

A. I. N° 269135.0001/24-6  
AUTUADO TELEFONICA BRASIL S.A.  
AUTUANTE GILSON DE ALMEIDA ROSA JUNIOR  
ORIGEM DAT METRO / IFEP SERVICOS  
PUBLICAÇÃO INTERNET – 14/02/25

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N° 0012-01/25-VD

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS ORIUNDAS DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO. ATIVO FIXO E/OU CONSUMO DO PRÓPRIO ESTABELECIMENTO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Defesa administrativa prejudicada quanto à apreciação do mérito de parte da exigência fiscal, tendo em vista que o autuado recorreu ao Poder Judiciário cuja decisão do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia lhe assegurou a não incidência do ICMS sobre as operações de transferência de bens entre estabelecimentos, decisão transitada em julgado, conforme Certidão de Trânsito em Julgado coligida aos autos pelo defendente. Nos termos do artigo 117 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, *a propositura de medida judicial pelo sujeito passivo importa a renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa ou a desistência da impugnação ou recurso acaso interposto.* Quanto à parte passível de julgamento no âmbito administrativo, as alegações defensivas não elidem a autuação. Auto de infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 27/06/2024, formaliza a exigência de crédito tributário no valor histórico total de R\$ 592.664,86, acrescido da multa de 60%, em razão da seguinte infração à legislação do ICMS 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.*

Período de ocorrência: janeiro a dezembro de 2021.

O autuado, por intermédio de advogados legalmente constituídos, apresentou Impugnação (fls. 23 a 40 dos autos). Registra a tempestividade da peça impugnatória. Discorre sobre os fatos que ensejaram a autuação.

Rechaça o mérito da autuação alegando a não incidência do ICMS DIFAL nas operações de transferências entre filiais.

Afirma que diversas das notas fiscais relacionadas na planilha da Fiscalização apresentada no PAF apontam como remetente das mercadorias outros estabelecimentos da TELEFÔNICA BRASIL S.A. (Doc. 05), mais especificamente as filiais de CNPJ nºs 02.558.157/0025-30, 02.558.157/0386-40 e 02.558.157/0674-02 e a própria matriz em São Paulo, de CNPJ nº 02.558.157/0001-62.

Alega que nesse cenário, não há incidência do ICMS, haja vista que na remessa de mercadorias pela mesma pessoa jurídica (filial) não ocorre a transferência da titularidade, não havendo que se falar em fato gerador do ICMS.

Pontua que o artigo 155, inciso II, da Constituição Federal disciplina a incidência do ICMS e prevê que o fato gerador do imposto é a operação de circulação de mercadorias, desse modo, somente quando se verificar a presença concomitante dos três vocábulos indicados no artigo 155, II, da CF/88, no caso operação, circulação e mercadorias, haverá a incidência do ICMS.

Diz que por operação, entende-se o fato jurídico capaz de desencadear o efeito do surgimento de obrigações e direitos entre as partes envolvidas.

Já mercadoria é o termo juridicamente definido para o bem que é posto à disposição no mercado, haja vista que enquanto o referido bem estiver agregado ao patrimônio jurídico da empresa e, portanto, indisponível no mercado, este não poderá ser definido como mercadoria. Acrescenta que além disso, a mercadoria deverá possuir caráter econômico, que permite a sua disponibilidade no mercado.

Quanto à circulação de mercadorias capaz de configurar o fato gerador do ICMS diz que é aquela que, além da circulação econômica, implica a circulação jurídica, com a transferência da propriedade.

Assevera que no presente caso, parte das operações objeto da autuação dizem respeito à remessa de mercadorias entre filiais da empresa localizados em outras unidades da Federação, ou seja, sem qualquer transferência de propriedade.

Assinala que muito embora a Fazenda Pública exija o ICMS em operações entre estabelecimentos do mesmo titular, com base no art. 12, I da Lei Complementar 87/96, a jurisprudência pátria já pacificou o entendimento de que o imposto não incide nessas operações. Acrescenta que na realidade, a matéria já se encontra pacificada no STJ desde a década de 90, quando foi publicada a Súmula nº 166 (DJU de 27/08/96). Reproduz o enunciado da referida súmula.

Pontua que em 2010, esse entendimento foi submetido à sistemática de recursos repetitivos pelo STJ, no julgamento do Resp. 1.125.133/SP (Tema 259/STJ), ocasião em que o entendimento foi reafirmado, não apenas para colocar um ponto final à discussão, mas também para determinar, de forma cogente, a aplicação do entendimento a todos os recursos pendentes de julgamento sobre a matéria, com base na sistemática dos recursos repetitivos previsto no CPC/15. Destaca que o acórdão proferido no bojo do recurso especial repetitivo já se encontra transitado em julgado.

Ressalta que ainda assim, em 14/08/2020, o STF julgou o mérito do ARE 1.255.885 (Tema 1099/STF), sob a sistemática da repercussão geral, e sedimentou o entendimento 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”*, em acórdão já transitado em julgado.

Observa que a tese fixada pelo STF apenas reafirmou a sua jurisprudência, que já inadmitia os recursos de forma monocrática e aplicava multa aos Estados que insistiam na discussão, conforme ARE-RG 914.045 e ARE 1063312 AgR, ambos da relatoria do Min. Edson Fachin.

Salienta que como se não bastasse a jurisprudência consolidada da matéria em ambos os Tribunais Superiores - Tema 1099/STF (RG) e Tema 259/STJ - por meio de sistemática que vincula o seu resultado às instâncias inferiores, ainda mais recente, em 16/04/2021, o Supremo Tribunal Federal finalizou o julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) nº 49, convalidando, em definitivo, o entendimento de que *“o mero deslocamento entre estabelecimentos do mesmo titular, na mesma unidade federada ou em unidades diferentes, não é fato gerador de ICMS, sendo este o entendimento consolidado nesta Corte, guardiã da Constituição, que o aplica há anos e até os dias atuais.”*

Assinala que em seu voto, o ministro relator Edson Fachin ressaltou que, no caso do CMS, *“a hipótese de incidência do tributo é, portanto, a operação jurídica praticada por comerciante que acarrete a circulação de mercadoria e transmissão de sua titularidade ao consumidor final. A operação somente pode ser tributada quando envolve essa transferência, a qual não pode ser*

*apenas física e econômica, mas também jurídica”.*

Frisa que dessa forma, a Suprema Corte, em decisão em controle concentrado que possui eficácia geral e vinculante, ou seja, *erga omnes*, julgou improcedente a ADC nº 49 interposta pelo Estado do Rio Grande do Norte, para declarar a inconstitucionalidade dos artigos 11, § 3º, II, 12, I, no trecho “*ainda que para estabelecimento do mesmo titular*”, e 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96, que ainda amparava de forma indevida as legislações estaduais para a exigência do ICMS nas situações como no caso concreto.

Afirma que por óbvio, a autuação cujo lançamento recai sobre transferências de mercadorias entre seus estabelecimentos não pode ser mantido por violar frontalmente as teses fixadas pelo STF e pelo STJ, em sede de recurso repetitivo, repercussão geral e, mais recentemente, em Ação Declaratória de Constitucionalidade. Lembra que o entendimento fixado sob o controle concentrado de constitucionalidade e sob o rito dos representativos de controvérsia é de observância obrigatória por todas as instâncias, haja vista o seu caráter vinculante, conforme preconiza o art. 927 do CPC/15.

Diz que ao analisar matéria semelhante, o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia observou as premissas fixadas pelos Tribunais Superiores, afastando a incidência do ICMS. Reproduz.

Ressalta que em relação as operações autuadas cuja anulação pretende, há ainda outro elemento que impede a cobrança do ICMS sobre os valores, ou seja, a empresa detém coisa julgada no Mandado de Segurança nº 0565747-94.2015.8.05.0001 (Doc. 06), que tramitou perante o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, lhe assegurando a não incidência do ICMS sobre as operações de transferência de bens entre estabelecimentos, entendimento transitado em julgado em 15/02/2024 (Doc. 07). Reproduz trechos da decisão.

Afirma que o simples fato da empresa possuir decisão judicial transitada em julgado afastando a incidência do ICMS sobre operações de transferência de bens do ativo imobilizado entre estabelecimentos filiais é suficiente para cancelar por completo essa parcela do crédito tributário em cobrança.

Ressalta que ainda que assim não fosse, é fato incontroverso que o deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular não configura fato gerador da incidência do ICMS, ainda que se trate de circulação interestadual, e foi neste mesmo sentido que a jurisprudência dos Tribunais Superiores pacificou seu entendimento, vide o disposto na Súmula nº 166/STJ, Tema nº 259/STJ (recursos repetitivos) e Tema nº 1.099/STF (repercussão geral), bem como no julgamento do ADC nº 49 pelo STF.

Conclusivamente, diz que dessa forma, não resta dúvida de que não ocorre o fato gerador do ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, a teor da jurisprudência pacificada do STJ e do STF, sendo este entendimento aplicável às operações autuadas que, não havendo que se falar em incidência do ICMS, não há que se reputar o recolhimento a menor, ainda que tais operações não tenham sido registradas pela empresa em sua escrita fiscal.

Prosseguindo, alega não incidência do ICMS DIFAL nas operações realizadas com CFOPs 6910, 6911 e 6949, uma vez que se trata de operações de simples remessas, isentas e/ou não tributadas, como bonificação, doação, brinde, amostras grátis e outras saídas de mercadorias não especificadas, como, insumos.

Pontua que conforme se sabe, qualquer transferência de titularidade atrai a incidência do tributo, sendo necessário que a referida operação tenha como contrapartida o pagamento de um preço pela mercadoria, ou seja, corresponda à execução de um contrato de compra e venda.

Salienta que as meras movimentações físicas, sem transferência de propriedade, são operações que não estão sujeitas à incidência do ICMS – o qual somente alcança movimentações jurídicas –, e devem ser excluídas do cálculo de apuração do imposto devido, sendo este o caso do CFOP 6910

- remessa em bonificação, doação ou brinde; CFOP 6911- remessa de mercadorias a título de amostra grátis; CFOP 6949 - outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado: tratando-se de diversas movimentações físicas de mercadorias sem que haja transferência de propriedade.

Ressalta que especificamente para as operações com o CFOP 6910 e 6911 – remessa de brindes e amostras grátis; o art. 265, XXI, do Decreto nº 13.780/2012, determina de forma expressa a sua isenção. Reproduz aduzido dispositivo normativo regulamentar.

Pontua que conforme se verifica, no universo de operações objeto da autuação, há uma diversidade de naturezas jurídicas peculiares e sujeitas a tratamentos tributários diferenciados que não foram devidamente considerados pela Fiscalização, que se limitou a generalizar todas as situações como operações de circulação de mercadorias sujeitas ao ICMS-DIFAL, quando bastaria analisar o CFOP e/ou as demais informações constantes nas DANFES para se aferir a incidência ou não do respectivo imposto.

Aduz que é comum na sua atividade a realização de operações de retorno de mercadorias, devoluções, envio de brindes, consertos, amostras grátis, entre outros. Diz que nessas operações, que não ensejam obrigação financeira e não são destinadas à venda, usualmente por não estarem aptas para consumo ou revenda, a Nota Fiscal de circulação da mercadoria é corretamente emitida sem o destaque do ICMS, por não haver o elemento mercancia.

Afirma que o mesmo ocorre em relação a aquisição de mercadorias enquadradas como insumos, em que por expressa previsão legal, não se sujeitam à incidência do diferencial de alíquota, sob pena de violação e esvaziamento da sistemática da não cumulatividade do ICMS.

Assevera que desse modo, a menos que ocorra a análise da natureza jurídica das operações objeto da autuação, não há como se prosseguir com a cobrança indiscriminada dos montantes com base no único argumento de que, como as operações não foram escrituradas na EFD, o ICMS-DIFAL incidente sobre tais operações não teria sido recolhido. Acrescenta que isso porque o racional não é tão simplório e a natureza jurídica da mercadoria objeto de circulação é o que definirá se haverá ou não a incidência do ICMS, bem como se a responsabilidade pelo recolhimento do imposto é do remetente e/ou destinatário da mercadoria.

Salienta que como a Fiscalização possui acesso à cópia das Notas Fiscais que ensejaram a presente autuação, cuja chave de acesso foi inclusive relacionada no anexo do Auto de Infração, resta claro que se tivesse havido uma análise prévia e técnica da natureza jurídica das operações autuadas, a lavratura do presente Auto de Infração certamente teria sido evitada.

Sustenta que referida deficiência confirma a nulidade formal do lançamento e, a menos que haja a conversão em diligência, inviabiliza o prosseguimento do feito. Diz a nulidade arguida se pauta no fato de que toda infração apontada pela Fiscalização deve ser precedida de ampla investigação dos fatos, na medida em que esta atividade é vinculada, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, sendo de rigor que a Fiscalização cumpra o seu dever de fiscalizar, investigar e fundamentar seus atos administrativos. Ou seja, é certo que por força do princípio da verdade material, ao qual está adstrita a Administração Pública, deve a Autoridade Administrativa analisar toda a documentação relacionada à autuação, e, se entender necessário, buscar e/ou solicitar outras informações para apurar a existência do direito creditório postulado, o que, em verdade, não aconteceu no caso concreto, já que, se assim fosse, não estaria sendo imputado à empresa a exigência do ICMS-DIFAL sobre operações que não preenchem a regra matriz de incidência do imposto.

Pontua que a partir do momento em que não houve a ampla investigação dos fatos e a infração imputada não reflete a realidade das operações, violando o princípio da verdade material, a anulação do Auto de Infração por erro de fato é imperativa.

Conclusivamente, diz que por essa razão, requer, em caráter preliminar, que seja reconhecido o vício formal na constituição do lançamento e determinado o cancelamento integral do presente

Auto de Infração, ou, quando ao menos, seja determinada a conversão do julgamento em diligência nos termos dos artigos 7º, § 2º, 123, § 3º, 145 e 150, inciso I do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto 7.629/99, para que seja analisado pela Fiscalização a natureza jurídica das operações autuadas, efetuando-se a exclusão daquelas realizadas sob os CFOPs 6910 e 6911, bem como todas àquelas relativas à simples remessa e aquisição de insumos.

Continuando, alega inconstitucionalidade do ICMS DIFAL – Tema 1.093/STF.

Consigna que afora a insubsistência do crédito tributário nos termos da argumentação alhures, cabe destacar, em homenagem ao princípio da eventualidade, que a exigência fiscal deve ser integralmente cancelada pois é inconstitucional a cobrança do ICMS-DIFAL por ausência de lei complementar definindo seus aspectos gerais, conforme já decidido pelo STF no Tema 1093 de Repercussão Geral e na ADI 5469.

Assinala que como é de amplo conhecimento, no modelo inicialmente previsto na Constituição Federal, nas operações interestaduais com consumidores finais não contribuintes do imposto, o ICMS era integralmente devido ao Estado de origem das mercadorias e serviços e calculado mediante a aplicação da alíquota interna sobre o valor da operação.

Observa que com a edição da Emenda Constitucional nº 87/2015, nessas operações, o ICMS passou a ser dividido entre os Estados de origem e destino, sendo que à origem cabe a parcela correspondente à aplicação da alíquota interestadual do imposto (7%, 12% ou 4%) sobre o valor da operação, e ao destino, a diferença entre a sua alíquota interna e a interestadual, no caso o popular, ICMS DIFAL, na forma do art. 155, II, § 2º, VII e VII da Constituição Federal.

Pontua que a referida previsão constitucional foi regulamentada no âmbito do CONFAZ pelo Convênio ICMS nº 93/2015, questionado pelos contribuintes perante o Supremo Tribunal Federal por não ser o instrumento legal competente para tratar de significativas alterações na estrutura do ICMS, imposto de cunho federativo cobrado pelos Estados e que demanda Lei Complementar para tratar de seus aspectos gerais, isto é, contribuinte, fato gerador, base de cálculo, nos termos dos artigos 146, III e 155 da Constituição Federal.

Diz que dessa forma, o Supremo Tribunal Federal, em 24/02/2022, ao julgar o Tema 1.093, submetido à sistemática da repercussão geral, declarou a inconstitucionalidade das Cláusulas 1ª, 2ª, 3ª, 6ª e 9ª do Convênio ICMS nº 93/2015, por reconhecer que o Convênio, ao regulamentar a Emenda Constitucional nº 87/2015, introduziu *“uma nova relação jurídico-tributária entre o remetente do bem ou serviço (contribuinte) e o Estado de destino nas operações com bens e serviços destinados a consumidor final não contribuinte do ICMS”* – matéria sabidamente reservada somente à Lei Complementar, como se vê da ementa e trechos dos votos que reproduz dos Ministros Marco Aurélio, Dias Toffoli, Luis Roberto Barroso e Edson Fachin.

Afirma que na ausência de lei complementar, o ICMS DIFAL, nessas operações, é indevido, sendo que referida condição foi suprida apenas com a publicação, em 05.01.2022, da Lei Complementar nº 190. Acrescenta que assim sendo, toda Lei Estadual que regulamentar a cobrança do diferencial de alíquota na esteira das alterações introduzidas pela Emenda Constitucional nº 87/2015, antes da publicação da Lei Complementar que lhe confere validade, será inválida por falta de competência para a sua instituição.

Salienta que no caso do Estado da Bahia, como a Lei nº 14.415, de 30/12/2021, que acrescentou e alterou diversos dispositivos da Lei nº 7.014/1996, que consolida as normas estaduais referentes ao ICMS, com o intuito de disciplinar a exigência do ICMS DIFAL a partir de 12/2021, foi editada em exercício anterior à Lei Complementar nº 190/2022, suas disposições pertinentes à exigência do DIFAL são inteiramente inconstitucionais, haja vista que, além da ausência de Lei Complementar prévia que a sustente, não foi obedecido o fluxo de positivação imperioso para validade das normas.

Pontua que muito embora o ordenamento jurídico tributário não seja um sistema simples, por possuir inúmeras normas produzidas por diversos entes tributantes, sob critérios formais e

materiais delimitados constitucionalmente, há consenso acerca da necessidade de Lei Complementar para regular determinados temas, em prol dos princípios da segurança jurídica e isonomia entre as pessoas políticas de direito público, sendo exatamente nesse sentido que decidiu o Supremo Tribunal Federal no julgamento paradigmático outrora explorado.

Assevera que desse modo, sendo a Lei Complementar um instrumento introdutório de normas com características diferentes das demais previstas no ordenamento, não há como se reportar válida a Lei Ordinária Estadual que dispõe sobre tema reservado à Lei Complementar antes de sua edição, não sendo apenas um consectário lógico, mas um verdadeiro desrespeito à hierarquia das normas.

Frisa que tal como exarado pelo Professor Tércio Sampaio Ferraz Júnior, a hierarquia entre as normas se perfectibiliza quando uma delas, no caso, a Lei Complementar, servir de fundamento de validade para outra, no caso Lei Ordinária, seja no aspecto formal, seja no aspecto material.

Salienta que a inexistência dessa regulamentação é confirmada pela publicação, em 05/01/2022, da Lei Complementar 190/2022, que alterou os art. 12 e 13 da Lei Complementar nº 87/96 para, finalmente, incluir dispositivos prevendo fato gerador, base de cálculo, alíquota e contribuinte concernentes à referida aquisição.

Observa que via de regra o vício que atinge um ato normativo incompatível com o texto constitucional é a nulidade, conseqüentemente, os atos que foram praticados sob a égide de lei posteriormente declarada inconstitucional devem ser desfeitos, haja vista que se considera que a norma nunca entrou em vigor.

Assinala que mesmo tendo concluído que os Estados nunca deveriam ter estabelecido a cobrança do DIFAL sem prévia Lei Complementar que o amparasse, o STF estava a par dos impactos econômicos que essa decisão poderia gerar e, com esteio no art. 27 da Lei nº. 9.868/99, modulou os efeitos da decisão para estabelecer que a inconstitucionalidade das aludidas cláusulas, e, por conseguinte, das legislações estaduais que as regulamentaram, passasse a produzir efeitos apenas a partir de 1º de janeiro de 2022, ressalvadas as ações já ajuizadas até a data de julgamento.

Observa que a modulação de efeitos não permitiu aos Estados efetuar lançamentos posteriores ao julgamento do STF. Diz que por sua natureza, a modulação não preserva as cobranças futuras, objeto de lançamento realizado após a definição do STF sobre a matéria, sob pena de desnaturar por completo os efeitos da declaração de inconstitucionalidade da cobrança do ICMS DIFAL sem lei complementar.

Conclusivamente, diz que dessa forma, como o débito discutido no presente Auto de Infração é anterior à LC 190/22 e diante das decisões proferidas pelo STF na ADI 5469 e RE 1.287.019 (Tema 1093), resta evidente que não é legítima a cobrança de ICMS nas operações de aquisição de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado diante da ausência de regulamentação em lei complementar, como demandam o art. 146, III, 'a', o art. 155, § 2º, XII da CF/88.

Prosseguindo, alega o caráter confiscatório da multa imposta em 60% do valor do imposto.

Consigna que apesar de evidentemente, tudo o que já foi declinado até o presente momento já prenuncia, solidamente, que o débito oriundo da presente discussão deve ser integralmente cancelado, em respeito ao princípio da eventualidade, não pode deixar de apontar que não só a cobrança em tela é indevida, como também é a multa aplicada em face dos débitos executados.

Sustenta que a multa imposta deve ser reduzida em vista do nítido caráter confiscatório e desproporcional quando comparada com a gravidade da infração supostamente cometida.

Pontua que de acordo com a acusação fiscal, a penalidade aplicada ao presente caso seria a prevista no art. 42, inciso II, alínea f, da Lei nº 7.014/1996, no percentual de 60% do valor do imposto devido, em decorrência da suposta falta de recolhimento do imposto. Reproduz referido dispositivo legal.

Alega que o percentual fixado é manifestamente abusivo, desproporcional e confiscatório, pois ainda que se admita a ocorrência de infração, esta não causou qualquer dano ao erário e nem foi praticada com dolo, fraude ou simulação, contrariando, assim, as disposições contidas nos artigos. 5º, LIV, e 150, IV, ambos da Constituição Federal.

Diz que não há dúvidas de que os princípios da vedação ao confisco, assim como os da proporcionalidade e razoabilidade, são aplicáveis também às multas tributárias, como assevera a sempre relevante lição de Leandro Paulsen, cujo teor reproduz.

Observa que por mais que seja indiscutível que a Administração Pública deve pautar a sua atuação pelos ditames de normas infra legais que regem determinados procedimentos, a própria Constituição Federal e também a doutrina e a jurisprudência, determinam que a sua atuação tenha sempre em vista parâmetros de razoabilidade e proporcionalidade.

Assinala que a jurisprudência pátria, mormente do Supremo Tribunal Federal, vem se firmando no sentido de não aceitar penalidades superiores a 20% ou 30% do valor do imposto devido, em razão de seu caráter confiscatório, sendo que multas superiores a esse patamar somente seriam cabíveis em casos de comprovado intuito de fraude, o que não se alegou no presente caso.

Registra que em decisão proferida nos autos do Recurso Extraordinário nº 754.554, o Ministro Celso de Mello, do STF, entendeu ser confiscatória multa fixada no patamar de 25% do valor do imposto. Reproduz trecho do voto do Relator:

Frisa que no que se refere às situações em que se alega a mera ausência de recolhimento do tributo sem a ocorrência de uma conduta dolosa, como seria o caso em análise, o E. STF já teve a oportunidade de proferir decisões que determinam a redução das multas abusivas para o percentual de 30%, sob pena de afronta ao princípio do não confisco (REsp nºs 81.550 e 91.707).

Assevera que desse modo, é inequívoco o descabimento da multa fixada no patamar de 60% do valor do imposto, sobretudo porque este montante ainda será passível de correção monetária, superando, ao fim, o valor do próprio tributo, o que viola os princípios constitucionais da razoabilidade, proporcionalidade e não confisco, além da própria jurisprudência do STF.

Conclusivamente, consigna que assim sendo, requer o cancelamento ou a redução da multa imposta, em virtude de seu nítido caráter confiscatório e pela ausência de proporcionalidade entre o seu valor e a gravidade da suposta infração cometida, sendo que é possível ao órgão Julgador, principalmente em função do art. 108, IV, § 2º, do CTN, reduzir penalidade expressamente prevista em lei.

Finaliza a peça impugnatória requerendo que seja cancelado integralmente o débito consubstanciado por meio do presente Auto de Infração, tendo em vista que (i) é indevida a cobrança do ICMS-DIFAL em relação as operações de simples remessa e transferências de bens entre estabelecimentos, sob pena de violação à jurisprudência sedimentada sobre o tema (Súmula nº 166/STJ, Tema nº 259/STJ, Tema nº 1.099/STF e ADC nº 49/STF) e (ii) é indevida a cobrança do ICMS-DIFAL sobre as operações realizadas sob os CFOPs 6910, 6911 e 6949, por se tratarem de remessas de mercadorias sem pagamento (bonificação, doação, brinde, amostras grátis e outras saídas de mercadorias não especificadas). Subsidiariamente, o cancelamento ou a redução da multa aplicada em virtude de seu caráter confiscatório.

Caso não se entenda pela improcedência integral e de pleno direito do presente lançamento, quando menos, deve ser determinada a baixa dos autos em diligência nos termos dos artigos 7º, § 2º e 24 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99.

O autuante prestou Informação Fiscal (fls. 444/445 dos autos). No tocante à alegação do impugnante no sentido de existência de mandado de segurança transitado em julgado com decisão impedindo a cobrança do ICMS DIFAL sobre as transferências, salienta que durante o trabalho fiscal a referida Liminar não foi apresentada a Fiscalização.

Assinala que para instruir e facilitar o julgamento realizou o levantamento das saídas referentes a

estas transferências e anexa demonstrativo no qual demonstra que estes valores totalizam apenas R\$ 27.371,02 que corresponde a apenas 4,6% do montante total do presente Auto de Infração.

Quanto à alegação do impugnante de que o artigo 265, inciso XXI, do RICMS/BA/12, Decreto nº. 13.780/12, prevê a isenção de remessas de amostras grátis, CFOP 6911, e verificando a única Nota Fiscal com esta natureza, no caso a Nota Fiscal nº. 172302 de 16/08/2021, constatou tratar-se realmente de envio de amostras grátis e, desse modo, a cobrança referente a esta Nota Fiscal também foi excluída do demonstrativo de cobrança. Acrescenta que não há na legislação tributária estadual determinação que ampare a não incidência de ICMS nas saídas com CFOP 6910 e 6949, portanto a exigência do ICMS DIFAL é devida.

No que concerne à alegação do impugnante referente a inconstitucionalidade do ICMS DIFAL, consigna que não cabe ao autuante analisar a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual, bem como a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior. Afirma que a exigência tem previsão no art. 4º, inciso XV, da Lei nº. 7.014/96 e art. 305, § 4º, inciso III, alínea “a”, do RICMS/BA/12.

Quanto à alegação do impugnante referente ao caráter confiscatório da multa, diz que na aplicação da multa seguiu a determinação da Lei nº. 7.014/96, em razão de sua atividade vinculada.

Finaliza a peça informativa opinando pela procedência do Auto de Infração considerando o novo demonstrativo de débito que anexado que excluiu da exigência as entradas por transferências e entrada de amostra grátis.

O autuado, cientificado da Informação Fiscal, via DT-e, não se manifestou.

Presente na sessão de julgamento a ilustre patrona do autuado, advogada Dra. Karina Fernandes, OAB/SP nº 445.022, a qual exerceu o direito de sustentação oral de suas razões.

#### **VOTO**

Versa o Auto de Infração em exame sobre o cometimento de infração imputada ao autuado decorrente de falta de recolhimento de ICMS 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, verifico que o lançamento de ofício em questão foi efetuado em conformidade com a legislação tributária 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, inexistindo vício ou falha que o inquene de nulidade.

Observo que foram entregues ao autuado os demonstrativos elaborados pelo autuante conforme intimação, via DT-e, acostada às fls. 17 a 20 dos autos, o que permitiu que exercesse o direito à ampla defesa e ao contraditório, registre-se, como de fato exerceu.

Considero que os elementos que compõem o presente processo se apresentam necessários e suficientes para deslinde da questão, portanto, desnecessária a realização diligência conforme aduzido pelo impugnante, restando indeferido o pedido com fulcro no artigo 147, inciso I, “a”, do RPAF/BA/99.

No mérito, o impugnante alega a não incidência do ICMS DIFAL nas operações de transferências entre filiais.

Além de invocar a Súmula 166/96 e outras decisões dos Tribunais Superiores para fundamentar o seu argumento, sustenta que em relação às operações objeto da autuação cuja anulação pretende, existe ainda outro elemento que impede a cobrança do ICMS sobre os valores, ou seja, a empresa detém coisa julgada no Mandado de Segurança nº 0565747-94.2015.8.05.0001, que tramitou perante o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, lhe assegurando a não incidência do ICMS sobre as operações de transferência de bens entre estabelecimentos, entendimento transitado em julgado em 15/02/2024.



De fato, o impugnante coligiu aos autos os documentos que se encontram acostado às fls. 146 a 440, nos quais verifica-se que houve o trânsito em julgado da decisão Poder Judiciário do Estado da Bahia, conforme Certidão de Trânsito em Julgado, acostada à fl. 442 dos autos.

Observo que o autuante por ocasião da Informação Fiscal, acertadamente, consignou que em face à decisão judicial impedindo a exigência do ICMS DIFAL sobre as transferências, realizou o levantamento referentes a estas transferências e anexou demonstrativo no qual demonstra que estes valores totalizam apenas R\$ 27.371,02 que corresponde a apenas 4,6% do montante total do presente Auto de Infração.

É certo que nos termos do artigo 117 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, *a propositura de medida judicial pelo sujeito passivo importa a renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa ou a desistência da impugnação ou recurso acaso interposto.*

Diante disso, a defesa interposta resta prejudicada em relação às operações de transferência entre estabelecimentos da mesma empresa, no valor de R\$ 27.371,02, em face à decisão do Poder Judiciário do Estado da Bahia transitada em julgado.

No que tange às alegações defensivas referentes à cobrança indevida do ICMS-DIFAL sobre as operações realizadas sob os CFOPs 6910, 6911 e 6949, por se tratar de remessas de mercadorias sem pagamento, no caso bonificação, doação, brinde, amostras grátis e outras saídas de mercadorias não especificadas, constato que o autuante acolheu a alegação defensiva atinente ao CFOP 6911, no sentido de que o artigo 265, inciso XXI, do RICMS/BA/12, Decreto nº. 13.780/12, prevê a isenção de remessas de amostras grátis, e excluiu do levantamento fiscal a única Nota Fiscal com esta natureza, no caso a Nota Fiscal nº. 172302 de 16/08/2021.

Apesar de o autuante ter excluído referida Nota Fiscal nº. 172302 do levantamento, constatei em consulta ao Portal da NF-e que não se trata de amostra grátis, mas sim de “amostra tributada” conforme consta no campo próprio do referido documento fiscal, desse modo, não há como considerar que essa remessa atendeu aos requisitos estabelecidos no Convênio ICMS 29/90 que isenta do ICMS a saída de amostra grátis, portanto, descabe excluir o valor do ICMS DIFAL originalmente exigido de R\$ 17,77.

Quanto aos CFOPs 6910 e 6949, no presente caso, considero que assiste razão ao autuante no sentido de que, inexistente na legislação tributária estadual determinação que ampare a não incidência de ICMS nas operações com as mercadorias que constam no levantamento fiscal, relacionadas no demonstrativo que elaborou, cujos CFOPs são 6910 e 6949, sendo, desse modo, devida a exigência do ICMS DIFAL.

Cabível observar que na peça impugnatória não foi identificada, apontada, qualquer nota fiscal entre as arroladas no levantamento, mas apenas a menção aos CFOPs.

O impugnante, invocando o princípio da eventualidade, alega, também, que a exigência fiscal deve ser integralmente cancelada por ser inconstitucional a cobrança do ICMS-DIFAL em face à ausência de lei complementar definindo seus aspectos gerais, conforme já decidido pelo STF no Tema 1093 de Repercussão Geral e na ADI 5469. Afirma que na ausência de lei complementar, o ICMS DIFAL, nessas operações, é indevido, sendo que referida condição foi suprida apenas com a publicação, em 05.01.2022, da Lei Complementar nº 190.

Por certo que falece competência a este julgador administrativo para apreciar questões envolvendo a inconstitucionalidade da norma ou mesmo negar vigência a ato normativo emanado de autoridade superior, a teor do art. 167, incisos I e III, do RPAF/BA/99.

Entretanto, considero relevante consignar que a jurisprudência deste CONSEF aponta no sentido de que não procede a alegação dos contribuintes quanto à impossibilidade de exigência do ICMS DIFAL antes da LC 190/2022 para regulamentar.

A título de exemplo, invoco e reproduzo abaixo excertos do voto proferido no Acórdão CJF Nº

0474-12/23-VD, no que interessa ao presente caso:

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0474-12/23-VD**

[...]

*Registra-se, ainda, que a própria LC nº 87/96, em seu art. 6º, § 1º, já previa o ICMS-DIFAL ao delegar que a lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto a responsabilidade em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.*

*Assim, apesar de tratar de responsabilidade por substituição tributária, inegável que a Lei Complementar já previa a incidência do ICMS-DIFAL nas aquisições interestaduais de bens destinados ao consumo do estabelecimento de contribuinte situado noutro Estado, delegando à legislação estadual sua atribuição. Logo, se existia previsão para a substituição tributária, responsabilidade de terceiros perante outros, em consequência, é incontroversa a previsão legal da responsabilidade própria do contribuinte de direito do ICMS-DIFAL, quando das aquisições de bens destinados ao consumo do estabelecimento, pois se há substituição do contribuinte, existe contribuinte, fato obrigatório, consequentemente, o art. 4º, XV da Lei nº 7.014/96, define fato gerador do imposto sobre operação interestadual, quando a mercadoria for destinada ao seu uso, consumo ou ativo permanente do estabelecimento, com definição de base de cálculo no art. 17, XI da mesma Lei, como bem consignado na Decisão recorrida. Acrescento que não há como dizer que a alteração perpetrada pela Lei nº 13.816/17 ao § 6º, do art. 17 da Lei nº 7.014/96 introduziu algo novo na legislação, pois somente deixou mais cristalino o que já havia sido introduzido pela alteração ao inciso XI do mesmo dispositivo legal. E que o entendimento do STF relativo a inconstitucionalidade da cobrança do ICMS DIFAL, introduzida pela EC nº 87/2015, sem a edição de lei complementar para disciplinar esse mecanismo de compensação, foi discutida no julgamento conjunto do Recurso Extraordinário (RE) 1287019, com repercussão geral (Tema 1093), e da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 5469, para as operações de venda de mercadorias a consumidor final não contribuinte do imposto, o que não coaduna ao caso concreto eis que o adquirente se trata de contribuinte do imposto, sendo impertinente a alegada “impossibilidade de exigência do DIFAL antes da LC 190/2022 para regulamentar”.*

*Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para manter a Decisão recorrida, eis que as alegações recursais não trazem qualquer fato novo capaz de modificá-la.*

Verifica-se da leitura dos trechos do voto acima reproduzido que a alegação do impugnante não pode prosperar, haja vista que se trata de Contribuinte do ICMS, sendo que a decisão do STF diz respeito às operações de vendas de mercadorias a consumido final não contribuinte do imposto.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração, passando a exigência fiscal para R\$ 565.293,85, ficando retificada no novo demonstrativo elaborado pelo autuante acostado à fl. 447 dos autos, apenas a exigência referente ao mês de agosto de 2021 que passa de R\$ 53.558,44 para R\$ 53.576,21, decorrente da reinclusão do valor de R\$ 17,77, conforme reproduzido abaixo:

Período	Base de Cálculo	Alíquota	Valor ICMS DIFAL
jan/21	85.719,86	18%	15.429,58
fev/21	81.469,51	18%	14.664,51
mar/21	460.444,10	18%	82.879,94
abr/21	222.912,08	18%	40.124,18
mai/21	231.284,59	18%	41.631,23
jun/21	40.741,82	18%	7.333,53
jul/21	167.503,39	18%	30.150,61
ago/21	297.645,61	18%	53.576,21
set/21	294.742,47	18%	53.053,65

out/21	396.559,94	18%	71.380,79
nov/21	514.658,64	18%	92.638,56
dez/21	346.839,22	18%	62.431,06
<b>Total da Infração - -&gt;</b>			565.293,85

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269135.0001/24-6, lavrado contra **TELEFONICA BRASIL S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 565.293,85**, prevista no art. 42, inciso II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, e declarar **PREJUDICADA** a defesa interposta, no que tange à obrigação tributária principal, no valor de **R\$ 27.371,02**, devendo ser remetido à PGE/PROFIS para a adoção das medidas cabíveis.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 29 de janeiro de 2025.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

LUIS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – JULGADOR

OLEGARIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR