

PROCESSO - A. I. N° 279692.0006/24-8
RECORRENTE - CLARO S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0280-05/24-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 26/06/2025

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF N° 0165-12/25-VD**

EMENTA: ICMS. DIFERENÇA DE ALIQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. ATIVO IMOBILIZADO. TRANSFERÊNCIAS DE MESMA TITULARIDADE. O STF realmente decidiu desde 19.04.2023 em julgamento de embargos interpostos pela ADC nº 49, declarando a inconstitucionalidade parcial do inciso II, do parágrafo 3º, do inciso II, do art. 11 da LC 87/96, excluindo incidência de imposto sobre as ditas transferências de mercadorias de mesma titularidade, no entanto, em garantia da estabilidade das relações jurídico-tributárias entre os contribuintes e os estados, a eficácia foi lançada para o futuro, a partir de 2024, sendo que até 31.12.2023, permanece a incidência, e estamos falando aqui de fatos geradores de 2020. Denegado o pedido de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da decisão proferida pela 5ª JJF referente ao presente Auto de Infração, lavrado em 10.06.2024, foi efetuado no valor histórico de R\$ 10.073.140,03, acrescido de multa de 60%, em decorrência do cometimento da seguinte infração:

***Infração 01** – deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento. O contribuinte recolheu a menor o ICMS do DIFAL sobre entrada de Ativo Imobilizado tudo apurado conforme sistema SIAF – Sistema Informatizado de Auditoria Fiscal, no valor de R\$ 10.073.140,03, acrescido de multa de 60%.*

O autuado apresentou impugnação ao lançamento às fls. 75/86. Na informação fiscal às fls. 82/84.

A JJF procedeu decisão com base no voto condutor transcrito.

VOTO

Trata-se de lançamento decorrente do recolhimento a menos do ICMS DIFAL (diferença de alíquotas) nas transferências de ativo imobilizado de outras unidades da Federação, conforme se verifica no demonstrativo anexado ao processo.

O impugnante pede por diligência, alegando inconsistências nos cálculos. Contudo o argumento da alíquota total de 18% que consta no auto de infração, e que assim estaria se cobrando o imposto integralmente e não a diferença de alíquotas, não se justifica. Neste caso, embora haja numa apreciação superficial, uma aparência de erro por constar a alíquota interna, como se todo o imposto estivesse sendo lançado e não apenas a DIFAL, não há motivos para correções de erros materiais, pois conforme veremos adiante, tal situação é explicável e não constitui erro que decorra em cobrança integral do imposto. Diligência denegada.

Em breve síntese, o contribuinte efetuou aquisição de bens para seu ativo imobilizado conforme resumo às fls. 12/15 com os CFOP 6101, 6102, 6106, 6552, a impugnação se baseia na decisão do Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral no julgamento do ARE 1.255.885 em 15.08.2020 (Tema 1099), pela não incidência do ICMS sobre transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, visto que o mesmo ocorreu sob a sistemática da repercussão geral e a inconstitucionalidade dos artigos 11, § 3º, II, 12, I no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular” e 13, § 4º, da LC 87/96, no julgamento da Ação Declaratória nº 49, proposta pelo Estado do Rio Grande do Norte.

Dito isto, o contribuinte sequer reconheceu a parcialidade do lançamento em relação aos casos que não se configuram transferências, mas impugnou todo o lançamento com base em pretensa maioria do lançamento decorrente de transferências.

Também consta a reclamação sobre os cálculos que supostamente estaria utilizando de forma equivocada a alíquota de 18% (alíquota interna) em detrimento do diferencial de alíquotas comparativo com a alíquota de origem, e apresenta relação à fl. 41, lista de alíquotas em transferências com 12% no Ceará, e 7% no Paraná, e que estaria sendo desprezada, de forma a se cobrar integralmente em 18% os fatos geradores e não apenas a DIFAL.

De início, aprecio o suposto erro material cometido no cálculo do ICMS DIFAL. De uma observação aprofundada dos demonstrativos do autuante em que se fundamenta o lançamento, se verifica que não houve lançamento integral de 18%, como afirma o impugnante.

Na primeira linha do demonstrativo à fl. 09, consta item oriundo de Pernambuco com alíquota de 12%, com o destaque de valor do ICMS de origem, e aplicação da alíquota interna de 18% e a respectiva apuração da diferença de alíquota que foi levada para apuração total do mês de janeiro de 2020.

O que confunde o impugnante é que no auto de infração (fl. 01) consta alíquota de 18% aplicada sobre determinada base de cálculo, o que faz crer, à primeira vista que está se cobrando integralmente a alíquota de 18%. Isso decorre por conta de que o sistema emissor de auto de infração - SEAI, tendo um valor devido lançado, busca uma base de cálculo correspondente que à alíquota de 18%, reflita o valor legalmente lançado.

O que fundamenta o lançamento é o demonstrativo anexado ao processo e que foi construído durante o procedimento. Não é factível que o demonstrativo sintético do auto de infração contemple todas as nuances de cálculo que envolvem alíquotas diferentes como no caso da DIFAL, mesmo porque num mesmo mês, há itens cuja origem é 7% e também 12%. Na primeira página do demonstrativo (fl. 9) os 3 primeiros itens oriundos de Pernambuco estão com 12% e a seguir vem um item de São Paulo, com 7%, e todas essas diferenças são levadas para a coluna final da diferença cobrada.

Explicando melhor, à fl. 08 do demonstrativo do autuante, foi encontrada uma DIFAL TOTAL encontrado no procedimento para o mês de janeiro (R\$ 869.073,50) e tendo havido o lançamento pela autuada de R\$ 679.442,56, é devido uma diferença de R\$ 189.630,94. Este valor devido, que por óbvio envolve operações com 7% e 12% na origem, é levado para o sistema emissor de auto de infração, que encontra uma base de cálculo de R\$ 1.053.502,22 que à alíquota de 18%, corresponde um imposto lançado de mesmo valor, R\$ 189.630,94.

Esta base de cálculo poderia ter sido obtida para qualquer alíquota (7%, 12%, etc) mas como se trata no mesmo mês de mercadorias oriundas de estados com diferentes alíquotas internas, e que são devidamente consideradas no cálculo original do imposto devido, todo o montante mensal é condensado de tal forma que se aplica uma alíquota interna de 18%, sem qualquer agravamento do imposto ou erro no seu cálculo, visto que tal valor é transportado para o SEAI, que apenas encontra a base de cálculo correspondente para uma única alíquota de 18% (alíquota interna que foi utilizada originalmente para o cálculo do diferencial de alíquotas para cada um dos itens tributados).

Assim posto, demonstra-se que não há quaisquer erros materiais que maculam o lançamento, restando apreciar a questão de direito suscitada.

É por demais conhecida a decisão do STF que reconhece a não incidência de mercadorias que circulam entre estabelecimentos de mesma titularidade. A questão posta, e que o impugnante não adentrou com o devido detalhamento, é a modulação de efeitos. Apenas pontuou que a Súmula 166 do STJ foi reforçada quando do julgamento no julgamento do ARE 1.255.885 em 15.08.2020 (Tema 1099) e que o Ministro Nunes Marques fez a ressalva de “eventual modulação de feitos não autoriza o fisco a autuar os contribuintes ou a cobrar o tributo de quem não o recolheu por observância à jurisprudência consolidados nos tribunais”.

O STF realmente decidiu desde 19.04.2023 em julgamento de embargos interpostos pela ADC nº 49, declarando a inconstitucionalidade parcial do inciso II do parágrafo 3º do inciso II do art. 11 da LC 87/96, excluindo incidência de imposto sobre as ditas transferências de mercadorias de mesma titularidade, no entanto, em garantia da estabilidade das relações jurídico-tributárias entre os contribuintes e os estados, a eficácia da decisão foi lançada para o futuro, a partir de 2024, sendo que até 31.12.2023, permanece a incidência, e estamos falando aqui de fatos geradores de 2020.

*O autuante transcreveu *ipsis literis* o que consta na própria página eletrônica do STF, quando da sua informação fiscal. Prevaleceu o voto do Ministro Edson Fachin. Segundo ele é necessário preservar operações praticadas e as estruturas negociais concebidas pelos contribuintes, sobretudo em relação a beneficiários de incentivos fiscais de ICMS em operações interestaduais. Apontou-se ainda o risco de revisão de incontáveis operações de transferências realizadas e não contestadas nos cinco anos que precederam a decisão de mérito.*

Foram ressalvados das modulações “os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito”. Caso termine o prazo para que os Estados

disciplinem transferências de créditos de ICMS entre estabelecimentos de mesmo titular, ficará reconhecido o direito dos sujeitos passivos de transferirem esses créditos. Assim, em que pese a citação do voto do Ministro Nunes Marques há que se considerar a decisão que prevaleceu.

Embora houvesse votos como a do Ministro Nunes Marques, citado na defesa, prevaleceu por maioria a solução adotada pelo Relator, Ministro Fachin. Nesse caso, até o final do exercício de 2023 o ICMS incide nessas transferências, o que não deixa qualquer sombra de dúvidas sobre a posição a ser adotada, embora tal situação tenha sido declarada inconstitucional. Embora pareça esdrúxula a não só a continuidade de algo declarado inconstitucional por uma fração de tempo, isto atendeu à necessidade de segurança jurídica tanto para os contribuintes como para os estados, já que havia bilhões de reais em créditos fiscais que poderiam ser objeto de repetição de indébito.

Por outro lado, fez-se a ressalva em favor dos contribuintes com processos pendentes de julgamento (judiciais e administrativos) até a data de publicação da ata do julgamento. Daí que é possível tirar algumas conclusões:

- os contribuintes que não tinham processos em andamento teriam que continuar tributando por incidência do imposto nas transferências, inclusive mantendo os créditos fiscais já lançados no destino, assim como os débitos pelas saídas, em suas operações anteriores, pra se manter a estabilidade jurídica.

- aqueles contribuintes que estavam com processos tanto administrativos como judiciais em que se contestava a incidência, terão de ser julgados favoravelmente ao contribuinte, vez que estavam certos quanto à não incidência, nos termos da Súmula 166 e Tema 1099.

Agora, há o caso de contribuintes que não estavam destacando o imposto por não considerar incidente, mas por circunstâncias únicas, jamais tinham sido autuados e sequer tinham se defendido. Isto foi uma situação anômala que não ficou esclarecido na ADC 049.

No entanto, tal situação não afeta este processo. Isto porque o contribuinte vinha destacando o imposto, e inclusive pagou a DIFAL (este auto trata de recolhimento a menos, pois parte foi pago e abatido do lançamento). O autuante teve o cuidado de intimar o contribuinte para provar que havia processos pendentes sobre o tema em discussão até a data de 29.04.2021, à fl. 20, e isto não ficou comprovado.

Por outro lado, a simples existência de processos anteriores não seriam automaticamente considerados para efeitos de improcedência deste processo, pela simples razão que no exercício de 2020 o contribuinte estava a fazer transferências considerando a incidência e era preciso apreciar tal situação também não prevista na ADC 49, isto porque o fato do autuado, para esta inscrição, neste exercício, não estava a contestar a incidência da DIFAL, pelo fato de efetuar pagamentos.

Vejamos abaixo, resumo de parecer da PGE/PROFIS acerca do tema em discussão:

PROCESSO Nº: PGE2024017351-0 ORIGEM: CONSEF/BA AUTUADO: PETRÓLEO BRASILEIRO S.A PETROBRÁS

A Procuradoria do Estado, por seu procurador in fine, com supedâneo no art. 140 da Constituição do Estado da Bahia c/c art. 20 da Lei Complementar nº. 34/09, instada a se manifestar sobre consulta de fls. 87/88, formulada pela 5ª JF, relativo aos efeitos da decisão da ADC 491 sobre o presente lançamento, vem se posicionar da seguinte forma.

Consulta-nos o ilustre Julgador da 5ª JF: 1) Como deverão ser julgados os autos de infração, lavrados até o dia 19/04/2021, que tenham por objeto a exigência de ICMS, nas operações de saídas em transferência, bem como nas entradas, relativamente ao diferencial de alíquotas (DIFAL)?;

2) Quais os tipos de processos administrativos que estariam abrigados pela modulação dos efeitos da decisão em comento? Aqueles de iniciativa anti-exaccional, manejados pelo contribuinte perante o fisco, tais como consultas e pedidos similares? Ou também aqueles de iniciativa exaccional, tais como a constituição de créditos tributários e expedientes similares e preparatórios?

Decisão: O Tribunal, por maioria, julgou procedentes os presentes embargos para modular os efeitos da decisão a fim de que tenha eficácia pró-futuro 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, e, exaurido o prazo sem que os Estados disciplinem a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos de mesmo titular, fica reconhecido o direito dos sujeitos passivos de transferirem tais créditos, concluindo, ao final, por conhecer dos embargos e dar-lhes parcial provimento para declarar a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do art. 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº 87/1996, excluindo do seu âmbito de incidência apenas a hipótese de cobrança do ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular. Tudo nos termos do voto do Relator, vencidos, em parte, os Ministros Dias Toffoli (ausente ocasionais pedidos similares? Ou também aqueles de iniciativa exaccional, tais como a constituição de créditos tributários e expedientes similares e preparatórios?

É o relatório, passemos a análise. Principiaremos nossa resposta invertendo a ordem dos questionamentos, observando-se a complexidade das questões formuladas. Pois bem, iniciaremos pelo segundo questionamento.

Em compasso com o acórdão proferido na ADC 49, parece-nos não haver qualquer distinção ao tipo de Processo Administrativo alcançado pelos efeitos da decisão, seja este consultivo ou contencioso, os mesmos devem se enquadrar nos lindes do controle de constitucionalidade, bastando, tão-somente, que o conteúdo veiculado se refira ao tema da não incidência do ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular e, do mesmo modo, estejam pendentes de conclusão.

Desta forma, pela leitura do acórdão transcrito na nota de rodapé, extrai-se que todos os processos administrativos, cuja matéria se refira ao tema da incidência do ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular e seu conseqüentário dos créditos daí advindos, **ainda não concluídos até o exercício financeiro de 2024, por comando expresso, devem ser julgados em consonância com as conclusões tracejadas no decisum, especialmente no sentido da não existência de tributação de ICMS nas transferências (internas e interestaduais) entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.**

(...)

Com estribo nessas razões, o ministro Edson Fachin propôs a modulação dos efeitos do julgamento de mérito da ADC nº 49/RN, nos seguintes termos: “No cenário de busca de segurança jurídica na tributação e equilíbrio do federalismo fiscal, julgo procedentes os presentes embargos para modular os efeitos da decisão a fim de que tenha eficácia pró-futuro 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. Exaurido o prazo sem que os Estados disciplinem a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos de mesmo titular, fica reconhecido o direito dos sujeitos passivos de transferirem tais créditos.”

Trago aqui para ilustrar o entendimento, um parecer em data mais recente, de setembro de 2023.

PROCESSO Nº: PGE2024006814-0

ORIGEM: CONSEF/BA

AUTUADO: BOMPREGO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA

PARECER PROFIS-NCA

A Procuradoria do Estado, por seu procurador in fine, com supedâneo no art. 140 da Constituição do Estado da Bahia c/c art. 20 da Lei Complementar nº. 34/09, instada a se manifestar sobre consulta de fls. 236, formulada pela 2ª CJF, relativo aos efeitos da decisão da ADC 49 sobre o presente lançamento, vem se posicionar da seguinte forma.

Consulta-nos o ilustre Julgador da 2ª CJF:

1) Como deverão ser julgados os autos de infração, lavrados até o dia 19/04/2021, que tenham por objeto a exigência de ICMS, nas operações de saídas em transferência, bem como nas entradas, relativamente ao diferencial de alíquotas (DIFAL)?;

2) Da mesma forma, indaga-se como deverão ser julgados os autos de infração, lavrados após dia 19/04/2021 e antes do dia 01/01/2024, que tenham por objeto a exigência de ICMS, nas operações de saídas em transferência, bem como nas entradas, relativamente ao diferencial de alíquotas? “

IV – Da possibilidade da cobrança do DIFAL nas transferências – período definido na Modulação da ADC 49.

No que toca o segundo questionamento, inobstante às conclusões acima encetadas, a modulação da ADC 49 definiu que os efeitos da declaração de inconstitucionalidade só produzissem efeitos no início de 2024, salvo os processos pendentes de conclusão até 2021.

Ou seja, os processos lavrados depois de 04/05/21, pendentes de conclusão até 2024, **NÃO** deverão obedecer imediatamente aos ditames da ADC 49, devendo **ser declarada a procedência do lançamento no que se refere à cobrança do ICMS nas transferências e, por conseguinte, a cobrança do DIFAL decorrente destas operações, desde que não abarcados no marco temporal da modulação, relativo aos processos pendentes até 04/05/21.**

Em reforço, os autos de infração lavrados **após dia 04/05/21**, mas pendentes de conclusão (**julgamento definitivo**) até o dia 01/01/2024, que tenham por objeto a exigência de DIFAL decorrente de operações de saídas em transferência, devem ser julgados procedentes, conforme modulação da ADC 49, uma vez hígidas, vigentes e eficazes as normas de tributação sobre as transferências. Ou seja, deve ser aplicadas as normas vigentes e eficazes sobre tributação nas transferências, inclusive sobre a DIFAL.

Em face do exposto, opinamos pela impossibilidade de cobrança do DIFAL nas operações de transferência

de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, fora do esquadro temporal definido na ADC 49 para os processos pendentes (2021), devendo os Autos de infração lavrados serem julgados improcedentes.

É o parecer, encaminhe-se o presente à Procuradora Assistente do PGE/PROFIS/ NCA para análise e deliberação.

Procuradoria Geral do Estado, 13 de setembro de 2024.

José Augusto Martins Junior.

Procurador PGE/PROFIS.

A única diferença da pergunta feita à PGE/PROFIS, que difere do caso concreto é porque “indaga-se como deverão ser julgados os autos de infração, lavrados após dia 19/04/2021 e antes do dia 01/01/2024, e este auto de infração foi lavrado neste exercício, em 10.06.2024.

Entendo que tal situação em nada altera o lançamento. Isto porque mesmo quando ocorre clara isenção do imposto num determinado exercício, esta não retroage, podendo se efetuar o lançamento ao tempo que era tributado. Seria absurdo e sem qualquer sustentação jurídica não se poder efetuar o lançamento em 2024 relativo a período em que estava vigente a incidência, no caso 2020, período em que o próprio autuado considerou a tributação, apenas recolhendo a menos que o devido. O que não seria possível era efetuar lançamento sobre exercício vitimado pela decadência.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Os patronos do recorrente apresentam peça recursal, às fls. 110/20.

Inicialmente relata quanto à tempestividade, faz uma síntese dos fatos das alegações: “**(i) transferências de bens do ativo imobilizado e (ii) compra de bens para o ativo imobilizado**”, evidenciado que: “**a) parte da autuação diz respeito às transferências de bens entre estabelecimentos da RECORRENTE que estão fora do campo de incidência tributária em razão da ausência de mercancia, conforme jurisprudência consolidada do STJ (Súmula 166) e do STF (Tema 1.099 e ADC 49); b) a exigência do tributo sobre a efetiva circulação de mercadoria com mercância está equivocada, tendo em vista que a Fazenda Estadual se exime de abater o valor já recolhido a título de ICMS-DIFAL dos bens adquiridos de terceiros; e c) a multa aplicada pelo D. Auditor Fiscal no patamar de 60% (sessenta por cento) extrapola os limites da razoabilidade e viola claramente o Princípio do Não Confisco**”. Reproduziu a ementa da decisão de piso e transcreveu trecho do voto firmado do acórdão recorrido.

No mérito, volta alegar que **operações de transferência entre estabelecimentos próprios, sustenta que não há incidência do ICMS**. Explica que a decisão se baseia em Parecer da PGE que não trata de caso idêntico e que foi aplicado por analogia ao processo, cristalizando desde já a falta de embasamento jurídico para a conclusão encontrada.

Salienta que o Parecer PGE2024006814-0 discute a possibilidade de lavratura de autos de infração até o fim do ano de 2023, data limite para os efeitos da constitucionalidade da norma que obrigava os contribuintes a recolherem o ICMS nas transferências entre estabelecimentos próprios.

Diz que, segundo consta no entendimento firmado, a Procuradoria entende que a modulação dos efeitos estabelecida na ADC nº 49/RN não obsta a lavratura de novas autuações durante o período de exigência do tributo, ressaltando na seara administrativa somente as discussões administrativas que já vinham ocorrendo em 04/05/2021, data da publicação da ata do *leading case* judicial.

Reporta que tal entendimento não pode ser aplicado ao presente caso, uma vez que este Auto de Infração foi lavrado em 2024, quando já não era mais possível exigir o imposto sobre as operações em discussão. Salienta que a pretensão de lançamento retroativo do imposto, quando já vigentes os efeitos da ADC 49, viola a segurança jurídica, que em matéria tributária, como ensina Paulo de Barros Carvalho, é um sobreprincípio.

Ressalta que tal caracterização princípio lógica é importante pois, desde a edição da Súmula nº 166 do STJ foi definida a impossibilidade de incidência do ICMS na transferência de bens entre estabelecimentos próprios.

Assinala que além de diversas decisões que foram proferidas no início do século favoravelmente aos contribuintes, no voto do Ministro Dias Toffoli, no Tema nº 1.099 da repercussão geral, ficou assentado que *as múltiplas decisões proferidas sobre essa matéria pelos eminentes Ministros do Supremo Tribunal Federal tornam recomendável que o Tribunal estenda esse entendimento, objeto de pacífica jurisprudência em ambas as Turmas desta Corte, à sistemática da repercussão geral, com todos os benefícios daí decorrentes, notadamente com a fixação de tese a ser observada pelos demais órgãos julgadores pátrios*. Ou seja, desde o julgamento do Tema nº 1.099, o Supremo Tribunal Federal pôs um ponto final na discussão para confirmar a não incidência do ICMS sobre o simples deslocamento de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, visto que o mesmo ocorreu sob a sistemática de repercussão geral, a qual, desde que foi instituída pela EC nº 45/04, vem estimulando o fenômeno da chamada “*abstrativização*” do controle difuso de constitucionalidade, fato que foi reconhecido pelo próprio STF no julgamento do RE nº 955.227 (Tema 885) e do RE nº 949.297 (Tema 881).

Verifica-se que há diversos anos não existem dúvidas acerca da ilegalidade da exigência do ICMS na transferência de bens entre estabelecimentos próprios, destacando-se que o assentamento das decisões e a coerência dos precedentes garantia aos contribuintes a possibilidade de não recolher o ICMS sobre tais movimentações de bens.

Sustenta que a modulação estabelecida na ADC 49 não teve o condão de dar ensejo à exigência retroativa do imposto que não havia sido lançado até então, muito mais nesse caso que data de 2024, deve ser dado provimento a este recurso para, na linha do entendimento definitivamente firmado pelo STF, cancelar a cobrança do ICMS sobre as transferências entre estabelecimentos próprios da RECORRENTE.

Reclama que **as operações de aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado ICMS – DIFAL recolhido**. Verifica-se que há, também, incongruência nas afirmações que constam na autuação fiscal acerca da exigência do ICMS no auto de infração, uma vez que, com a realização de cálculos com base na legislação do Estado da Bahia, verifica-se que a Fiscalização não realizou o abatimento do ICMS-DIFAL das operações interestaduais, exigindo o montante total que seria devido ao Estado da Bahia caso se tratasse de operação interna. Tal afirmação consta expressamente no voto vencedor, no qual afirmou-se que a alíquota e a cobrança realizada está correta, tendo havido a indicação de alíquota de 18% em razão de questões de sistema, no qual não se sustenta, pois aponta exemplo a Nota Fiscal com chave de acesso 31201123804230000109550010000010461038666867:

IDENTIFICAÇÃO DO EMISSOR JPC INSTALAEES ELETRICAS LTDA RUA MARIO FILHO, 456 APARECIDA - 31235-180 Belo Horizonte - MG Fone/Fax:		DANFE Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica 0 - ENTRADA 1 - SAÍDA Nº. 000.001.046 Série 001 Folha 1/1		
NATUREZA DA OPERAÇÃO VENDA DE PRODUTO DO ESTABELECIMENTO		CHAVE DE ACESSO 3120 1123 8042 3000 0109 5500 1 Consulta de autenticidade no p www.sfe.fazenda.gov.br/portal ou n		
INSCRIÇÃO ESTADUAL 0625681280089	INSCRIÇÃO MUNICIPAL	INSCRIÇÃO ESTADUAL DO SUBST. TRIBUT.	CNPJ / CPF 2	
DESTINATÁRIO / REMETENTE NOME / RAZÃO SOCIAL CLARO S.A		CNPJ / CPF 40.432.544/0845-70		
ENDEREÇO R.D.O CARRO, 120	BAIRRO / DISTRITO NAZARE	CEP 40040-240		
MUNICÍPIO Salvador	UF BA	FONE / FAX	INSCRIÇÃO ESTADUAL 67402257	

Consignou que a Fiscalização indica que o valor devido a título de ICMS seria de R\$ 5.379,70. Todavia, ser fácil a verificação de que não houve o desconto do ICMS-DIFAL recolhido na origem, como se verifica na planilha abaixo:

Valor da Nota	Alíquota ICMS próprio devido ao Estado de origem	Valor próprio Estado
R\$ 24.507,54	7%	R\$
Valor da Nota	Valor do ICMS próprio devido ao Estado de origem	Valor sem do ICMS or
R\$ 24.507,54	R\$ 1.715,53	R\$
Valor sem a inclusão do ICMS devido na origem	Alíquota interna da Bahia	Valor de
R\$ 22.792,01	0,82	R\$
Valor ICMS por dentro	Alíquota base Bahia	Valor
R\$ 27.795,14	18%	R\$

Enfatiza que a recorrente realizou o recolhimento do ICMS-DIFAL devido em todas as operações realizadas com terceiros no período na autuação (Doc. nº 07 da impugnação), com base no artigo 17, XI da Lei nº 7.014/1996, vigente antes da alteração normativa contida na Lei nº 14.415/2021, pelo que junta neste ato planilha com a indicação dos documentos fiscais registrados com CFOP 2551 e CFOP 2552 que constam na autuação (Doc. nº 03 da impugnação), sendo que a documentação anexa à impugnação foi inserida no *link* de transferência abaixo e está disponível para *download*: https://vinhasredenschi-my.sharepoint.com/:f/g/personal/vbatista_vradv_com_br/Eidh-5KclHNHkoWxqHaog50BvgYhqhZdJ5ITr1ri5yhazQ?e=ATSodJ

Tendo havido o recolhimento do ICMS-DIFAL devido nas operações de compra interestadual de bens destinados ao ativo imobilizado, está demonstrada a improcedência deste lançamento também quanto a esta parte do Auto de Infração.

Defende em relação ao **valor exorbitante da multa aplicada – violação ao princípio do não confisco**. Reporta que o percentual de 60% do valor do ICMS ilegalmente exigido, eis que apresenta caráter notoriamente confiscatório. Roga para o princípio do não confisco em matéria tributária tem aplicação direta quanto à obrigação principal, na medida em que a própria CF veda a utilização do tributo com efeito confiscatório. Diz que o Princípio do Não Confisco também ao encargo punitivo, partindo do pressuposto de que tal princípio é corolário do Princípio da Propriedade e relaciona-se com os Princípios da Capacidade Contributiva e da Proporcionalidade.

Enfatiza que a multa aplicada à impugnante, no patamar de 60% extrapola os limites da razoabilidade, tendo em vista que a conduta da Contribuinte não ensejou a aplicação de tamanha penalidade. Destaca que a multa tributária é prestação pecuniária compulsória incidente em decorrência da prática de um ilícito (descumprimento de obrigação ou não pagamento do tributo na data prevista), diferenciando-se do tributo, que decorre normalmente de fato lícito (à exceção do disposto no artigo 118, inciso I do CTN).

Acrescenta que, não se pode olvidar que a multa tributária merece o mesmo regime jurídico do tributo para efeito de cobrança e, no momento do lançamento, passa a ser parte integrante do próprio crédito tributário, na sua acepção mais ampla (§ 3º, do art. 113 do CTN), o que constitui forte indicativo da necessidade de aplicação das garantias do sistema constitucional tributário também a este encargo.

Verifica-se que a multa representa uma desproporcionalidade gritante quando comparada com o valor do imposto devido, sendo certo que a multa respectiva no percentual de 60%, autoriza sua redução, uma vez que o fato de a multa estar prevista em lei não dispensa a análise da validade do dispositivo, além de não haver impedimento à redução da multa, expurgando-a do excesso inconstitucional.

Afirma que não pode prosperar, tendo em vista que o mesmo se encontra eivado de diversos vícios que maculam a presente cobrança.

Defende pela realização de **diligência/perícia fiscal a ser realizada por fiscal/órgão imparcial**. Salienta que nos termos dos arts. 23, § 3º e 145 do Decreto nº 7.629/99, pugna pela determinação da baixa dos autos em diligência, uma vez que a Autoridade de Primeira Instância deixou de verificar se o valor do ICMS-DIFAL foi excluído da autuação, o que impossibilita a manutenção da exigência.

Chama atenção às previsões do parágrafo único do artigo 145 do Decreto Estadual nº 7.629/99, a recorrente indica a seguir os quesitos a serem respondidos pelo Ilustre Auditor Perito:

- (i) queira o ilustre perito informar se a alíquota exigida a título de ICMS-DIFAL exigida na autuação corresponde à alíquota interna ao invés da alíquota correspondente ao diferencial de alíquotas;
- (ii) queira o ilustre perito informar se a RECORRENTE procedeu com recolhimentos a título de ICMS-DIFAL durante o período autuado nas operações de aquisição de bens de terceiros.

Informa que possui, em seu estabelecimento, outros subsídios documentais que poderão ser acessados pelo auditor-perito, tal como o foram pelas D. Autoridades Fiscais. Por fim, indica a Sra. Deise Santos Ribeiro, contabilista, inscrita no CRC/SP nº 1SP210327/0-3, CPF nº 174.367.148-21, e-mail: atendimento.fiscalizacoes@claro.com.br, Telefone: (011) 98899-3436, como sua assistente técnica.

Finaliza requerendo que:

- seja conhecido e dado provimento integral ao recurso para que seja reformada, de modo a reconhecer a nulidade integral do Auto de Infração;
- sejam baixados os autos em diligência, nos termos dos artigos 23, § 3º e 145 do Decreto nº 7.629/99, para que se verifiquem os pontos e documentos demonstrados pela RECORRENTE e que comprovam cabalmente a ilegalidade da exigência.

Registrada a presença do advogado Dr. Victor Marinho Batista na sessão de videoconferência que exerceu o direito regimental de fala.

É o relatório.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, apresentado tempestivamente (art. 169, I, “b” do RPAF/BA), contra a decisão recorrida que, de forma unânime, julgou Procedente o Auto de Infração em lide, lavrado em 10/06/2024, para exigir crédito tributário no valor histórico de **R\$ 10.073.140,03**, acrescido de multa de 60%, 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 janeiro a dezembro de 2020, conforme planilhas e mídia às fls. 8 a 15 e 27 dos autos.

Os patronos do recorrente apresentaram peça recursal às fls. 110/120, reiterando os mesmos argumentos constantes da impugnação ao lançamento, sob a alegação de impossibilidade de cobrança do diferencial de alíquotas do ICMS, diante da não incidência do imposto sobre o simples deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, conforme dispõe a Súmula nº 166 do STJ. Tal súmula afirma a inexistência de circulação jurídica da mercadoria, com transferência de propriedade ou realização de ato de mercancia. A tese sumulada foi confirmada pelo STF por meio do Tema nº 1099, no julgamento do RE nº 1.255.885, com eficácia erga omnes e efeito vinculante, alcançando todos os órgãos do Poder Judiciário, bem como a administração pública direta e indireta, nos termos do art. 102, § 2º da Constituição

Federal. Na mesma linha, o STF, ao julgar a ADC nº 49, declarou a inconstitucionalidade do art. 12, I da LC nº 87/96, no trecho “*ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular*”.

Preliminarmente, passo à análise da alegação de nulidade do Auto de Infração apresentada pelo sujeito passivo.

Compulsando os autos, observo que tal alegação **não assiste razão** ao recorrente, tendo em vista que o PAF está devidamente revestido das formalidades legais e que a acusação fiscal constante da peça inicial está em conformidade com os fatos apurados pela Fiscalização. A descrição dos fatos encontra-se clara e precisa no corpo do Auto de Infração, incluindo os devidos esclarecimentos sobre o procedimento fiscal e a origem da infração apurada, o que possibilita o pleno entendimento da acusação fiscal.

Ademais, observo, na informação fiscal, que o autuante justificou satisfatoriamente todas as questões levantadas na defesa. Além disso, constata-se, na decisão recorrida, que a 5ª Junta de Julgamento Fiscal analisou e rebateu todas as alegações apresentadas na impugnação, cujos argumentos são os mesmos ora trazidos em sede de Recurso. Assim, **rejeito** a nulidade suscitada.

Destaco que o STF, no julgamento da ADC nº 49, ratificou o entendimento 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 dispositivos da LC nº 87/96 que previam a exigência do imposto nessas operações (art. 11, § 3º, II; art. 12, I; e art. 13, § 4º).

No entanto, na referida ocasião, modulou-se os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, para que a decisão passasse a ter eficácia a partir de 2024, ressaltando-se os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento do acórdão que analisou o mérito do tema (29/04/2021).

Assim sendo, conforme a modulação estabelecida, 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 houvesse ação judicial ou processo administrativo existente até a data de 29/04/2021.

No caso presente, trata-se de fatos geradores relativos ao exercício de 2020, e o Auto de Infração foi lavrado em 10/06/2024. Ademais, inexistente processo administrativo pendente de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento do acórdão que tratou do mérito da questão, ocorrida em 04 de maio de 2021.

Constata-se nos autos a Intimação nº 05/2024 (fl. 20), por meio da qual o Autuante solicitou ao contribuinte que informasse se a autuada possuía, no Judiciário, alguma ação relativa à matéria em questão e, em caso afirmativo, apresentasse cópia da respectiva decisão judicial. Em resposta à intimação (fls. 22/23 dos autos), o contribuinte apresentou argumentos diversos de defesa e jurisprudências, porém deixou de responder ao questionamento formulado pela Fiscalização.

Sendo assim, conforme resposta apresentada à Intimação nº 05/2024, comungo com o entendimento de que o contribuinte não possui ação judicial relativa a essa matéria pendente de conclusão até 29/04/2021, devendo, portanto, arcar com o pagamento do DIFAL, conforme decisão do STF. Ressalte-se que a mencionada ação de embargos à execução, que trata da 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 à ADC nº 49, uma vez que os embargos à execução constituem o meio adequado de impugnação da execução movida em seu desfavor.

Alega ainda o recorrente que, nas **operações de aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado, o ICMS-DIFAL foi recolhido**. Afirma haver, também, incongruência nas informações constantes da autuação fiscal quanto à exigência do ICMS no Auto de Infração, uma vez que, com a realização de cálculos com base na legislação do Estado da Bahia, sustenta que a

Fiscalização deixou de realizar o abatimento do ICMS-DIFAL das operações interestaduais, exigindo o montante total que seria devido ao Estado da Bahia caso se tratasse de operação interna.

Enfatiza o recorrente, que efetuou o recolhimento do ICMS-DIFAL devido em todas as operações realizadas com terceiros no período abrangido pela autuação (Doc. nº 07 da impugnação), com fundamento no art. 17, inciso XI da Lei nº 7.014/1996, vigente antes da alteração normativa promovida pela Lei nº 14.415/2021. Junta, para tanto, planilha contendo a indicação dos documentos fiscais registrados com os CFOPs 2551 e 2552 constantes da autuação (Doc. nº 03 da impugnação).

Aduz que tal afirmação consta expressamente no voto vencedor, no qual se afirmou que a alíquota e a cobrança realizadas estão corretas, tendo sido indicada a alíquota de 18% por questões de sistema, argumento este que não se sustenta, uma vez que apresenta como exemplo a Nota Fiscal com Chave de Acesso nº 31201123804230000109550010000010461038666867.

IDENTIFICAÇÃO DO EMITENTE JPC INSTALAES ELETRICAS LTDA RUA MARIO FILHO, 456 APARECIDA - 31235-180 Belo Horizonte - MG Fone/Fax:		DANFE Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica 0 - ENTRADA 1 - SAÍDA Nº. 000.001.046 Série 001 Folha 1/1		 CHAVE DE ACESSO 3120 1123 8042 3000 0109 5500 1 Consulta de autenticidade no p www.nfe.fazenda.gov.br/portal ou m	
NATUREZA DA OPERAÇÃO VENDA DE PRODUTO DO ESTABELECIMENTO				PROTOCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO 131203907479088 - 16/	
INSCRIÇÃO ESTADUAL 0625681280089		INSCRIÇÃO MUNICIPAL		INSCRIÇÃO ESTADUAL DO SUBST. TRIBUT. 2	
DESTINATÁRIO / REMETENTE CLARO S.A				CNPJ / CPF 40.432.544/0845-70	
ENDEREÇO R.DO CARRO, 120		BAIRRO / DISTRITO NAZARE		CEP 40040-240	
MUNICÍPIO Salvador		UF BA		INSCRIÇÃO ESTADUAL 67402257	

Consignou-se que a Fiscalização indicou que o valor devido a título de ICMS seria de R\$ 5.379,70.

Compulsando os autos, verifico que a sistemática utilizada pelo autuante está respaldada na legislação, uma vez que a integração à base de cálculo do ICMS incidente na operação interestadual, premissa básica do imposto, resulta em montante inferior em relação à integração à base de cálculo do ICMS incidente na operação interna. É inegável que se trata de bases de cálculo distintas, em decorrência da integração do ICMS incidente, ainda que ambas se refiram a um único valor de operação.

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

Saliento que tal dispositivo legal está em conformidade com o art. 155, § 2º, inciso VII da Constituição Federal, bem como com o art. 13, combinado com o § 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, portanto, não prospera a alegação do sujeito passivo.

O recorrente reitera a solicitação de realização de diligência/perícia fiscal a ser conduzida por fiscal ou órgão imparcial. Salienta, com fundamento nos arts. 23, § 3º e 145 do Decreto nº 7.629/99, e pugna pela determinação de baixa dos autos em diligência, uma vez que a Autoridade de Primeira Instância deixou de verificar se o valor do ICMS-DIFAL foi excluído da autuação, o que impossibilita a manutenção da exigência.

No que tange ao **pedido de conversão do feito em diligência ou à realização de perícia fiscal**, ressalto que tal providência não constitui direito subjetivo da parte, sendo instrumento à disposição do juízo administrativo, com o objetivo de esclarecer fatos que exijam exame técnico de bens ou documentos. A perícia, portanto, não é meio de defesa, mas sim instrumento auxiliar do **julgador**.

Nesse sentido, nos termos do art. 147, incisos I, alínea “a” e II, alínea “b” do RPAF/99, entendo que os elementos constantes nos autos **são suficientes** para a apreciação do mérito, sendo desnecessária a realização de diligência ou perícia. Assim, **indefiro os pedidos**, por ausência de fundamentação jurídica e técnica que justifique sua adoção.

Por fim, o recorrente alega que o valor exorbitante da **multa**, correspondente a 60% do valor do ICMS, foi ilegalmente exigido, violando o princípio do não confisco, e requer que o recurso seja conhecido e provido integralmente, para que seja reconhecida a nulidade total do Auto de Infração.

Quanto 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 art. 125, incisos I e III do COTEB (Lei nº 3.956/81), não compete a este órgão julgador afastar a aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior. Por essa razão, abstenho-me de qualquer juízo, inclusive quanto à eventual redução da penalidade, por ausência de previsão legal.

Diante de tais considerações, com base na análise dos fatos narrados no processo, na legislação pertinente e na fundamentação contida na autuação, confirmo o entendimento do preposto fiscal, pois a metodologia de cálculo está correta, amparada na legislação tributária vigente.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 279692.0006/24-8, lavrado contra CLARO S.A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 10.073.140,03**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 07 de maio de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

ANTONIO DIJALMA LEMOS BARRETO – RELATOR

THIAGO ANTON ALBAN – REPR. DA PGE/PROFIS