

A. I. N° - 281081.0005/24-6
AUTUADO - TIM S.A.
AUTUANTE - RICARDO RODEIRO MACEDO DE AGUIAR
ORIGEM - DAT METRO / IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 09/12/2024

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0261-04/24-VD

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. OPERAÇÃO DE AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS ATIVO FIXO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Comprovado que a apuração do imposto foi feita conforme disposto no art. 4º, XV, da Lei nº 7.014/96, que define fato gerador do imposto sobre operação interestadual quando a mercadoria destinar-se ao uso/consumo ou ativo permanente do estabelecimento. Razões de defesa incapazes à reforma do lançamento de ofício. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 21/06/2024, sob a acusação de que o autuado deixou de recolher ICMS, no valor de R\$ 414.156,53, decorrente da diferença de alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, nos meses de: fevereiro, maio, julho a dezembro de 2020, consoante demonstrativo à fl. 5 e mídia eletrônica de fl. 12 dos autos.

Consta ainda da infração – 006.005.001, que:

[...]

A fiscalização, através da intimação fiscal DIFAL_2020, apresenta a autuada os Demonstrativos de Cobrança do DIFAL denominados de Analítico e Sintético para que a empresa possa realizar a devida análise, e apresentar correções, se necessárias.

A empresa, em resposta a intimação fiscal, informa que as DIFERENÇAS APURADAS pelo fisco são referentes as notas fiscais de Transferência de Bem de Ativo Imobilizado entre estabelecimentos das empresas TIM, em conformidade com a SÚMULA 166. Na resposta, a empresa confessa não ter pago a diferença de alíquotas destas operações.

A empresa também apresenta planilha em Excel, relativas a essas operações, confirmando que não pagou a diferença de alíquotas das notas fiscais objeto desta cobrança.

Tendo em vista a resposta da empresa, esclarecemos que a recente decisão do Supremo Tribunal Federal que finalizou a apreciação dos embargos de declaração na ADC nº 49, determinando que a decisão de mérito prolatada na referida ação deverá produzir efeitos somente a partir de 01/01/2024, validando a cobrança do ICMS nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade até 31/12/2023. Nesta decisão o STF informa que foram excluídos do marco temporal da produção de efeitos a referida decisão, exclusivamente, os contribuintes que tinham, no judiciário, ações relativas a essa matéria e pendente de conclusão até 29/04/2021.

Informamos que a TIM S/A, conforme resposta dada na intimação Fiscal nº 19/2021, não possui ação no judiciário relativa a essa matéria pendente de conclusão até 29/04/2021.

A empresa possui apenas uma ação de embargos ao devedor (0302788-08.2014.8.05.0001), que versa sobre a cobrança de ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte no âmbito do Estado da Bahia, distribuída em 17.01.2014, ainda pendente de julgamento.

A fiscalização informa que esta Ação de Embargos ao Devedor, informado pela empresa, não se enquadra como uma Ação Judicial Específica relativa a ADC nº 49 e pendente de conclusão até 29/04/2021, conforme decisão do STF.

Portanto, tendo em vista que a empresa não possui ação judicial relativa a ADC nº 49 pendentes de conclusão até 29/04/2021, a mesma deve arcar com o pagamento da diferença de alíquotas nas transferências interestaduais entre seus estabelecimentos até 31/12/2023, conforme decisão do STF.

Tudo apurado conforme Anexo 01 de Cobrança Sintético, Anexo 02 de Cobrança Analítico por Nota Fiscal e Produto, Intimações Fiscais 19/2021 Intimação Fiscal DIFAL 2020, e respostas da empresa as respectivas Intimações Fiscais. Tudo apenso ao PAF de forma completa em meio magnético, e uma parte em papel.

O autuado, através dos seus advogados habilitados, apresentou defesa às fls. 20 a 27 dos autos, na qual, após relatar os fatos acima, sustenta que a autuação não merece prosperar, diante da não incidência do ICMS sobre o simples deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, conforme Súmula 166 do STJ, na medida em que, para ocorrência do seu fato gerador, imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com transferência da propriedade, já que o débito exigido é relativo ao deslocamento de bens de um estabelecimento para outro, cuja tese sumulada foi confirmada pelo STF através do Tema nº 1099, no julgamento do RE 1.255.885, no sentido de que “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”, do que ressalta que as ações declaratórias de constitucionalidade têm eficácia *erga omnes* e efeito vinculante, alcançando todos os órgãos do Poder Judiciário e a administração pública direta e indireta, conforme art. 102, § 2º da Constituição Federal, tendo o STF, quando do julgamento da ADC 49, declarado a inconstitucionalidade do art. 12, I, da Lei Complementar nº 87/1997, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”, não havendo dúvidas que a ADC 49 possui eficácia ampla e efeito vinculante sobre todos os órgãos do Poder Judiciário e da administração pública direta e indireta, em todas as esferas federativas, não podendo a autoridade fiscal alegar que a autuada não pode se valer da ADC 49 devido à existência de regulamentação específica pelo Estado da Bahia sobre o tema.

Destaca que, visando assegurar a continuidade da arrecadação dos Estados e do Distrito Federal, a Suprema Corte decidiu modular os efeitos daquela decisão, estabelecendo que sua aplicação só teria início em 2022. Com essa medida, os Entes Federativos não apenas garantiram a manutenção do DIFAL até o final de 2021, como também puderam se preparar para os impactos da mudança.

Como a Lei Complementar não existia, o Congresso Nacional se organizou para editá-la, o que se deu por meio do PLP nº 32/2021, aprovado em ambas as casas legislativas e enviado para sanção presidencial em 20/12/2021. Nada obstante, a LC nº 190/2022, que instituiu o DIFAL em seu art. 1º, foi publicada somente em 05/01/2022, contudo, criou também nova base de cálculo. Assim, aduz que, ainda que se pudesse exigir o DIFAL, a base fixada na LC nº 190/2022, ao incluir o § 6º ao art. 13 da LC 87/96, e prevista na Lei nº 7.014/96 majoram o tributo ao estabelecer duas bases de cálculo diferentes para apuração do tributo em remessas interestaduais envolvendo contribuinte do ICMS. Já em relação ao Estado da Bahia, a previsão para a cobrança do referido imposto, que foi regulamentada em 05.01.2022, estava prevista na LC 190/2022, que instituiu o DIFAL.

Aduz que, de acordo com o art. 4º, XV, o art. 15, § 7º, e o art. 17, XI, da Lei nº 7.014/96, o valor da transação no Estado de origem é utilizado como base de cálculo para o imposto devido a esse Estado, enquanto o valor da transação no Estado de destino é utilizado para calcular o imposto a ser recolhido no Estado destinatário, o que é muito diferente do que determina o art. 155, § 2º, VII, da Constituição Federal que estabelece que o ICMS DIFAL deve corresponder apenas à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual.

Assim, o apelante defende que apenas a alíquota resultante da diferença entre a alíquota interna e a interestadual é que poderia integrar a base de cálculo do imposto, em observância ao art. 155, § 2º, VII, da Constituição Federal c/c o art. 13, § 1º, da LC nº 87/96. Logo, quando o inciso I do § 1º do art. 13 da LC 87/96 determina que a base de cálculo do ICMS será integrada pelo “próprio imposto”, essa adição deve corresponder à diferença entre as alíquotas (que é o “próprio imposto” a ele devido na operação interestadual), e não a aplicação da alíquota interna, conforme pretende a LC 190/2022 e o art. 4º, XV, art. 15, § 7º e art. 17, XI, todos da Lei nº 7.014/96, cujas alterações majoram expressiva e indevidamente a tributação, o que viola a capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da

CF/88) e contraria o art. 152 da CF, que proíbe que se estabeleça diferença tributária entre bens e serviços em razão da sua procedência ou destino, sendo certo que haverá tratamento tributário discriminatório e mais oneroso nas operações interestaduais, se comparado às operações internas. Cita julgado do TJ/SP (nº 2096465-71.2022.8.26.0000) que reconheceu que a LC 190/22 promoveu a majoração do DIFAL.

Assim, por entender que tais dispositivos legais estabelecendo “nova” base de cálculo violam o disposto no art. 155, § 2º, VII, da CF, que determina que o ICMS DIFAL deve corresponder apenas à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual, por mais esse motivo, o Auto de Infração deve ser julgado improcedente, de forma que, com base na “nova” base de cálculo do ICMS DIFAL, estabelecida pela LC 190/22, seja aplicada tão somente em 2023, em atenção ao princípio da anterioridade geral.

Por fim, destaca o caráter confiscatório da multa de 60 % aplicada, do que invoca o princípio da vedação do uso de tributo com efeito de confisco, conforme art. 150, IV, da CF/88, noticiando que o STF já se manifestou quanto à possibilidade de aplicação do princípio de vedação ao confisco às multas quando são arbitrariamente impostas, caracterizando desproporcionalidade com a infração, de modo que considerou como adequadas multas no percentual de 20% a 30%.

Ante o exposto, requer:

1. O recebimento da impugnação com a suspensão da exigibilidade da cobrança até o julgamento definitivo;
2. No mérito, que seja dado provimento integral à presente impugnação, para que o Auto de Infração seja julgado improcedente, com o consequente cancelamento do ICMS e da multa;
3. Caso assim não se compreenda, pugna pela redução da multa aplicada para um patamar razoável.
4. Que todas as intimações sejam postadas, publicadas ou diligenciadas em nome dos advogados ERNESTO JOHANNES TROUW, OAB/RJ Nº 121.095 e FÁBIO FRAGA GONÇALVES, OAB/RJ Nº 117.404, com escritório na Avenida Atlântica, 1130, 15º andar, Copacabana, Rio de Janeiro.

Na informação fiscal, às fls. 83 a 87 dos autos, após sinopse processual, o autuante, em relação à alegação da defesa da não incidência do ICMS sobre o simples deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, conforme Súmula 166 do STJ, reitera o conteúdo descrito na peça vestibular, destacando que a empresa confessa não ter pago a diferença de alíquotas destas operações, como também que a decisão do STF que finalizou a apreciação dos embargos de declaração na ADC nº 49 determina que deverá produzir efeitos a partir de 01/01/2024, validando a cobrança do ICMS DIFAL nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade até 31/12/2023, excluindo do marco temporal da produção de efeitos, exclusivamente, os contribuintes que tinham, no judiciário, ações relativas a essa matéria e pendentes de conclusão até 29/04/2021, tendo a autuada, conforme resposta dada à Intimação nº 19/2021, informado que não possui ação no judiciário relativa a essa matéria pendente de conclusão até 29/04/2021, devendo, assim, arcar com o pagamento da DIFAL, conforme decisão do STF.

Quanto à alegação de inconstitucionalidade da nova base de cálculo do ICMS DIFAL, o autuante informa que a metodologia do cálculo está correta e amparada na legislação tributária vigente, do que ressalta que os cálculos seguem estritamente Parecer nº 3318.2023, emitido pela DITRI/GECOT, que transcreve e anexa. Assim, mantém a cobrança na íntegra.

Inerente à multa aplicada, informa que é a prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96 para o caso concreto e não tem caráter abusivo, tampouco confiscatório, tendo o STF, em recentes decisões, impondo um limite ao percentual da multa, de modo que as penalidades que ultrapassem 100% acabariam por violar o princípio do não confisco. Em consequência, a multa aplicada de 60% se encontra abaixo do limite estabelecido pelo STF. Cita dispositivo legal que veda tal apreciação

pela fiscalização.

Diante de tais considerações, a autoridade fiscal mantém integralmente a ação fiscal.

Registro o comparecimento à sessão de julgamento virtual realizada nesta data do representante legal substabelecida do autuado, Dra. Marcelle Moraes da Silva Pinheiro, OAB/RJ nº 256.826, para fim de efetuar sustentação oral dos argumentos defensivos.

É o relatório.

VOTO

O sujeito passivo é acusado de deixar de recolher ICMS, no valor de R\$ 414.156,53, decorrente da diferença de alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do estabelecimento, nos meses de: fevereiro, maio, julho a dezembro/2020, conforme planilha e mídia às fls. 5 e 12 dos autos.

Na impugnação ao lançamento de ofício o sujeito passivo alega a impossibilidade de cobrança de diferencial de alíquotas de ICMS diante da não incidência do ICMS sobre o simples deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, conforme Súmula 166 do STJ, por não existir circulação jurídica da mercadoria com transferência da propriedade ou a realização de ato de mercancia, cuja tese sumulada foi confirmada pelo STF através do Tema nº 1099, no julgamento do RE 1.255.885, com eficácia *erga omnes* e efeito vinculante, alcançando todos os órgãos do Poder Judiciário e a administração pública direta e indireta, conforme art. 102, § 2º da Constituição Federal, tendo o STF, quando do julgamento da ADC 49, declarado inconstitucional o art. 12, I, da LC nº 87/96, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”.

Insurge-se, também, contra a base fixada na LC nº 190/2022, ao incluir o § 6º ao art. 13 da LC 87/96, e prevista na Lei nº 7.014/96 que majoraram o tributo ao estabelecer duas bases de cálculo diferentes para apuração do tributo em remessas interestaduais envolvendo contribuinte do ICMS, contrariando o que determina o art. 155, § 2º, VII, da Constituição Federal que estabelece que o ICMS DIFAL deve corresponder apenas à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual. E, por fim, destacam o caráter confiscatório da multa de 60 % aplicada.

Da análise das peças processuais, ressalto que o STF, no julgamento da ADC nº 49, ratificou o posicionamento jurisprudencial de que o deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular não configura fato gerador do ICMS, ainda que se trate de circulação interestadual, declarando a inconstitucionalidade dos artigos da LC 87/96 que previam a exigência do ICMS em tais operações (art. 11, § 3º, II; art. 12, I, e art. 13, § 4º).

Porém, nessa oportunidade, modulou os efeitos da declaração de inconstitucionalidade para que a decisão passasse a ter eficácia em 2024, ressalvado os processos administrativos e judiciais que estavam pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento do acórdão que analisou o mérito do tema (29/04/21).

Assim, conforme modulação, restou validada a cobrança do ICMS nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade ocorridas até 31/12/2023, desde que não haja ação judicial ou processo administrativo existente até a data de 29/04/21.

No caso presente, trata-se de fatos geradores relativos ao exercício de 2020 e o sujeito passivo, em resposta a intimação se possui ação relativa a essa matéria (fls. 9/10 dos autos), se pronunciou que:

“Assim, em atendimento à intimação, a TIM vem informar que possui a ação (0302788-08.2014.8.05.0001), que versa sobre a cobrança de ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte no âmbito do Estado da Bahia, cuja natureza é de Embargos do Devedor, distribuída em 17.01.2014, ainda pendente de julgamento. Assim sendo, não possui decisão para apresentar no presente momento.

Importante destacar que, temos como base também a Súmula 166 do STJ que trata sobre a cobrança de

ICMS sobre transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.”

Em consequência, conforme resposta dada à Intimação 19/2021, corroboro com o entendimento de que o contribuinte não possui ação no judiciário relativa a essa matéria pendente de conclusão até 29/04/2021, devendo, assim, arcar com o pagamento da DIFAL, conforme decisão do STF, eis que a aludida ação de embargos ao devedor, que versa sobre a cobrança de ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte no âmbito do Estado da Bahia, não se enquadra como uma ação judicial específica relativa a ADC nº 49, já que ação de embargos ao devedor é o meio cabível de impugnar (em sentido amplo) a execução movida em seu desfavor.

Como o Auto de Infração só foi lavrado em 21/06/2024 e com relação ao exercício de 2020, também inexistiu processo administrativo pendente de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento do acórdão que analisou o mérito do tema, ocorrida em 04 de maio de 2021.

Em consequência, não aplica os efeitos da inconstitucionalidade declarada pelo STF no julgamento da ADC nº 49, sendo válidos aqueles dispositivos legais, à época dos fatos geradores, objeto do lançamento de ofício, cujo entendimento é corroborado pela PGE/PROFIS, mediante Processo nº PGE20221122021-0 (constante no Acórdão JJF nº 0182/04/23) que concluiu nos seguintes termos:

“Assim sendo, diante do acórdão da ADC 49, restou definido que não há incidência do ICMS a título de diferencial de alíquota na transferência de bens entre estabelecimentos da mesma pessoa, sendo que os efeitos da decisão terão eficácia pró-futuro a partir do exercício financeiro de 2024, ressalvando-se os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito.”

Em decorrência, deve-se manter no levantamento fiscal as operações relativas às transferências de ativo imobilizado e/ou consumo do próprio estabelecimento.

Quanto à alegação de inconstitucionalidade da majoração na base de cálculo do DIFAL, destaque-se que, apesar de o art. 125, incisos I e III, do COTEB (Lei 3.956/81) determinar faltar competência ao CONSEF a declaração de inconstitucionalidade e a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, à época dos fatos, o art. 17, XI, da Lei nº 7.014/96 (redação dada pela Lei nº 13.373/15, com efeitos de 01/01/16 a 30/12/21) já estabelecia que integra a base de cálculo o montante do próprio imposto, conforme a seguir:

Art. 17. A base de cálculo do imposto é:

[...]

XI - nas hipóteses dos incisos XV e XVI do caput do art. 4º desta Lei, o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem, acrescido do valor do IPI, frete e demais despesas cobradas, devendo o montante do ICMS relativo à diferença de alíquotas integrar a base de cálculo. (grifei)

Em consequência, por considerar que o procedimento adotado pela fiscalização encontra respaldo no art. 17, XI, da Lei nº 7.014/96, cuja negativa de aplicação da legislação nos é vedada, por si só, já seria bastante para a manutenção da exação fiscal, eis que estabelece que integra a base de cálculo o montante do próprio imposto, na hipótese de entrada decorrente de operação interestadual de mercadoria destinada a uso ou consumo do estabelecimento.

Ressalte-se que tal dispositivo legal está de acordo com o art. 155, § 2º, VII, da Constituição Federal, assim como no art. 13, c/c o seu § 1º, inciso I, da LC nº 87/96, que já estabelecia, à época, que integra a base de cálculo o montante do próprio imposto, ou seja, o “cálculo por dentro” na formação da base sobre a qual deve incidir o tributo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle, premissa básica do ICMS, independentemente de rubrica.

Logo, a sistemática utilizada pelo autuante está respaldada na legislação, já que a integração à base de cálculo do ICMS incidente na operação interestadual, premissa básica do ICMS, resulta montante aquém em relação a integração à base de cálculo do ICMS incidente na operação interna, eis inegável tratar-se de bases de cálculo diversas em decorrência da integração do ICMS incidente, apesar de reportar-se a único valor da operação, pois o ICMS a pagar será o valor

resultante da aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo obtida a partir da retirada da carga tributária da operação interestadual e inclusão da carga tributária interna sobre o valor da mercadoria, esta repita-se de única mensuração, subtraindo-se desse resultado o valor do imposto destacado no documento fiscal.

Diante de tais considerações, confirmo o entendimento do preposto fiscal, pois a metodologia do cálculo está correta, amparada na legislação tributária vigente e conforme Parecer nº 3318.2023, emitido pela DITRI/GECOT, anexa à Informação Fiscal.

Em relação à alegação de que a multa de 60 % aplicada tem caráter confiscatório, ressalto que a penalidade é a prevista no art. 42, II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96 para o caso concreto e, de acordo com o artigo 125, incisos I e III, do COTEB, Lei nº 3.956/81, não se inclui na competência deste órgão julgador a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, razão de me abster de qualquer juízo, inclusive sobre a redução da penalidade, por falta de previsão legal.

Do exposto, voto o Auto de Infração PROCEDENTE.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281081.0005/24-6**, lavrado contra **TIM S.A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 414.156,53**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 13 de novembro de 2024.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO - RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA