

**PROCESSO** - A. I. N° 281081.0002/24-7  
**RECORRENTE** - TIM S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0173-01/24-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP SERVIÇOS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 17/07/2025

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF N° 0233-12/25-VD**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO E/OU DE MATERIAL DE USO E CONSUMO DO PRÓPRIO ESTABELECIMENTO. Alegações defensivas não elidem a autuação. Levantamento fiscal levado a efeito pela Fiscalização em conformidade com a legislação tributária de regência. Infração subsistente. Indeferido o pedido de redução da multa. Não acolhida a nulidade arguida. Razões recursais não capazes de elidir a autuação. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se Recurso Voluntário apresentado em razão de a Decisão proferida por meio do Acórdão da 1ª JJF nº 0173-01/24-VD, que julgou Procedente o presente O Auto de Infração em lide, lavrado em 06/05/2024, formaliza a exigência de ICMS no valor histórico total de R\$ 1.382.588,90, acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da seguinte infração imputada ao autuado:

*Infração 01 – 006.005.001 – 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 e/ou consumo do próprio estabelecimento.*

*Consta adicionalmente na descrição da conduta infracional imputada ao autuado: A fiscalização, através da intimação fiscal 11/2021, apresenta a autuada os Demonstrativos de Cobrança do DIFAL denominados de Anexo 01, Anexo 02, Anexo A e Anexo B, que estão apensos ao PAF, para que a empresa faça devida análise e apresente correções se necessário.*

*A empresa em resposta a intimação fiscal 11/2021, informa que as DIFERENÇAS APURADAS pelo fisco são referentes as notas fiscais de Transferência de Bem de Ativo Imobilizado (CFOP 2552), entre estabelecimentos das empresas TIM, em conformidade com a SÚMULA 166.*

*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 da referida decisão, exclusivamente, os contribuintes que tinham, no judiciário, ações relativas a essa matéria e pendentes de conclusão até 29/04/2021.*

*Em função da decisão do STF, emitimos a Intimação Fiscal nº 19/2021, questionando ao TIM S/A se ela possuía no judiciário ação relativa a essa matéria pendente de conclusão até 29/04/2021, e que em caso positivo, a empresa deveria apresentar cópia desta decisão judicial ao fisco.*

*A empresa em resposta a intimação fiscal 19/2021, informa que 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.*

Portando, tendo em vista que 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 e A de Cobrança Analítico por Nota Fiscal (PDF e EXCEL), Anexo de Cobrança Sintético Mensal 02 e B (PDF e EXCEL), Intimações Fiscais 11/2021 e 19/2021, e respostas da empresa as Intimações Fiscais 11/2021 e 19/2021. Tudo apenso ao PAF de forma completa em meio magnético, e uma parte em papel.

**Período de ocorrência:** março a dezembro de 2021.

O autuado, por intermédio de advogados legalmente constituídos, apresentou Impugnação (fls. 25 a 54 dos autos). O autuante prestou Informação Fiscal (fls. 117 a 120 dos autos).

A JJF apreciou a controvérsia conforme o voto condutor:

### **VOTO**

*Versa o Auto de Infração em exame sobre o cometimento de infração à legislação do ICMS imputada ao autuado decorrente de falta de recolhimento do imposto referente à diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento.*

Inicialmente, no que tange à nulidade arguida pelo impugnante, não vejo como possa prosperar a pretensão defensiva, haja vista que não procede a alegação de que a Fiscalização não apurou a real natureza das operações registradas pelas notas fiscais arroladas no levantamento fiscal, partindo da simples presunção de que, em se tratando de bens recebidos de outras Unidades da Federação, seria devido o ICMS-DIFAL sobre essas operações, limitando, desse modo, o seu dever de fiscalização, à forma mais simplista possível, e ignorando as justificativas apresentadas para a não tributação de parte das operações.

Verifica-se, na realidade, que a Fiscalização mediante a Intimação Fiscal 11/2021, apresentou ao autuado os “Demonstrativos de Cobrança do ICMS DIFAL, Anexo 01, Anexo 02, Anexo A e Anexo B”, para que procedesse a devida análise e se pronunciasse.

Portanto, não se trata o levantamento fiscal de uma “simples presunção”, conforme aduzido pelo autuado, mas, sim, de apuração do ICMS DIFAL baseado na Escrituração Fiscal Digital (EFD) e nos documentos fiscais da empresa.

Verifico que o lançamento de ofício em questão foi realizado em conformidade com a legislação de regência, especialmente, no tocante ao seu aspecto formal, de acordo com as disposições do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, notadamente com o seu art. 39, assim como foram observadas as disposições do art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN, inexistindo vício ou falha que o inquira de nulidade.

Diante do exposto, não acolho a nulidade arguida.

No presente caso, não vislumbro a necessidade ou indispensabilidade de realização de diligência/perícia, haja vista que os elementos que compõem o presente processo se apresentam suficientes para deslinde da questão.

No mérito, observo que o autuado, em resposta a intimação realizada pelo autuante referente ao ICMS DIFAL devido, informou que as diferenças apuradas no levantamento fiscal, eram referentes as notas fiscais de Transferência de Bem de Ativo Imobilizado (CFOP 2552), entre estabelecimentos da empresa TIM, em conformidade com a Súmula 166/STF, portanto, descabendo falar-se em incidência do ICMS.

Verifico, também, que o autuante contesta os argumentos do impugnante dizendo que 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, sendo que a referida decisão do STF excluiu 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, não sendo este o caso do autuado.

Considero relevante assinalar que a jurisprudência predominante deste CONSEF aponta no sentido de que, de fato, a decisão do STF excluiu 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.

A título ilustrativo, cabe mencionar a decisão de Primeira Instância, Acórdão JJF N°. 0251-04/23, no qual foi consignado no voto sobre o mesmo tema tratado no presente Auto de Infração o seguinte:

[...]

Ainda sobre o tema, informo que a PGE/PROFIS, através do Parecer nº PGE20221122021- emitido em 10

de abril de 2022 já se manifestou em outros autos de infração de natureza semelhante a que ora se analisa, a exemplo do processo de nº 278904.0008/19-0, em que foi solicitada a interpretação em relação a não incidência do ICMS, em deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa em face de julgamento pelo STF de recurso repetitivo, quando se posicionou no sentido de que: “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.”.

Portanto, acompanho o entendimento da PGE/PROFIS já citado Parecer e concluo que a fiscalização observou integralmente o que determina a legislação do Estado da Bahia, não cabendo a este órgão julgador se pronunciar em relação a alegada inconstitucionalidade dos artigos 4º, inciso XV da Lei 7.014/96 e 305§ 4º inciso III, alínea “a” do RICMS/BA, em obediência ao disposto no art. 167, I, do RPAF.

Vale destacar que o entendimento esposado no trecho do voto acima reproduzido foi acolhido pela Segunda Instância, precisamente pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, nos termos do Acórdão CJF Nº. 0256-12/24, cujo trecho do voto reproduzo abaixo:

[...]

No mérito, o Autuado se insurgiu sobre a exigência do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nos recebimentos em transferência de mercadorias em outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, invocando dispositivos da Constituição Federal e jurisprudência.

Ocorre que o STF, no julgamento da ADC nº 49, ao decidir pela não incidência do ICMS nas transferências de bens entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, estabeleceu que os seus efeitos somente teriam eficácia 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, o que não é o caso dos autos.

Ressalto que esta Câmara não tem competência para declarar a ilegalidade ou inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do Art. 125, I e III da Lei nº 3.956/81 (COTEB) e do Art. 167, I e III do RPAF/99.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

Cabível ainda registrar que a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, também, já decidiu nesse mesmo sentido, consoante o Acórdão CJF Nº. 0213-11/24, conforme excerto do voto abaixo transrito:

[...]

Outro argumento é a alegada inexistência do fato gerador do ICMS, por se tratar de transferências interestaduais da mesma pessoa jurídica.

Acerca desta questão, a Procuradoria Fiscal do Estado, por intermédio do Incidente de Uniformização nº PGE 2016.169506-0, firmou o entendimento de que “não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular”, com a seguinte ressalva: “Este entendimento não alcança as transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular (...). O STF já se posicionou, no julgamento da ADC 49, no sentido de que não há incidência do ICMS na transferência de bens entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, sendo que os efeitos da Decisão foram modulados 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. [...].

Verifica-se da simples leitura dos excertos dos Acórdãos acima reproduzidos que, em face à decisão da ADC 49, definiu-se que não incide o ICMS a título de diferencial de alíquota na transferência de bens entre estabelecimentos da mesma pessoa, contudo os efeitos da decisão terão eficácia a partir do exercício financeiro de 2024, ressalvando-se os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão, o que não é o caso dos autos.

Observo que o autuado recebeu todos os demonstrativos analíticos e sintéticos elaborados pelo autuante, conforme Intimação acostada à fl. 19 dos autos, contudo não se reportou em nenhum momento da Impugnação sobre os aspectos valorativos e quantitativos do levantamento fiscal.

Diante do exposto, a infração é subsistente.

No tocante à alegação atinente ao caráter confiscatório da multa aplicada, cabe observar que nos termos dos incisos I e III do artigo 167 do RPAF/BA, não se inclui na competência deste órgão julgador administrativo fiscal a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual nem a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Quanto ao pedido de aplicação da multa de 50%, prevista no art. 42, inciso I, da Lei nº. 7.014/96, cabe observar que a multa apontada no Auto de Infração de 60%, prevista no art. 42, II, alínea "f", da Lei n. 7.014/96, se apresenta correta, sendo esta aplicada pela falta de recolhimento do ICMS DIFAL, inclusive nas reiteradas decisões deste CONSEF.

Por derradeiro, quanto ao pedido para o envio das intimações referentes a este processo para os advogados indicados na peça impugnatória, cabe observar que inexiste óbice para que o órgão competente da repartição fazendária atenda ao pedido, contudo o não atendimento do pedido não implica em nulidade do ato quando a sua formalização ocorrer nos termos do art. 108 do RPAF/BA/99.

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

O advogado do recorrente apresenta peça recursal às fls. 144/78, tecendo as mesmas alegações da peça impugnativa.

Relata quanto à tempestividade da peça recursal, descreve os fatos da lavratura da autuação, reproduz a ementa da decisão de piso e passa a trazer os argumentos:

Suscita duas nulidades:

***I - DA NECESSIDADE DE ANULAÇÃO DA R. DECISÃO RECORRIDA POR VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA FUNDAMENTAÇÃO, DA AMPLA DEFESA E DA VERDADE MATERIAL***

Alega que a decisão de Primeira Instância, ao confirmar a autuação fiscal, não analisou os argumentos de fato e de direito apresentados em sua defesa, limitando-se a repetir as razões constantes nas intimações fiscais 11/2021 e 19/2021. Sustenta que o Acórdão JJF nº 0173-01/24-VD tampouco enfrentou esses argumentos, ignorando, por exemplo, a aplicação da Súmula nº 166/STJ e a inaplicabilidade da modulação da ADC 49 ao caso.

Alega que tal omissão viola os princípios constitucionais do contraditório, ampla defesa e fundamentação das decisões (art. 5º, incisos LV e XXXV, e art. 93, IX da CF/88), bem como as disposições do RPAF/BA e do CPC/2015.

Conclui que, por não fundamentar adequadamente a decisão e por não analisar os pontos essenciais da defesa, houve cerceamento de defesa, o que torna o julgamento nulo, conforme artigos 18, II e III do RPAF/BA.

***II – DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO***

Argumenta que o lançamento fiscal realizado pela Fiscalização Estadual é nulo, pois desrespeita o disposto no artigo 142 do CTN, que exige apuração precisa do fato gerador, do sujeito passivo e do valor devido. Disse que o FISCO lavrou auto de infração cobrando ICMS-DIFAL sobre operações de transferência de bens entre filiais, mesmo após a Recorrente ter esclarecido, na intimação 11/2021, que tais operações estavam amparadas pela Súmula nº 166 do STJ, que reconhece a não incidência do imposto em tais casos.

Afirma que o FISCO desconsiderou os argumentos, alegando modulação dos efeitos da ADC 49, o que a Recorrente sustenta ser indevido, já que os fatos ocorreram sob a vigência da súmula e da jurisprudência consolidada no Tema nº 1099 do STF.

Alega que o FISCO presumiu a ocorrência do fato gerador sem examinar a natureza real das operações, configurando erro de direito e invalidando o lançamento. Fundamenta seus argumentos em doutrina de Ives Gandra da Silva Martins e Paulo de Barros Carvalho, destacando que o lançamento exige precisão e adequação jurídica aos fatos.

Pede a anulação do auto de infração e reforma do Acórdão JJF nº 0173-01/24-VD, por vício material decorrente de erro jurídico no lançamento fiscal.

***NO MÉRITO: DA IMPROCEDÊNCIA DA EXIGÊNCIA FISCAL***

Disse que caso não sejam acolhidas as preliminares anteriormente apresentadas, reforça que a exigência fiscal é insubstancial. Destaca que não há discussão sobre a legitimidade da não incidência do ICMS-DIFAL nas transferências de mercadorias entre seus próprios estabelecimentos, sendo isso já pacificado.

Salienta que o FISCO não argumenta que a cobrança se fundamenta em constitucionalidade da incidência, mas apenas na aplicação da modulação dos efeitos da ADC 49, o que a Recorrente considera incorreto.

Aponta que a controvérsia se resume a saber se o não recolhimento do ICMS-DIFAL durante a vigência da Súmula nº 166/STJ e do Tema 1.099/STF poderia justificar a autuação fiscal, o que, segundo a Recorrente, não pode sustentar a cobrança realizada.

*DA VIGÊNCIA DO ENTENDIMENTO DA SÚMULA 166/STJ E TEMA 1.099/STF À ÉPOCA DA OCORRÊNCIA DOS FATOS GERADORES*

Afirma que não houve falta de recolhimento de ICMS, pois as operações interestaduais que geraram a cobrança de ICMS-DIFAL são meras transferências de mercadorias entre filiais da mesma empresa, identificadas pelo CFOP 2.552. Ressalta que tais transferências não configuram circulação jurídica, portanto não geram incidência do ICMS, conforme estabelecido na Súmula nº 166 do STJ e reafirmado por diversas decisões do STF, inclusive no julgamento com repercussão geral do Tema 1.099.

Dessa forma, sustenta que à luz da jurisprudência vigente à época dos fatos, a cobrança do ICMS-DIFAL é indevida e insubstancial, já que a não incidência do imposto está amplamente pacificada pelos tribunais superiores.

*DA INAPLICABILIDADE MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA ADC N° 49 À PRESENTE DEMANDA*

Contesta a cobrança de ICMS-DIFAL sobre transferências de bens entre seus próprios estabelecimentos ocorridas entre março e dezembro de 2021. Argumenta que, à época, vigorava entendimento consolidado pelo STJ (Súmula nº 166) e pelo STF (Tema 1099 e ADC nº 49), segundo os quais tais operações não configuraram fato gerador de ICMS, mesmo em transferências interestaduais.

Volta a reafirma que o FISCO ESTADUAL, no entanto, desconsiderou essa jurisprudência e embasou a autuação em normas estaduais (Lei nº 7.014/96 e RICMS/BA), alegando que a modulação dos efeitos da ADC nº 49 impediria a aplicação retroativa da decisão. A empresa rebate, sustentando que a modulação foi apenas pró-futuro (a partir de 2024), para permitir aos Estados regulamentar a transferência de créditos, e não para legitimar cobranças passadas.

Ressalta que há diversos ministros do STF, nos votos dos embargos de declaração na ADC nº 49, reforçaram que a decisão não inovou a jurisprudência, mas apenas a reafirmou. Portanto, não se justifica a cobrança de ICMS sobre fatos geradores já consolidados antes da modulação, pois isso violaria princípios constitucionais como segurança jurídica, legalidade, irretroatividade e separação dos poderes.

Destaca ainda que, sem lei específica posterior, não há base legal para exigir o tributo em tais casos, conforme determina o artigo 150 da Constituição. Tribunais estaduais, como o TJ-GO, já têm aplicado esse entendimento em decisões similares.

*DO CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA APLICADA*

Remonta argumento de que, mesmo na hipótese de manutenção do auto de infração, a multa aplicada à Recorrente, equivalente a 60% dos débitos de ICMS, é excessiva, desproporcional e confiscatória, devendo, portanto, ser afastada. Sustenta-se que a penalidade fere os princípios constitucionais da razoabilidade, proporcionalidade e não confisco (art. 150, IV da CF/88).

Cita jurisprudência do STJ que reafirma a necessidade de vinculação entre a gravidade da infração e a sanção aplicada, especialmente em casos de descumprimento de obrigações acessórias sem prejuízo ao Fisco. Além disso, é invocada doutrina tributária (Luciano Amaro, Ricardo Dalla, Hugo de Brito Machado) para reforçar que a multa não pode ter finalidade arrecadatória ou punitiva desmedida, devendo guardar relação lógica com a infração cometida.

Também se menciona precedentes do STF, que reconhecem o caráter inconstitucional de multas abusivas, inclusive por meio de medidas cautelares em ações diretas de inconstitucionalidade,

quando ultrapassam limites razoáveis.

Conclui que a manutenção da penalidade viola a Constituição e representa expropriação indevida do patrimônio do contribuinte, razão pela qual se requer, ao menos, o afastamento da multa imposta.

*DA APPLICABILIDADE DA PENALIDADE PREVISTA NO ARTIGO 42, INCISO I, DA LEI ESTADUAL N° 7.014/1996*

Acrescenta que, apenas por amor ao debate, argumenta que, caso não seja afastada integralmente a multa aplicada, ao menos deve ser reduzida para o patamar de 50% do valor do imposto apurado, conforme previsto no art. 42, I da Lei Estadual nº 7.014/1996.

Justifica que o próprio auto de infração se baseia em dados devidamente declarados e escriturados pela empresa, o que demonstra transparência e ausência de ocultação de informações. Assim, a penalidade mais adequada seria a aplicada para casos em que há falta de recolhimento, mas com declaração do imposto devida.

Conclui requerendo, de forma subsidiária, que o recurso voluntário seja parcialmente provido, com a aplicação da multa de 50%, nos termos da legislação estadual.

*DA LEGITIMIDADE DO REQUERIMENTO DE INTIMAÇÕES EM NOME DO PATRONO DA RECORRENTE*

Em caráter subsidiário, contesta o entendimento da 1ª JJF de que a não realização das intimações exclusivamente em nome do advogado André Gomes de Oliveira (OAB/RJ 85.266) não configuraria nulidade. Argumenta que, conforme o artigo 180 do PAT/BA, aplicam-se subsidiariamente as normas do CPC/2015, cujo art. 272, § 5º estabelece que o descumprimento de pedido expresso para intimações em nome de advogado específico gera nulidade processual.

Ressalta que desde o início solicitou expressamente que as intimações fossem feitas em nome do referido advogado, razão pela qual o não cumprimento desse pedido viola o CPC e torna nulas as intimações realizadas em desconformidade.

*DO PEDIDO*

Finaliza requerendo que:

- seja dado provimento ao presente recurso voluntário, para que reformar o Acórdão recorrido, com o consequente cancelamento da exigência fiscal e de todos os demais consectários, eis que os débitos de ICMS-DIFAL em questão não serem devidos pela Recorrente;
- a recapitulação penalidade prevista no artigo 42, inciso I, da Lei Estadual nº 7.014/1996, fixada no percentual de 50% do imposto apurado;
- protesta pela realização de sustentação oral por ocasião do julgamento do presente recurso ordinário;
- os seus advogados possuem escritório na Rua Lauro Muller, nº 116, 38º andar, Botafogo, Rio de Janeiro, RJ, CEP: 22290-160, telefone 21 2132-1855, requer que todas as intimações sejam realizadas em nome do advogado André Gomes de Oliveira, inscrito na OAB/RJ sob o nº 85.266, sob pena de nulidade, bem como protesta pela realização de sustentação oral por ocasião do julgamento do presente recurso.

Registrada a presença do advogado Dr. Rayffy Marques das Chagas na sessão de videoconferência que exerceu o seu direito regimental de fala.

É o relatório.

**VOTO**

Trata-se de apelo recursal apresentado visando modificar a Decisão recorrida que decidiu pela Procedência da autuação na lavratura da imputação por falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais (DIFAL), na aquisição de mercadorias

oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, referente à apuração do crédito tributário dos meses de março a dezembro de 2021, no valor de R\$ 1.382.588,90.

No julgamento da JJF, foi bem objetivo, decidiu manter a autuação, após rejeitar a nulidade suscitada e rebater os argumentos meritórios, onde reproduziu jurisprudências deste Conselho de Fazenda (referendando a autuação), além de destacar o entendimento da PGE/PROFIS, onde reportou que através do Incidente de Uniformização (IU) nº PGE 2016.169506-0, entendendo de que “*não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular*”, com ressalva: “*Este entendimento não alcança as transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular (...)*”. No opinativo assinalou que o STF posicionou que conforme o julgamento da ADC 49, sob argumento de que “*não há incidência do ICMS na transferência de bens entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, sendo que os efeitos da Decisão foram modulados 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*”.

Reportou que as decisões judiciais deram azo pela manutenção da autuação em face ao julgamento da ADC 49, que definiu-se pela não incidência do ICMS a título de diferencial de alíquota (DIFAL) na transferência de bens entre estabelecimentos da mesma pessoa, contudo os efeitos da decisão terão eficácia a partir do exercício financeiro de 2024 (apurações feitas a partir desse exercício financeiro), ressalvando-se os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão, o que não é o caso dos autos.

Os representantes da recorrente apresentam os mesmos argumentos nesta fase de recurso, reiterativos da peça defensiva.

Quantos às duas nulidades suscitadas, onde pede pela:

**a) anulação da decisão recorrida por violação ao princípio constitucional da fundamentação, da ampla defesa e da verdade material.** Alega que o julgamento de piso não analisou os argumentos de fato e de direito apresentados em sua defesa, limitando-se a repetir as razões constantes nas intimações fiscais 11/2021 e 19/2021, sustenta que tampouco enfrentou esses argumentos, ignorando, por exemplo, a aplicação da Súmula nº 166/STJ e a inaplicabilidade da modulação da ADC 49 ao caso. Afirma que a decisão de piso violou os princípios constitucionais do contraditório, ampla defesa. Requer novo julgamento, conforme previsto nos artigos 18, II e III do RPAF/BA.

De logo, rejeito a nulidade suscitada, pois a decisão de piso enfrenta sim, todos os fatos abordados e apresentados pela defesa, pois quando o relator tomou como base uma decisão de mesmo fato da autuação atual, para proferir e decidir junto com os demais, o relator detalha o verdadeiro fato abordado, também se verifica acolhimento por parte da Procuradoria Fiscal do Estado apontando o entendimento já pacificado nos tribunais pátrios de nosso país.

**b) do auto de infração.** Alega que autuação desrespeita o disposto no artigo 142 do CTN, que exige apuração precisa do fato gerador, do sujeito passivo e do valor devido. Diz que tais operações estavam amparadas pela Súmula nº 166 do STJ, que reconhece a não incidência do imposto em tais casos referente à cobrança do ICMS-DIFAL sobre operações de transferência de bens entre filiais. Aponta modulação dos efeitos da ADC 49 ser indevido, pois ocorreram sob a vigência da súmula e da jurisprudência consolidada no Tema nº 1099 do STF.

Discordo dessa alegação de nulidade, pois a fiscalização cumpriu regimentalmente toda a legislação, tendo o Auto de Infração todos dados para a devida lavratura: descrição da imputação, os dispositivos infringidos, a legislação da multa aplicada, a identificação do autuado; o valor a ser recolhido, o detalhe da apuração do imposto devido para cada mês e a intimação para que o contribuinte procedesse e se pronunciasse sob a autuação dentro dos prazos previstos. Verifica-se também que a autuação está respaldada na apuração do imposto devido baseado na Escrituração

Fiscal Digital (EFD) e nos documentos fiscais da própria empresa autuada. Assim, não encontro fatos, pois o lançamento está em conformidade com a legislação, seja ela, no aspecto formal ou mesmo material, de acordo com o RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, em destaque o art. 39, assim como as disposições do art. 142 do CTN, inexistindo vício ou falha que o inquinasse pela nulidade. Rejeitada mais essa nulidade.

No mérito apresenta, praticamente, as mesmas alegações ligadas as nulidades já rebatidas nos parágrafos anteriores.

**a) requer a improcedência da exigência fiscal, b) vigência do entendimento da Súmula nº 166/STJ e Tema 1.099/STF à época da ocorrência dos fatos geradores, c) inaplicabilidade modulação dos efeitos da ADC nº 49.** Defende que pela não incidência do ICMS-DIFAL nas transferências de mercadorias entre seus próprios estabelecimentos. Considera incorreta a modulação dos efeitos da ADC 49. Aponta que a controvérsia se resume a saber se o não recolhimento do ICMS-DIFAL durante a vigência da Súmula nº 166/STJ e do Tema 1.099/STF poderia justificar a autuação fiscal, o que, segundo a Recorrente, não pode sustentar a cobrança realizada. Afirma ainda que a falta de recolhimento é por causa das operações interestaduais de meras transferências de mercadorias entre filiais da mesma empresa, identificadas pelo CFOP 2.552. Aponta também desconsideração de jurisprudência anteriores à modulação dos efeitos da ADC nº 49 para permitir aos Estados regulamentar a transferência de créditos, e não para legitimar cobranças passadas. Ressaltou que há diversos ministros do STF, nos votos dos embargos de declaração na ADC nº 49, reforçaram que a decisão não inovou a jurisprudência, mas apenas a reafirmou. Afirma que não se justifica a cobrança de ICMS sobre fatos geradores já consolidados antes da modulação, pois isso violaria princípios constitucionais como segurança jurídica, legalidade, irretroatividade e separação dos poderes. Reafirma que não há base legal para exigir o tributo em tais casos, conforme determina o artigo 150 da CF.

Observa-se que os documentos que dão respaldo ao Auto de Infração são as diferenças apuradas pela fiscalização referente as operações de transferência de bem do ativo imobilizado recebidos de outro estabelecimento do mesmo contribuinte (CFOP 2.552), pois constata-se que empresa recebe uma mercadoria vinda da sua própria empresa, de uma sede de outro estado, mercadoria essa para ser destinada às atividades do estabelecimento. Assim, quando da fiscalização e confirmado pela decisão de piso, afirmaram que o ora recorrente não efetuou o a diferença do recolhimento do imposto por entender que não seria cabível em razão do entendimento firmados nos tribunais superiores.

Destaca-se o entendimento do STF, no julgamento do Recurso Extraordinário com Agravo (ARE) 1255885 e da Ação Direta de Constitucionalidade (ADC) nº 49, que fixou a tese, invocada pelo contribuinte, de que não há a incidência do ICMS na transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte, referendando o entendimento do STJ, consubstanciado na Súmula nº 166, sobre a matéria. Verifica-se que ao julgar os Embargos de Declaração opostos nos autos da ADC 49, o Supremo modulou os efeitos da decisão para que a declaração de inconstitucionalidade produzisse efeitos 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 (29.04.2021).

O debate da questão posta, foi submetida novamente ao STF através do RE 1490708, no qual o Estado de São Paulo questiona decisão do Tribunal de Justiça local que aplicou o entendimento firmado pelo Supremo sem, contudo, observar que, de acordo com a modulação dos efeitos realizada, a tese só poderia ser aplicada a partir de 2024. Veja que o Tribunal local, informa que pelo fato de ter havido a modulação não implicaria dizer que os processos em curso, que não se enquadram na ressalva indicada na decisão moduladora, necessariamente devam ser julgados em sentido contrário ao entendimento na referida ADC.

No entanto, ao julgar o Recurso Extraordinário, o STF, tendo em vista as razões de segurança jurídica e de equilíbrio do federalismo fiscal que motivaram a atribuição de efeitos prospectivos

à declaração de constitucionalidade, firmou, em sede de repercussão geral que: “*A não incidência de ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, estabelecida no Tema 1.099/RG e na ADC 49, tem efeitos 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 da ADC 49 (29.04.2021)*”.

Portanto, como os fatos geradores fiscalizados são de março a dezembro de 2021 (exercício financeiro) e não havia, em 29/04/2021, processo pendente de conclusão que sobre eles versasse, outra não pode ser a conclusão, em respeito ao caráter vinculante das mencionadas decisões proferidas pelo STF (§ 2º, do artigo 102 da Constituição Federal e artigo 927 do CPC), senão a de que, ao contrário do quanto defendido pela recorrente e de seus patronos, é legítimo a presente autuação.

Destacou que o crédito tributário em questão foi constituído apenas em 2024, quando foi apresentada defesa por parte do contribuinte em 11/07/2024, de modo que não era objeto de discussão administrativa em 29/04/2021. Também não foi noticiado nos autos a existência de nenhum outro processo administrativo, em discussão nessa mesma data, que tivesse relação com os fatos objeto do presente lançamento.

Acrescento que a alegação do contribuinte apontada de que existem vários julgados dos tribunais pátrios dando azo sob de não há incidência das transferências entre as mesmas empresas, vejo que o exemplo apontado pelo contribuinte não possui efeitos declaratórios e não engloba os fatos geradores em questão, que são supervenientes. Por esses motivos, resta evidente que a situação em exame não se encaixa na exceção à modulação realizada, o que confirma a legitimidade da autuação à luz do entendimento do STF sobre a matéria. Assim, mantenho a autuação.

**d) caráter confiscatório da multa aplicada e, e) aplicabilidade da penalidade prevista no artigo 42, inciso I da Lei Estadual nº 7.014/1996.** Roga pelos princípios constitucionais da razoabilidade, proporcionalidade e não confisco (art. 150, IV da CF/88). Sustenta que ser confiscatória o percentual aplicado, no qual ultrapassa os limites da razoabilidade esposadas pelo STF. Pede também pela aplicação do art. 42, I da Lei nº 7.014/96, no percentual de 50% sob a alegação do próprio auto de infração se baseia em dados devidamente declarados e escriturados pela empresa, o que demonstra transparência e ausência de ocultação de informações. Assim, a penalidade mais adequada seria a aplicada para casos em que há falta de recolhimento, mas com declaração do imposto devida.

Destaco que a autuação, em sua lavratura, seguiu a determinação disposta na Lei nº 7.014/96, não competindo a este Conselho de Fazenda a declaração de constitucionalidade, nem a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, por força do impedimento contido no artigo 167, I e III do RPAF/BA-99. Também não se inclui na competência desse órgão administrativo a redução ou o cancelamento da multa aplicada, que possui previsão no artigo 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, sob o argumento de que seria confiscatória, tampouco, sob o argumento de que o auto de infração se baseia em dados devidamente declarados e escriturados pela empresa.

Informo que já existem jurisprudências recente desse Conselho de Fazenda que respaldam a autuação (Acórdãos CJF nºs 0165-12/25-VD – Claro (Julgado 07/05/2025), 0195-12/25-VD – Telefônica (Julgado 26/05/2025) e 0201-12/25-VD – Tim (Julgado 28/05/2025)).

**f) legitimidade do requerimento de intimações em nome do patrono da recorrente.** Contesta que o julgamento da 1ª JJF não foi realização as intimações exclusivamente em nome do advogado André Gomes de Oliveira (OAB/RJ 85.266). Assinala que, conforme o artigo 180 do PAT/BA, as normas do CPC/2015, cujo art. 272, § 5º estabelece que o descumprimento de pedido expresso para intimações em nome de advogado específico gera nulidade processual. Ressalta que desde o início solicitou expressamente que as intimações fossem feitas em nome do referido advogado, razão pela qual o não cumprimento desse pedido viola o CPC e torna nulas as intimações

realizadas em desconformidade.

No tocante ao pedido de que todas as intimações referentes ao presente processo sejam efetuadas em nome dos patronos, indicados na peça recursal, não há óbice ao seu atendimento. Contudo, ressalto que as condições de validade das intimações são as previstas no art. 108 e seguintes do RPAF/BA.

Sem mais delongas, considerando que a autuação está respaldada nos princípios constitucionais, sejam elas, estaduais ou federais (através de modulações dos tribunais pátrios de nosso país), voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado, mantendo a autuação em sua totalidade.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDELENTE o Auto de Infração nº 281081.0002/24-7, lavrado contra TIM S.A., devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 1.382.588,90, acrescido da 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, 11 de junho de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

IGOR LUCAS GOUVEIA BAPTISTA – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR DA PGE/PROFIS