-	14.831.337,48	42.342,19
2019/03			216.457,44	-	175.891,94	175.891,94	9.891.716,36	-	10.284.065,74	175.891,94
2019/04	85.865,63	-	386.606,31	-	60.757,84	60.757,84	10.301.392,50	-	10.834.622,28	60.757,84
2019/05			161.126,07	-			11.514.691,69	-	11.675.817,76	-
2019/06	70.036,84	-	128.527,07	-	898.199,71	898.199,71	21.902.872,59	-	22.999.636,21	898.199,71

²Art. 72-A. No julgamento do processo administrativo tributário é vedado afastar a aplicação de lei sob alegação de inconstitucionalidade, ressalvadas as hipóteses em que a inconstitucionalidade tenha sido proclamada: I - em ação direta de inconstitucionalidade; (...)



2019/07	136.468,80	-	310.734,04	-	202.191,70	202.191,70	14.492.111,01	-	15.141.505,55	202.191,70
2019/08	28.329,16	-	183.047,54	-	357.598,02	357.598,02	12.659.122,13	-	13.228.096,85	357.598,02
2019/09			236.059,59	-	582.188,74	52.650,72	12.552.741,17	-	13.370.989,50	52.650,72
2019/10	7.805,35	-	271.894,78	-	302.071,24	-	15.002.035,98	-	15.583.807,35	-
2019/11	33.884,00	-	139.560,40	-	441.366,01	-	11.892.556,94	-	12.507.367,35	-
2019/12	10.467,95	-	109.340,92	-	479.528,86	-	18.339.385,79	-	18.938.723,52	-
TOTAL	522.786,49	-	2.809.855,39	-	4.261.674,63	2.509.170,50	163.466.094,77	-	171.060.411,28	2.509.170,50

Tabela 2 – Recálculo do crédito tributário com a exclusão dos CFOPs que representam transferências de mercadorias ou bens destinados ao uso e consumo do estabelecimento.

PERÍODO	VL_CONTABIL { A }	VL_BC_ICMS { B }	ÍNDICE SAÍDAS TRIBUTADAS C = (B / A)	VL_SOMA_PARC { D }	CRÉDITO CIAP LANÇADO { E }	ESTORNO DE CRÉDITO CIAP { F }	MONTANTE CRÉDITO PERMITIDO G = (D x C)	VALOR CRÉDITO INDEVIDO H = (E - F - G)
2019/01	21.238.635,20	16.497.600,17	0,78	170.114,16	170.114,16	932,09	132.140,10	37.041,97
2019/02	18.293.235,52	15.334.617,84	0,84	176.461,32	176.461,32	1.108,10	147.921,72	27.431,50
2019/03	19.200.401,30	16.396.608,85	0,85	185.929,65	185.929,65	1.247,21	158.778,75	25.903,69
2019/04	17.568.100,69	15.542.255,70	0,88	191.151,28	191.151,28	1.438,24	169.108,89	20.604,15
2019/05	17.866.504,43	15.696.673,34	0,88	201.958,45	201.958,45	1.379,28	177.431,23	23.147,94
2019/06	17.751.433,45	15.557.354,08	0,88	236.273,92	236.273,92	1.668,82	207.070,43	27.534,67
2019/07	17.950.569,59	15.851.375,34	0,88	241.067,51	241.067,51	1.613,94	212.876,34	26.577,23
2019/08	18.074.306,10	15.921.156,52	0,88	267.207,57	267.207,57	1.863,49	235.375,76	29.968,32
2019/09	16.652.269,99	15.218.424,13	0,91	273.605,60	273.605,60	1.918,50	250.046,75	21.640,35
2019/10	16.662.557,44	15.288.753,36	0,92	294.829,97	294.829,97	224,68	270.521,66	24.083,63
2019/11	16.311.289,81	14.993.946,87	0,92	311.469,10	311.469,10	2.140,04	286.314,03	23.015,03
2019/12	17.509.003,64	16.184.871,59	0,92	317.763,33	317.763,33	137,93	293.732,23	23.893,17
TOTAIS	215.078.307,16	188.483.637,79	-	2.867.831,86	2.867.831,86	15.672,32	2.541.317,91	310.841,63

3.3 Das receitas financeiras, como multa e juros contratuais

A Recorrente aduz que ao contrário do que entendeu a r. decisão recorrida, apresentou os registros fiscais que se referem aos itens financeiros exigidos



nas NFST, que não guardam relação com o fato gerador do ICMS incidente sobre a prestação dos serviços de comunicação.

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

“Alega ainda a Reclamante, que foram incluídas pela fiscalização as receitas alheias à hipótese de incidência do ICMS, tais como receitas financeiras (multas, juros, encargos, ajustes contábeis).

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

Contudo, na base de dados extraídos para o cálculo do coeficiente, verificado nos demonstrativos fiscais (Anexos I e II), não vislumbro que a fiscalização tenha incluído estas receitas.

Não há nenhuma rubrica com as receitas financeiras citadas pela Reclamante, e nem foram por ela apontadas. Portanto, não há o que corrigir em relação a este item da defesa.”

Ao revisitar os autos, percebe-se que a Recorrente se insurge contra supostos equívocos na alocação como saídas tributadas de valores originados de Receitas Financeiras. Todavia, inobstante terem sido enumeradas as saídas com os respectivos CFOPs no Anexos I e II pela Fiscalização, esses valores não foram especificamente enfrentados pela Recorrente.

Ademais, o cálculo do coeficiente de creditamento se deu com base na escrituração fiscal das notas fiscais, conforme declarado pela empresa na EFD e nos registros do Convênio ICMS 115, de forma que caberia ao sujeito passivo a demonstração pormenorizada dos fatos alegados, mostrando a repercussão precisa nos CFOPs declarados.

Assim, ratifico a decisão singular nessa parte.

3.4 Locação de bens móveis e serviços de gerenciamento de redes

A Recorrente aduz a não incidência do ICMS sobre as operações de locação de equipamentos (5.302, 5.303 e 5.307).

Destaco inicialmente que os citados CFOPs representam as seguintes prestações: CFOP 5.302 - Prestação de serviço de comunicação a estabelecimento industrial, 5.303 - Prestação de serviço de comunicação a estabelecimento comercial e 5.307 - Prestação de serviço de comunicação a não contribuinte.

Logo, vislumbra-se de antemão que a própria acusada declarou corretamente tais prestações como serviços de comunicações.

É preciso enfrentar que a locação a que alude a jurisprudência é aquele contrato próprio de locação, cujos contornos se encontram no art. 565³ do Código Civil. No caso em tela, a Recorrente não apresenta comprovação da concomitância de dois serviços independentes, ou seja, um de comunicação e outro de locação.

³Art. 565. Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição.



Evidencia-se, portanto, um serviço de telecomunicações, que se sujeita ao ICMS em sua totalidade, com fornecimento de equipamentos para sua viabilização, com cobrança única.

A Recorrente, assim, denominou e discriminou esse serviço nas NFST como “TC CPE SOLUTION” como locação com a única finalidade de reduzir a base de cálculo do ICMS, o que contraria as normas do art. 13, § 1º, inciso II, alínea "a", da Lei Complementar nº 87/96, que exige que todos os valores cobrados do usuário sejam levados à base de cálculo. Senão, veja-se o referido dispositivo legal:

Lei Complementar nº 87/96

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

II - na hipótese do inciso II do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço; (...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive nas hipóteses dos incisos V, IX e X do caput deste artigo: (Redação dada pela Lei Complementar nº 190, de 2022) (Produção de efeitos)

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

O segundo ponto oposto pela Recorrente se refere aos serviços denominados por ela de gerenciamento de rede, aos quais manifesta o entendimento de que estariam sujeitos à incidência do ISSQN, nos termos do item 17.23, da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

Advoga ainda que a não incidência se deve ao fato de tais serviços serem classificados como serviços de valor adicionado ou suplementares, que não se confundem com o de comunicação que lhes dá suporte, nos termos estabelecidos no artigo 61, da Lei Geral de Telecomunicações (Lei nº 9.472/1997).

Como suporte desses arrazoados, discorre que o Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo possui precedente para afastar a incidência do ICMS sobre a atividade de “Gerenciamento de Redes”, nos termos do voto vista do ILMO. JUIZ ANDRÉ FELIX RICOTTA DE OLIVEIRA. (TTI SP; 10ª Câmara, Processo DRT – III – 1122176/2011; Relator: Raphael Zulli Neto; Sessão de 06.07.2012)

Defende também que os fatos apurados se inserem na jurisprudência do Recurso Especial nº 1.176.753 - RJ (2010/0013333-6), e são atividades meio à prestação do serviço de comunicação, veja-se:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.176.753 - RJ (2010/0013333-6)



RELATOR : MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. **SERVIÇOS CONEXOS (SUPLEMENTARES) AO DE COMUNICAÇÃO (TELEFONIA MÓVEL):** TROCA DE TITULARIDADE DE APARELHO CELULAR; CONTA DETALHADA; TROCA DE APARELHO; TROCA DE NÚMERO; MUDANÇA DE ENDEREÇO DE COBRANÇA DE CONTA TELEFÔNICA; TROCA DE ÁREA DE REGISTRO; TROCA DE PLANO DE SERVIÇO; BLOQUEIO DDD E DDI; HABILITAÇÃO; RELIGAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS.

1. A incidência do ICMS, no que se refere à prestação dos serviços de comunicação, deve ser extraída da Constituição Federal e da LC 87/96, incidindo o tributo sobre os serviços de comunicação prestados de forma onerosa, através de qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza (art. 2º, III, da LC 87/96).

2. A prestação de serviços conexos ao de comunicação por meio da telefonia móvel (que são preparatórios, acessórios ou intermediários da comunicação) não se confunde com a prestação da atividade fim — processo de transmissão (emissão ou recepção) de informações de qualquer natureza —, esta sim, passível de incidência pelo ICMS. Desse modo, a despeito de alguns deles serem essenciais à efetiva prestação do serviço de comunicação e admitirem a cobrança de tarifa pela prestadora do serviço (concessionária de serviço público), por assumirem o caráter de atividade meio, não constituem, efetivamente, serviços de comunicação, razão pela qual não é possível a incidência do ICMS.

3. Não merece reparo a decisão que admitiu o ingresso de terceiro no feito, pois o art. 543-C, § 4º, do CPC autoriza que o Ministro Relator, considerando a relevância da matéria tratada em recurso especial representativo da controvérsia, admita a manifestação de pessoas, órgãos ou entidades com interesse na questão jurídica central.

4. Agravo regimental de fls. 871/874 não provido. Recurso especial não provido.

Acórdão sujeito ao regime previsto no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ.

Deve ser ressaltada a rápida mudança tecnológica a que estamos passando, e que o objeto do julgado paradigma foram os serviços conexos (suplementares) ao de comunicação, especificamente de telefonia móvel: troca de titularidade de aparelho celular; conta detalhada; troca de aparelho; troca de número; mudança de endereço de cobrança de conta telefônica; troca de área de registro; troca de plano de serviço; bloqueio DDD e DDI; habilitação e religação.

O julgado paradigma citado pela Recorrente trata esses serviços como preparatórios, iniciais ou serviços conexos ou suplementares, que não impactam na fruição contínua do serviço de telecomunicações. Registre-se diferenças, pois no caso dos presentes autos, a Fiscalização está promovendo lançamento referente a serviços incluídos na nota fiscal de serviços de telecomunicações devido **a verdadeiras atividades fins da operadora.**



Ora, a principal atividade das empresas de telecomunicações é a prestação do serviço oneroso de fornecimento, em caráter continuado, das condições materiais para que ocorra a comunicação entre o usuário e o terceiro. **É a manutenção da integridade do canal de comunicação ou ambiente de comunicação.**

Conclui-se, assim, que a prestação de serviço de telecomunicações engloba as atividades desenvolvidas pela concessionária sob os equipamentos **durante a prestação do serviço, como:** configurações, manutenção, controle, **GERENCIAMENTO DE REDES**, atualizações de software, que geram custos operacionais para a concessionária de telecomunicações, **e que são certamente repassados para o usuário do serviço,** guardada a margem de lucro da operadora.

Nesse sentido, a contraprestação cobrada pela concessionária na nota fiscal de telecomunicações referente aos custos com os serviços acima enumerados, não se trata de retribuição eventual por serviço preparatório ou acessório (**geralmente caracterizado como um pagamento inicial, fixo e esporádico**), mas sim um pagamento continuado correspondente à própria prestação do serviço de comunicação, contratados para manter a integridade do canal de comunicação.

É sobremodo importante assinalar que o imposto tem como base de cálculo o preço do serviço. Dessa forma, é equivocado retirar da base de cálculo do ICMS comunicação qualquer parcela de custo operacional diretamente e essencialmente ligada à prestação de serviço, **por eventos ocorridos durante a prestação do serviço de telecomunicações**, e cobrada do usuário na nota fiscal de serviço de comunicação, *ex vi* do art. 13, § 1º, inciso II, alínea "a", da Lei Complementar nº 87/96.

Ademais, deve-se ressaltar que matéria correlata já foi enfrentada pelo Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, quando do julgamento de recursos, conforme Acórdãos de nº 320/2013, 113/2014, 150/2016, 375/2016 e o Acórdão nº 402/2017, nos quais houve o posicionamento pela procedência da acusação.

Em suma, um serviço de telecomunicação consiste na disponibilização onerosa dos meios necessários a viabilizar a oferta de comunicação entre os usuários. Com isso, são partes integrantes do serviço de telecomunicação as atividades operacionais essenciais ao funcionamento dessa rede de equipamentos, entre elas, **o gerenciamento da rede de telecomunicações.**

Em relação ao entendimento apresentado pela Recorrente do TIT, 7 TTI SP; 10ª Câmara, Processo DRT – III – 1122176/2011; Relator: Raphael Zulli Neto; Sessão de 06.07.2012, devo externar que é um julgado isolado, que não reflete a jurisprudência consolidada naquele E. Tribunal, apenas mostra que a matéria apresentou controvérsia entre suas Câmaras de Julgamento. Tanto é verdade que em 16/5/2013 no julgamento do Recurso Especial do processo nº 900272, do AIIM nº 3106178-3 prevaleceu a tese Fazendária, confirmando-se o auto de infração:

EMENTA ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO - BASE DE CÁLCULO - NÃO INCLUSÃO DE ITENS IDENTIFICADOS COMO "LOCAÇÃO DE BENS MOVEIS" E "SERVIÇO DE GERENCIAMENTO DE REDES"

Decisão recorrida acolheu parcialmente o recurso ordinário da contribuinte, para excluir da autuação o serviço de "gerenciamento de rede" por estar



relacionado ao serviço de valor adicionado tipificado na Lei Geral de Telecomunicações (L.9.472/97).

São dois recursos especiais: - Recurso Especial da autuada visa à reforma da decisão sob ataque, para o cancelamento do item "locação de bem móveis" afirmando que tais bens não são necessários para a prestação de serviços de comunicação.

Indica dois arestos, que postos a confronto não demonstram a necessária divergência jurisprudencial, eis que foram tomados à vista das provas dos autos.

Recurso especial não conhecido. Se vencido quanto ao conhecimento, negarei provimento ao apelo, tomando-se por base, os fundamentos da r. decisão recorrida e dos termos contidos na Decisão Normativa CAT-5, de 2.12-2004.

- Recurso especial da Fazenda Pública busca a reforma do aresto combatido, logrando êxito em demonstrar o dissídio jurisprudencial. Mérito. O serviço de gerenciamento de redes é inerente ao serviço de comunicação prestado pela recorrida, sob pena de a própria comunicação não se estabelecer ou ter sua qualidade reduzida a níveis inaceitáveis, em se tratando de grandes volumes de tráfegos ou de redes complexas.

- RESP fazendário conhecido e provido, para restabelecer a acusação fiscal em sua integralidade.

Por todo exposto, julgo que os itens discriminados pela acusada como **locação de bens móveis "TC CPE SOLUTION" e serviços de gerenciamento de redes** nas notas fiscais de telecomunicações devem compor a base de cálculo relativa à prestação de serviço de comunicação por conformar o preço do serviço, a teor do estatuído no art. 13, inciso III, § 1º, II "a", da Lei nº 6.379/96.

Como consequência, sendo tais prestações tributadas e ainda foram declaradas nas EFDs nos CFOPs 5.302, 5.303 e 5.307, elas devem compor o denominador do coeficiente de creditamento do CIAP como saídas tributadas pelo ICMS.

4. DAS MULTAS APLICADAS

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

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

Diga-se, ademais, que os Órgãos Julgadores estão proibidos de afastar a aplicação da lei sob a alegação de inconstitucionalidade, ressalvadas as matérias decididas definitivamente em ADI ou em via incidental, quando o Senado Federal tenha suspenso a execução do ato, *ex vi*, dos art. 55 e art. 72-A, da Lei 10.094/13, e na Súmula nº 03, aprovada pelo CRF/PB, *ipsis litteris*:

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

**I – a declaração de inconstitucionalidade**

(...)

Art. 72-A. No julgamento do processo administrativo tributário é vedado afastar a aplicação de lei sob alegação de inconstitucionalidade, ressalvadas as hipóteses em que a inconstitucionalidade tenha sido proclamada:

I - em ação direta de inconstitucionalidade;

II - por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, em via incidental, desde que o Senado Federal tenha suspenso a execução do ato normativo.

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

Por derradeiro, ratifico a decisão da primeira instância para acolher as alterações advindas da Lei nº 12.788/23, publicadas no DOE de 29/9/2023, cabendo redução das penalidades aplicadas com fulcro no art. 82, V, “h”, supracitado, em face do Princípio da Retroatividade da Lei mais benigna disciplinada no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN⁴.

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

Descrição da Infração	Data inicial	Data final	ICMS AI	Multa AI	ICMS Cancelado	Multa Cancelado	ICMS Devido	Multa Devida
0668 - UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO FISCAL EM VIRTUDE DE APURAÇÃO INCORRETA.(ATIVO IMOBILIZADO)	01/01/19	31/01/19	80166,72	80166,72	43.124,75	52.385,24	37.041,97	27.781,48
	01/02/19	28/02/19	93437,03	93437,03	66.005,53	72.863,41	27.431,50	20.573,62
	01/03/19	31/03/19	80175,91	80175,91	54.272,22	60.748,14	25.903,69	19.427,77
	01/04/19	30/04/19	84704,24	84704,24	64.100,09	69.251,13	20.604,15	15.453,11
	01/05/19	31/05/19	93272,92	93272,92	70.124,98	75.911,96	23.147,94	17.360,96
	01/06/19	30/06/19	139196,12	139196,12	111.661,45	118.545,12	27.534,67	20.651,00
	01/07/19	31/07/19	122507,34	122507,34	95.930,11	102.574,42	26.577,23	19.932,92
	01/08/19	31/08/19	126383,3	126383,3	96.414,98	103.907,06	29.968,32	22.476,24
	01/09/19	30/09/19	132519,95	132519,95	110.879,60	116.289,69	21.640,35	16.230,26
01/10/19	31/10/19	154819,53	154819,53	130.735,90	136.756,81	24.083,63	18.062,72	

⁴Art. 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.



	01/11/19	30/11/19	147276,02	147276,02	124.260,99	130.014,75	23.015,03	17.261,27
	01/12/19	31/12/19	176520,34	176520,34	152.627,17	158.600,46	23.893,17	17.919,88
TOTAIS			1.430.979,42	1.430.979,42	1.120.137,79	1.197.848,20	310.841,62	233.131,22

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 desprovemento dos recursos de ofício e provimento parcial do recurso voluntário, para julgar *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento **93300008.09.00000952/2023-65, lavrado em 11 de abril de 2023, contra a empresa OI S.A. - EM RECUPERACAO JUDICIAL, inscrição estadual nº 16.140.610-6**, acima qualificada, condenando-a ao pagamento do crédito tributário na quantia de **R\$ 543.972,84 (quinhentos e quarenta e três mil, novecentos e setenta e dois reais e oitenta e quatro centavos)**, sendo R\$ 310.841,62 (trezentos e dez mil, oitocentos e quarenta e um reais e sessenta e dois centavos) de ICMS, por infringência ao art. 78, I, II e III do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, R\$ 233.131,22 (duzentos e trinta e três mil, cento e trinta e um reais e vinte e dois centavos) de multa por infração, arrimada no art. 82, V, “h”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo em que mantenho cancelado, por indevido, o crédito tributário de **R\$ 357.744,89 (trezentos e cinquenta e sete mil, setecentos e quarenta e quatro reais e oitenta e nove centavos)**, de multa por infração, em razão da redução legal, acima evidenciada.

Cancelo, por improcedência, o crédito tributário no valor de R\$ 1.120.137,79 (um milhão, cento e vinte mil, cento e trinta e sete reais e setenta e nove centavos) de ICMS, e R\$ 840.103,34 (oitocentos e quarenta mil, cento e três reais e trinta e quatro centavos), de multa por infração.

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

Tribunal Pleno, sessão realizada por meio de videoconferência em 9 de setembro de 2025.

Lindemberg Roberto de Lima
Conselheiro Relator