

**PROCESSO** - A. I. Nº 279692.0010/19-9  
**RECORRENTE** - CLARO S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0225-02/20-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP SERVIÇOS  
**PUBLICAÇÃO** - INTRANET 18/08/2025

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0170-11/25-VD

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. MATERIAL DE CONSUMO. Considerando o entendimento do STF na ADC 49, é insubsistente o lançamento que recai sobre operações de transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, sobre as quais não incide o ICMS. Elidida a infração. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Improcedente**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 0225-02/20-VD proferido pela 2ª JJF deste CONSEF, julgando Procedente o Auto de Infração lavrado em 16/12/2019 no valor histórico de R\$ 326.028,72, abordando a seguinte infração:

**INFRAÇÃO 01 – 06.02.01** – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas a consumo do estabelecimento, referente ao período de fevereiro a abril, junho a setembro, novembro e dezembro de 2018.

Após instrução processual foi proferida a seguinte decisão:

### VOTO

O Auto de Infração em epígrafe acusa o sujeito passivo, contribuinte inscrito no Cadastro de Contribuintes da Bahia na condição NORMAL, exercendo a atividade econômica de telefonia móvel celular, uma única infração, tempestivamente impugnada.

O sujeito passivo, preliminarmente, requer a nulidade do lançamento em razão de entender que não existe fato gerador do ICMS nas transferências de bens entre estabelecimentos do mesmo titular e por considerar que o autuante cometeu equívocos no cálculo do ICMS-DIFAL nas operações em que não houve recolhimento do imposto na origem. Tais questões, serão tratadas quando da abordagem do mérito.

Contudo, cabe inicialmente analisar as questões de validade do feito sob o aspecto formal. Nesse sentido, verifico que o Auto de Infração foi lavrado em consonância com os pressupostos do Código Tributário Nacional, da Lei nº 7.014/96, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal e do Regulamento do ICMS/2012.

A irregularidade apurada pela fiscalização, está devidamente demonstrada no levantamento fiscal impresso parcialmente, fls. 06 e 07, gravado integralmente na mídia eletrônica – CD, fl. 26, que serve de base a exação, cujas cópias foram entregues ao contribuinte quando da cientificação da lavratura do auto, conforme termo de recebimento de arquivos fl. 24, lhe possibilitando defender-se, de forma que foram observados os princípios da ampla defesa e do contraditório.

A apuração do imposto se encontra em conformidade com o fato descrito no corpo do Auto de Infração e lastreado nos dispositivos legais expostos, assim como a tipificação da multa sugerida.

Portanto, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do Auto de Infração, estando definidos, o autuado, o montante devido e o fato gerador do crédito tributário reclamado. Dessa forma, o feito encontra-se apto a surtir todos os efeitos jurídicos e assim, rejeito a arguição de nulidade.

No mérito, o sujeito passivo foi acusado de deixar de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais em operações interestaduais com mercadorias destinadas a uso e consumo

do estabelecimento.

A defesa se sustenta em dois pilares. O primeiro deles, está expresso no seu entendimento de que nas operações arroladas no levantamento fiscal, não há incidência do diferencial de alíquotas, por se tratar de transferências entre seus estabelecimentos, consequentemente, não havendo qualquer alteração na titularidade das mercadorias, capaz de caracterizar a ocorrência do fato gerador do imposto, não há imposto a ser exigido. Entendimento este, que se sustenta na SÚMULA 166 do STF.

O segundo, consiste na sua constatação de que o autuante deixou de calcular corretamente o DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS, na medida que ignorou o disposto na Cláusula segunda do Convênio ICMS nº 93/2015 que, em consonância ao disposto no art. 155, § 2º, inc. VII da Constituição Federal, determina que para o cálculo do diferencial de alíquotas em favor do Estado de destino deve ser considerada a alíquota interna deste e a alíquota interestadual prevista para a operação.

A defesa sustenta que as operações de transferências interestaduais incluídas no levantamento fiscal, por não se constituírem em operação mercantil, não gerarem qualquer circulação jurídica, pois não há transferências de titularidade, não estão sujeitas à tributação imputada pela acusação.

Tal entendimento da autuada se sustenta na jurisprudência dos Tribunais Superiores, cujas ementas do STJ e STF, foram trazidas aos autos com o propósito de corroborar com o seu arrazoado.

O argumento da defesa encontra o primeiro empecilho para ser acatado, no que estabelece a Lei Complementar nº 87/96, em relação a autonomia dos estabelecimentos, ainda que de mesma titularidade, no campo de abrangência do ICMS.

Efetivamente nas transferências de bens e mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, em princípio, não caracteriza uma operação mercantil e não há pagamento nem recebimento financeiro. Entretanto, considera-se que os estabelecimentos são autônomos, com base na Lei Complementar nº 87/96, no que preconiza o seu art. 11, § 3º, inc. II, a seguir transcrito.

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é: (...)

§ 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiros, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte: (...)

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;

A mesma Lei Complementar, na redação do seu art. 12, inc. I, reforça a tese da autonomia dos estabelecimentos, ainda que pertencentes a um mesmo titular, pois assim determina:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

Como não poderia ser diferente, a Lei nº 7.014/96, segue no mesmo sentido, conforme dispõe o art. 2º, inc. IV, in verbis.

Art. 2º O ICMS incide sobre: (...)

IV - as operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final localizado neste Estado, contribuinte ou não do imposto;

Quanto ao argumento defensivo de que as “ditas transferências representam apenas a circulação física das mercadorias, sem que haja transferência de titularidade das mesmas, nem qualquer negócio mercantil respectivo, tais operações deveriam se dar sem o recolhimento do ICMS, posto que não caracterizado o fato gerador desse imposto”, a Lei nº 7.014/96, no art. 2º, § 1º, incisos I e II prevê que:

Art. 2º O ICMS incide sobre: (...)

§ 1º São irrelevantes para caracterização do fato gerador:

I - a natureza jurídica da operação ou prestação de serviço de que resultem quaisquer das hipóteses previstas neste artigo;

II - o título jurídico pelo qual a mercadoria ou bem esteja na posse do respectivo titular;

Dessa forma, não pode ser acolhido o argumento da defesa de que nas transferências ocorre apenas a circulação física e não a circulação jurídica.

Ainda refiro-me a Lei nº 7.014/96, que trata da ocorrência do fato gerador do ICMS no seu art. 4º, cuja leitura esclarece que ao receber as mercadorias ou bens decorrentes das operações de transferências interestaduais,

ocorrendo a entrada dessas mercadorias ou bens no estabelecimento, se configura a ocorrência do fato gerador do imposto, de acordo com o inciso XV do citado artigo da Lei nº 7.014/96:

Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: (...)

XV- da entrada ou da utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes alcançadas pela incidência do imposto.

Ou seja, para a exigência do ICMS-DIFAL, é irrelevante o fato da saída do bem ou do material de uso e consumo, com destino a outro estabelecimento, se tratar de operação de transferência, sem a transferência da titularidade, como alega a autuada, pois, resta evidenciado que nestas hipóteses, se configura a ocorrência do fato gerador do ICMS.

Ademais, considerando a autonomia dos estabelecimentos, nas transferências entre estes, do mesmo titular, com a expressa previsão na Lei nº 7.014/96, resta caracterizada integralmente a ocorrência do fato gerador do ICMS nas operações arroladas no levantamento fiscal que resultou na exigência fiscal.

Recorro ainda ao que prevê o Convênio ICMS 19/91, que dispõe sobre o tratamento tributário nas operações interestaduais de bens do ativo imobilizado ou de material de uso ou consumo, que na sua Cláusula primeira, inc. II, contempla as operações arroladas no presente Auto de Infração, regulando a obrigatoriedade de recolhimento pelo destinatário, do ICMS-DIFAL.

**Cláusula primeira** Nas operações interestaduais, relativas a transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, de bens integrados ao ativo imobilizado ou de material de uso ou consumo, observar-se-á: (...)

II - nas entradas no estabelecimento destinatário, este pagará o diferencial de alíquota, correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre a base de cálculo constante da alínea "a" do inciso anterior, na forma prevista na legislação de cada unidade da Federação.

Quanto ao argumento da defesa com base na SÚMULA 166 do STJ, ressalto que o entendimento já encontra-se pacificado no âmbito do CONSEF, externado em diversos julgamentos acerca da matéria.

Acrescente-se o fato da Procuradoria Geral do Estado também em inúmeras oportunidades ter externado seu posicionamento sobre o tema, no sentido de que a SÚMULA 166 do STJ tem o seu alcance limitado às operações internas, diferente das operações arroladas no Auto de Infração em lide, diante dos prejuízos aos estabelecimentos destinatários que estariam impedidos de manter os créditos fiscais decorrente dessas operações.

Nesse sentido foi publicado o INCIDENTE DE UNIFORMIZAÇÃO PGE Nº 2016.169506-0, restringindo a sua aplicação às operações internas, que assim se posiciona:

**Entendimento firmado:** Não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

**Ressalva:** Este entendimento não alcança as transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular, tendo em vista que a Súmula 166 do STJ e a decisão lançada no REsp 1.125.133/SP não enfrentaram o tema à luz das normas constitucionais que regem o pacto federativo, das quais se extrai fundamento de validade para as disposições do art. 13, § 4º, da LC 87/96.

De fato, a definição do tratamento tributário a ser conferido a tais operações demanda seja necessariamente analisado o impacto financeiro suportado pelos Estados de origem e de destino, em decorrência do regime de compensação de créditos e débitos do imposto.

Ademais, o próprio STJ reabriu a discussão a respeito do tema, no julgamento do RESP nº 1.109.298-RS, que discute, especificamente, a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, com foco no art. 13, § 4º, da LC 87/96.

Tem-se aí, portanto, valioso indicativo de que não se deve ter por definitivamente assentada a questão, enquanto não enfrentada sob a ótica da repartição das receitas tributárias entre os Estados federados.

Portanto, resta demonstrado e conforme o entendimento pacificado, que após a edição da Lei Complementar nº 87/96, a SÚMULA 166 do STJ tornou-se inaplicável.

Pelo exposto, o ICMS referente ao diferencial de alíquotas é devido nas transferências interestaduais de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento ainda que pertencentes ao mesmo titular, conforme o disposto nos dispositivos legais acima transcritos.

Quanto a fórmula de cálculo do imposto devido, outro ponto questionado pela defesa, constato, após análise do



*levantamento e conforme exposição do autuante, fls. 09 a 11, o cálculo se procedeu dentro das regras estabelecidas no art. 17, inc. XI da Lei nº 7.014/96, in verbis.*

*Art. 17. A base de cálculo do imposto é: (...)*

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

*Ou seja, o cálculo segue o que estabelece a legislação: do valor total das mercadorias constante na nota fiscal, expurga-se o ICMS destacado, calculado com a alíquota interestadual do Estado de origem, contidos os acréscimos previstos no art. 13, § 1º da Lei Complementar nº 87/96, e assim obtém-se a base de cálculo do ICMS-DIFAL, que aplicada a alíquota interna do Estado da Bahia, tem-se o valor do imposto devido.*

*Assim, não existe nos cálculos efetuados pelo autuante, descumprimento de nenhum comando legal que os invalide, não sendo, portanto, aceitável o argumento da defesa.*

*Quanto às menções de decisões do Tribunal de Justiça da Bahia e do Superior Tribunal de Justiça, é sabido de que tais decisões não vinculam, obrigatoriamente, o legislador, sequer o julgador administrativo.*

*A matéria tratada não é nova no CONSEF que tem julgado diversos Autos de Infração, mantendo sempre o entendimento em consonância com o exposto no presente voto, a exemplo dos Acórdãos CJF nº 0362-11/17, 0204-12/19, 0185-12/18, 0026-12/20 e 0133-12/17, de que é legalmente devida, nas transferências interestaduais, a exigência do imposto decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais.*

*Quanto às alegações da autuada referente ao valor exorbitante da multa aplicada e a consequente violação ao Princípio do Não Confisco, lembro que a multa sugerida pela autoridade fiscal está prevista na Lei nº 7.014/96 no seu art. 42, inc. II, alínea “f”, portanto, legal.*

*Em relação a possíveis arguições de inconstitucionalidade da multa, não cabe aos órgãos administrativos julgar tais questões, nos termos do art. 167, inc. I do RPAF/99.*

*Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

O(a) contribuinte interpôs Recurso Voluntário pelas razões a seguir sintetizadas.

Ressalta a não incidência do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, indicando que se trata de matéria pacífica em sede de controle concentrado e constitucionalidade e repercussão geral, com eficácia vinculante, destacando que as transferências que foram objeto do lançamento ocorreram entre seus estabelecimentos, sem qualquer alteração de titularidade das mercadorias.

Discorre sobre o tratamento doutrinário e jurisprudencial das operações de transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, apontando entendimento recente do STF no Tema 1099 da Repercussão Geral e na ADC 49/RN, no sentido da inexistência de fato gerador do ICMS nessas operações.

Apona que o TJBA também já tem sedimentado este entendimento.

Defende que houve incorreta aplicação do diferencial de alíquotas, violando o art. 155, § 2º, VII e VIII, “a” da CF/88, pois, ao invés de exigir apenas a diferença entre as alíquotas interna e interestadual, foi exigido o imposto com a carga tributária integral, como se fosse operação interna, considerando inexistir incidência do ICMS nas transferências de bens do ativo imobilizado e materiais de uso ou consumo para as operações interestaduais, como ocorreu, neste caso, com os estabelecimentos emitentes situados no Estado de São Paulo.

Observa que, apesar disso, de acordo com a EC 87/2015 o Estado de destino tem direito ao imposto correspondente à diferença entre as alíquotas, mas o lançamento aplicou a alíquota interna, exigindo o imposto com a carga tributária integral, ignorando a cláusula segunda do Convênio ICMS 93/2015 e o art. 155, § 2º, VIII da CF/88.

Diz que a multa aplicada é exorbitante, violando o princípio do não confisco, uma vez que extrapola os limites da razoabilidade.

Conclui requerendo o provimento do recurso.

Em seguida, os autos foram distribuídos a este relator para apreciação.

Posteriormente, o processo foi pautado para a sessão de julgamento do dia 31/07/2025. Compareceu(ram) o(as) autuante(s) e o(as) representante(s) legal(is) da recorrente, Dr. Victor Marinho Batista, OAB/RJ 243.713.

## VOTO

Não havendo questões preliminares e/ou prejudiciais no recurso e nem sendo o caso de suscitá-las de ofício, passo ao exame do mérito.

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 16/12/2019. Na sessão de julgamento do dia 30/07/2025, acompanhei voto da Ilma. Cons. Valdirene Pinto Lima, julgando improcedente o Auto de Infração nº 232875.0015/17-9 (acórdão pendente de publicação), sustentando-se em opinativo da PGE/PROFIS, constante daqueles autos, conforme trecho que reproduzo a seguir e que constou do seu voto:

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

*(...) a modulação da ADC 49 definiu que os efeitos da declaração de inconstitucionalidade só produzissem efeitos no início de 2024, salvo os processos pendentes de conclusão até 2021.*

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

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

*Em face do exposto, opinamos pela impossibilidade de cobrança do DIFAL nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, fora do esquadro temporal definido na ADC 49 para os processos pendentes (2021), devendo os Autos de infração lavrados serem julgados improcedentes. (grifos acrescidos)*

Com efeito, à exceção dos lançamentos efetuados entre 04/05/2021 e 01/01/2024, cuja hígidez ainda pende da conclusão do julgamento do RE 1.490.708/SP (Tema 1367 da Repercussão Geral), aplica-se a tese firmada na ADC 49 aos processos pendentes de conclusão até 04/05/21, como é o caso dos autos.

Consequentemente, penso que a autuação deve ser julgada improcedente, à luz do entendimento do Supremo Tribunal Federal no aludido precedente.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para julgar INSUBSISTENTE o Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário interposto para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 279692.0010/19-9, lavrado contra CLARO S.A.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 31 de julho de 2025.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS