



**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO-CONAT**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS-CRT**  
**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

**RESOLUÇÃO Nº 080/2022**

**17ª (DÉCIMA SÉTIMA) SESSÃO ORDINÁRIA, DE 21 DE JUNHO DE 2022.**

**PROCESSO DE RECURSO Nº: 1/ 3557/2019**

**AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/ 201910596-0**

**RECORRENTE: TIM CELULAR S/A**

**RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**

**CONSELHEIRO RELATOR: HAMILTON GONÇALVES SOBREIRA**

**EMENTA: FALTA DE RECOLHIMENTO ICMS- DIFERENCIAL DE ALIQUOTA DIFAL- BENS DESTINADOS ATIVO PERMANENTE E/OU CONSUMO – DECADENCIA DE PARTE DO CRÉDITO-PARCIAL PROCEDÊNCIA**

1. O Contribuinte deixou de recolher ICMS exercícios de 2014 a 2016 de aquisições de material de uso e consumo e transferências entre filiais 2. Auto de infração julgado PROCEDENTE em Primeira Instância.3. Reconhecida decadência referente ao período de janeiro a junho de 2014 com base no art. 150 § 4º do CTN 4. Amparo legal: artigo 589 “E”§1º do Decreto nº 24.569/97. Penalidade prevista no art. 123, inciso I, alínea "C" da Lei 12.670/96, alterado pela Lei 13.418/03. 5. Parecer pela PROCEDÊNCIA. 6. 1ª Câmara de Julgamento conhece do Recurso Ordinário, para dar-lhe parcial provimento, reconhecer a decadência de janeiro a junho de 2014. 7. Nulidades afastadas.

**PALAVRAS CHAVES: ICMS – AUSENCIA DE RECOLHIMENTO – BENS USO/CONSUMO- PARCIAL PROCEDENCIA – DECADENCIA – PARCIAL PROCEDÊNCIA**

**RELATÓRIO:**

ATO DESIGNATORIO: 003912018

EMISSÃO DO ATO: 18/12/2018

PERÍODO DA INFRAÇÃO: **01/2014 a 12/2016**

PRINCIPAL: 2.329.269,77 MULTA: 2.329.269,77

ARTIGO INFRINGIDO: **ART. 589 E §1º, DO DEC. 24.569/97.**

PENALIDADE: **ART. 123, I, C, DA LEI 12.670/96.**

Trata-se de ação fiscal em que o contribuinte foi autuado sob o seguinte relato:  
“FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS RELATIVO AO DIFERENCIAL ENTRE AS ALIQUOTAS INTERNA E INTERESTADUAL A EMPRESA DEIXOU DE RECOLHER O ICMS DIFERENCIAL DE ALIQUOTA DEVIDO NAS AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DESTINADOS AO ATIVO PERMANENTE E/O CONSUMO, RELATIVO AOS EXERCÍCIOS DE 2014 A 2016 NO MONTANTE DE R\$2.329.269,77.”

Nas informações complementares, o fiscal especifica um pouco mais aduzindo que:

- A empresa, no exercício de 2014, deixou de recolher o ICMS Diferencial de Alíquota no valor de R\$ 294.878,15 (duzentos e noventa e quatro mil, oitocentos e setenta e oito reais e quinze centavos), no exercício de 2015 o valor de R\$ 253.726,60 (duzentos e cinquenta e três mil, setecentos e vinte e seis reais e sessenta centavos) e no exercício de 2016 o valor de R\$ 1.780.665,02 (hum milhão, setecentos e oitenta mil, seiscentos e sessenta e cinco reais e dois centavos), correspondente à movimentação de notas fiscais de entradas interestaduais no montante de R\$ 2.471.796,76 (dois milhões,

quatrocentos e setenta e um mil, setecentos e noventa e seis reais e setenta e seis centavos) em 2014, R\$ 2.199.394,73 (dois milhões, cento e noventa e nove mil, trezentos e noventa e quatro reais e setenta e três centavos) em 2015 e R\$ 15.696.156,84 (quinze milhões, seiscentos e noventa e seis mil, cento e cinquenta e seis reais e oitenta e quatro centavos) em 2016.

Tomou como base artigo 2º, inciso V, alínea "b" da Lei Estadual nº 12.670/96:

Art. 2º. São hipóteses de incidência do ICMS:

V— a entrada, neste Estado, decorrente de operação interestadual, de:

b) mercadoria, bem ou v destinados a contribuinte do ICMS, para serem utilizados, consumidos ou incorporados ao Ativo Permanente;

Destacou o momento do fato gerador e sua base de cálculo como base no art. 3º da Lei 12.670/96 e Artigos 25 e 589 ambos do Decreto nº 24.569/97.

A fiscalização se deu através de análise dos sistemas da SEFAZ-CE, sendo extraídas as informações: i) da Nota Fiscal eletrônica (NF-e) por destinatário, todas as notas fiscais referentes às entradas interestaduais destinadas à TIM CELULAR no período; ii) da Escrituração Fiscal Digital (EFD) foram pesquisados todos os registros de Notas Fiscais de entradas interestaduais declaradas pelo contribuinte; iii) do sistema de trânsito de mercadoria (SITRAM) foi extraído o banco de NF-e's seladas no período fiscalizado, daí comparou-se os dados constantes dos sistemas NF-e por destinatário com os dados dos arquivos apresentados pela TIM CELULAR, quando se constatou diversas divergências nesse cruzamento de dados, resultando em uma planilha de NF-e's sem recolhimento de DIFAL.

Posteriormente, comparou a planilha gerada (Notas Fiscais sem recolhimento do DIFAL) com o banco de dados das NF-e's seladas no SITRAM, de forma a excluir da citada planilha, as NF-e's pagas na divisa do Estado. Desta maneira, foi encaminhado à

empresa, por meio do Termo de Intimação no 2019.05752, de 23 de maio de 2019, com ciência em 27 de maio de 2019, arquivo contendo as notas fiscais para as quais esta fiscalização detectou, preliminarmente, ausência de recolhimento de Diferencial de Alíquotas (ANEXO I DIFAL NÃO RECOLHIDO).

No momento da fiscalização a empresa apresentou a planilha (ANALISE TIM INTIM N 201905752) com as justificativas em resposta ao citado Termo de Intimação, da qual foram comprovados os recolhimentos de ICMS diferencial de alíquota de parte das N-Fe's contidas em arquivo anexo ao termo, sendo, portanto, tais justificativas acatadas pela fiscalização.

Com o término da análise, gerou-se uma planilha final (I DIFAL NÃO RECOLHIDO AI), na qual apurou-se, nos exercícios de 2014 a 2016, o montante total de R\$ 2.329.269,77 (dois milhões, trezentos e vinte e nove mil, duzentos e sessenta e nove reais e setenta e sete centavos) de ICMS diferencial de alíquotas sem o correspondente pagamento

#### **DA IMPUGNAÇÃO**

Em sede de defesa argumentou o contribuinte:

A) preliminarmente, **o auto de Infração é nulo**, por não observar as disposições constantes do artigo 142, do Código Tributário Nacional — CTN, eis que não determinou com exatidão a matéria tributável;

B) no mérito, que os débitos de ICMS relacionados aos períodos de apuração de **janeiro a junho de 2014 já foram extintos pelo decurso do prazo decadencial**, nos termos do artigo 156, inciso V, do CTN, considerando a contagem do prazo prevista no artigo 150, § 4º do mesmo diploma legal;

C) ainda quanto ao mérito, parte da exigência fiscal já se encontra extinta pelo pagamento, nos termos do artigo 156, inciso I, do CTN;

D) está sendo exigido o ICMS-Difal sobre operações que não atraem a incidência do imposto estadual, a exemplo das registradas sob o CFOP nº

6.152 (transferências para outro estabelecimento da mesma empresa); bem como operações Remessa em Garantia, Simples Remessa, Outras Saídas, registradas sob o CFOP nº CFOP 6949;

E) sucessivamente, ao menos a penalidade aplicada deve ser cancelada, em virtude do seu nítido caráter confiscatório, de acordo, inclusive, com o entendimento jurisprudencial e doutrinário mais abalizado sobre o assunto e, caso superado que seja enquadrada no artigo 123, I, D da Lei nº12.670/96.

#### **DO JULGAMENTO DE 1ª INSTANCIA**

No julgamento de 1ª instância, o julgador entendeu que não se sustentam os argumentos trazidos pela defesa, rejeitando a decadência, onde entende que se aplica o artigo 173 do CTN no presente caso. Sobre os pagamentos afirmados pela defesa, aduz o julgador, que já haviam sido excluídos no momento da fiscalização e, ainda, que não trouxe mais alguma prova de sua alegação, afastando o reconhecimento do efeito confiscatório da multa, afastando ainda a modificação da penalidade sugerida pela defendente. Sobre as operações com CFOP 6152 e 6949, afirma que tais operações não se encontram isentas de ICMS, mantendo na íntegra a atuação.

#### **DO RECURSO**

Em sede recursal, a recorrente alega que nenhum de seus argumentos foram analisados pela decisão recorrida o que importaria a nulidade do julgado; no mais, reitera todos os pedidos constantes da peça de defesa.

#### **PARECER**

O parecer da célula de assessoria tributária opina por manter a atuação em todos os seus termos, asseverando que houve a devida fundamentação no julgado, não havendo o que falar em cerceamento ao direito de defesa.

Também afasta o pleito de nulidade por cerceamento ao direito de defesa, afastando, ainda, a decadência. No mérito, reitera a fundamentação legal da autuação, verificou que os valores, afirmados pela recorrente como pagos (vide fls. 10), observa-se que tais documentos não foram contemplados, e, por fim, rejeita "Da manifesta improcedência da exigência fiscal: O erro na apuração da base de cálculo do ICMS — DIFAL; Erro de natureza formal — A inclusão equivocada de valores na apuração da base de cálculo; Erro de natureza material a não incidência dos débitos de ICMS-DIFAL" uma vez que a autoridade fiscal realizou o levantamento utilizando a planilha fornecida pela recorrente e os cálculos realizados de acordo com os dispositivos citados.

É o relatório.

#### **VOTO DO RELATOR.**

Inicialmente, conhece-se do recurso, tendo em vista a presença dos pressupostos processuais pertinentes.

#### **1.0 - Das Preliminares de Nulidades arguidas**

#### **1.1 - O auto de Infração é nulo, por não observar as disposições constantes do artigo 142, do Código Tributário Nacional — CTN.**

Foi afastada, por unanimidade de votos, já que todas as disposições legais pertinentes ao próprio artigo 142 do CTN foram devidamente preenchidas quando da lavratura do auto de infração e, eventuais debates em discordância ao lançamento tratar-se-ia de matéria de mérito.

Neste cotejo, a questão da cobrança do diferencial de alíquota não comporta discussão, a vista de todos os documentos fiscais que ensejaram a autuação, verifica-se a grafia de alíquota própria a adquirente contribuinte do ICMS.

Ademais, as informações complementares, fls. 3/8, que todo o procedimento de fiscalização foi descrito no auto, sendo este devidamente motivado, inclusive com documentos comprobatórios anexados, possibilitando o exercício do contraditório e da ampla defesa, o que permite afirmar que nenhuma garantia constitucional foi preterida, conforme mencionado em igual teor no parecer da assessoria jurídica.

Houve identificação do fato gerador, da base de cálculo e de como se chegou ao total do valor do auto, mencionando, inclusive, dispositivos pertinentes a todos estes pontos.

### **1.2 Nulidade da R. decisão por violação ao princípio constitucional da não fundamentação.**

A câmara entendeu por unanimidade que, embora objetiva a fundamentação, a mesma não foi ausente, sendo capaz de motivar e dar guarida ao que fora entendido e pronunciado pelo julgador de 1ª instância.

O dever de fundamentação das decisões em processos administrativos está expressamente previsto no art. 37 da Constituição Federal brasileira, posto que se trata de um ato administrativo.

A adequada ou legítima fundamentação das decisões apresenta um discurso interno, voltado às partes e aos julgadores das instâncias superiores, para permitir o cumprimento ou a impugnação dos julgados, o que de fato foi possível no presente caso; já que, houve explicação com a causa decidida, não há presença de conceitos indeterminados, a decisão invocou motivos que serviriam de base para justificar quaisquer outras decisões no mesmo sentido, enfrentou os argumentos com o fim de afirmar a conclusão do julgado; por tais motivos foi afastado o pleito de nulidade neste tópico.

### 1.3 – Decadência Parcial

No tocante ao reconhecimento parcial da decadência, a câmara, por unanimidade, acatou o pleito referente ao período de janeiro a junho de 2014, alusivo às 06 (seis) notas fiscais nºs 4566, 810105, 786294, 14984, 777459 e 455366, totalizando o valor de tais notas em **R\$246.763,16** (duzentos e quarenta e seis mil, setecentos e sessenta e três reais e dezesseis centavos) os quais serão excluídos da base de cálculo da infração com o respectivo reflexo na multa. A base de cálculo considerada em **2014** foi no importe de **R\$2.471.796,76** (dois milhões, quatrocentos e setenta e um mil, setecentos e noventa e seis reais e setenta e seis centavos), passando a base para **R\$2.225.033,60** (dois milhões e duzentos e vinte e cinco mil, trinta e três reais e sessenta centavos), restando Difal do período de **janeiro a junho de 2014** a ser descontado no importe de **R\$25.482,99 (vinte e cinco mil e quatrocentos e oitenta e dois reais e noventa e nove centavos)** em razão da decadência, nos termos sopejadamente demonstrados, já que as NF's estavam escrituradas no período para fins de aplicação da decadência a luz do artigo 150 § 4º do CTN.

Importante ressaltar que o fundamento foi acolhido com base no art. 150, §4º do CTN, já que havia a declaração de referidas NF's, afastando o entendimento do julgador de 1ª instância pela aplicação do artigo 173, I do CTN.

A título de fundamentação, colacionamos a resolução de nº 051/2019 da Câmara Superior, vejamos:

**RES. 051/2019 – CÂMARA SUPERIOR - ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. DECADÊNCIA. ART. 150, § 4º, CTN.** 1. Autuação pelo não recolhimento do ICMS Diferencial de Alíquota, referente ao DANFE 143507. **Mercadoria destinada a integrar o ativo fixo do contribuinte;** 2. Imputação julgada procedente em primeiro grau, ratificada em segunda instância pela 2ª Câmara de Julgamento. 3. Recurso extraordinário requerendo a aplicação da decadência do

crédito com fundamento no art. 150, § 4º do CTN, tendo em vista diversas decisões a título de paradigmas. 4. Contribuinte comprovou o recolhimento do imposto referente a todo o exercício de 2011. **Nota Fiscal Eletrônica de que trata a autuação foi devidamente escriturada pelo contribuinte.** Recurso extraordinário conhecido e provido. Acatadas as decisões paradigmas. 5. Reformada a 14 decisão recorrida, com a declaração da EXTINÇÃO processual, em razão de decadência, com base no art. 150, §4º do CTN, em desacordo com a manifestação oral proferida em sessão pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Decisão por maioria de votos

#### **1.4 – Do Caráter Confiscatório da Multa**

Quanto a arguição do caráter confiscatório da multa, a câmara decide, por unanimidade de votos, não acolher o argumento da recorrente, por entender que a aplicação se dá em conformidade com a legislação vigente, com base na Súmula nº 11 do CONAT e em consonância ao disposto no §2º do art. 48 da Lei nº.15.614/2014, que veda ao julgador afastar a aplicação de norma sob o fundamento de inconstitucionalidade.

**Art. 48. O julgamento de processo administrativo-tributário no CONAT é da competência inicial dos Julgadores Administrativo-Tributários sob a forma monocrática, observado o disposto no art. 121 desta Lei, e quando em grau de recurso, dos órgãos do CRT, em deliberação coletiva**

§ 2º Não se inclui na competência da autoridade julgadora afastar a aplicação de norma sob o fundamento de inconstitucionalidade, ressalvada a hipótese em que tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal - STF, observado: I - em Ação Direta de Inconstitucionalidade ou Declaratória de Constitucionalidade, após a publicação da decisão; II - em Ação Direta de Inconstitucionalidade, por via incidental, após a publicação da resolução que suspender a execução do ato, pelo Senado Federal; III - em Súmula Vinculante aprovada pelo Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal.

**Passemos à análise do mérito**

Após detida análise dos autos, do que foi colacionado pelo agente fiscal, bem como pelo que foi trazido pela recorrente, bem como pelo que se deixou de provar, é legítima a exigência contida na autuação, porquanto, não poderia a autuada deixar de recolher o diferencial de alíquota inobservando a legislação do ICMS que rege a matéria.

Assim, uma vez que a recorrente não trouxe aos autos elementos concretos que pudessem afastar as conclusões dos auditores fiscais, deixando de desincumbir-se do ônus de prova da existência de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito de o Fisco constituir o crédito tributário, a teor do que prescreve o art. 373 do NCPC, cabe a cobrança do crédito tributário em sua totalidade.

Cabe destacar que alguns documentos mencionados pela recorrente como constante na defesa, a exemplo de doc. 04 e doc. 06, não constam nos autos até a data da presente sessão de julgamento, ônus que incumbiria à mesma a sua colação, nos termos acima mencionados.

Na presente lide, o contribuinte não declarou e nem praticou quaisquer atos relacionados ao lançamento do imposto para o Estado do Ceará. A conduta do contribuinte, que foi objeto do Auto de Infração, não foi no sentido de cumprir a obrigação tributária para o Estado do Ceará com a comunicação da ocorrência dos fatos e posterior lançamento do imposto. Somente por ocasião de fiscalização desenvolvida no contribuinte, que se operou o total conhecimento do imposto a ser cobrado a autuada/recorrente.

Não prospera, de igual forma, a alegação de que algumas notas fiscais não foram consideradas pela autuação, pois ao verificar a planilha constante no CD 01 ao se confrontar a planilha colacionada, neste CD, de lavra da recorrente e a planilha “Difal consolidado”, pode-se verificar que não foram consideradas as NF’s alegadas pela recorrente.

A planilha abaixo destaca os CFOPS onde, por uma amostragem considerável, com base nos documentos da autuação, observa-se que mais de 100% (cem por cento) estão sujeitas à incidência do ICMS.

1	CFOP	DESCR	SomaDeICMS_DIFAL	%	% ACUMUL	CONT DIFAL	ACUM	% ACUMU
2	6102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	913.236,52	39,21%	39,21%	567	567	33%
3	6101	Venda de produção do estabelecimento	696.493,79	29,90%	69,11%	471	1038	60%
4	6949	Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especi	466.983,86	20,05%	89,16%	585	1623	93%
5	6552	Transferência de bem do ativo imobilizado	209.827,83	9,01%	98,17%	72	1695	97%
6	6152	Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceir	38.543,29	1,65%	99,82%	26	1721	99%
7	6910	Remessa em bonificação, doação ou brinde	1.919,12	0,08%	99,90%	14	1735	100%
8	6118	Venda de produção do estabelecimento entregue ao destinat	1.741,88	0,07%	99,98%	4	1739	100%
9	6557	Transferência de material de uso ou consumo	388,50	0,02%	99,99%	1	1740	100%
10	6119	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros entr	135,00	0,01%	100,00%	1	1741	100%
11			2.329.269,80	100%		1.741,00		
12								

Quanto a alegação de não incidência de ICMS em razão de deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte, embora haja Súmula do STJ (nº 166), mencionada pelo próprio recorrente, a situação não prevê tal possibilidade de entendimento por este conselho, podendo decidir contra a lei vigente apenas nas situações descritas no § 2º do art. 48 da Lei nº.15.614/2014, o que não há no presente caso, destacando ainda que a ADC 49/RN está pendente de julgamento final, havendo, contudo, efeito modulatório para o futuro em todas as manifestações de votos dos ministros, pelo menos até a última decisão datada de 09.05.2022.<sup>1</sup>

Quanto a penalidade aplicada inserta no art. 123, I, "c" da Lei 12.670/96, no presente caso entendemos haver a subsunção ao caso concreto em razão de que as Nf's não foram devidamente escrituradas, para fins de redução da penalidade.

É o voto.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO sendo excluído o ICMS e a multa do período de janeiro a junho de 2014 referente às NF's (a serem devidamente atualizados). Ressalto que em junho não houve valores efetivos a serem descontados, seguindo os demais meses conforme cálculo evolutivo da autuação.

PERÍODO	ICMS AUTUADC VLR	ICMS EXCLUÍDC VLR	ICMS A RECOLHER	MULTA A RECOLHER
jan/14	23.114,96	20.561,24	2.553,72	2.553,72
fev/14	30.622,32	3.954,66	26.667,66	26.667,66
mar/14	4.583,29	39,21	4.544,08	4.544,08
abr/14	3.552,50	861,30	2.691,20	2.691,20
mai/14	6.302,90	66,58	6.236,33	6.236,33
<b>TOTAL</b>	<b>68.175,97</b>	<b>25.482,99</b>	<b>42.692,98</b>	<b>42.692,98</b>

**PERÍODO DE INFRAÇÃO: 07/2014 a 12/2016**

**ICMS (Difal) = R\$ 2.303.786,78**

**MULTA = R\$2.303.786,78**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Presentes à Sessão o Presidente da 1ª Câmara Dr. Raimundo Frutuoso de Oliveira Júnior, a conselheira Ivete Maurício de Lima, e, os conselheiros Geider de Lima Alcântara, Hamilton Gonçalves Sobreira, Pedro Jorge Medeiros e Marcus Vinícius de Vasconcelos Maia e Francisco Albanir Silveira Ramos. Presente ainda o Sr. Procurador do Estado Dr. Matteus Viana Neto e secretariando os trabalhos da 1ª Câmara de Julgamento, a Secretária Evaneide Duarte Vieira.

### **DECISÃO:**

**PROCESSO DE RECURSO No.: 1/3557/2019. A.I.: 1/201910596-0; RECORRENTE: TIM CELULAR S/A - RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO 1ª INSTÂNCIA; CONSELHEIRO RELATOR: HAMILTON GONÇALVES SOBREIRA. DECISÃO:** A 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do recurso interposto, resolve por unanimidade de votos, afastar as nulidades arguidas, afastar a arguição de confiscatoriedade da multa com fundamento no art. 48, §2º da Lei nº 15.614/2014; e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso para reformar a decisão proferida em 1ª instância, para julgar PARCIALMENTE PROCEDENTE o auto de infração reconhecendo parte do período alcançado pela decadência referente ao período de janeiro a junho de 2014

com base no art. 150 § 4º do CTN. Mantendo os demais pontos da autuação com amparo legal: artigo 589 “E” §1º do Decreto nº 24.569/97. Penalidade prevista no art. 123, inciso I, alínea "C" da Lei 12.670/96, alterado pela Lei 13.418/03., nos termos do voto do conselheiro relator, referendado pelo douto representante da Procuradoria Geral do Estado.

SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 21 de junho de 2022.

Raimundo Frutuoso de Oliveira Junior

**PRESIDENTE**

Hamilton Gonçalves Sobreira

**Conselheiro Relator**

Matteus Viana Neto

**Procurador do Estado**