
PROCESSO	- A. I. N° 269135.0001/24-6
RECORRENTE	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDA	- TELEFONICA BRASIL S.A.
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0012-01/25-VD
ORIGEM	- DAT METRO / IFEP SERVICOS
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 27/06/2025

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF N° 0195-12/25-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 defendant. 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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVÍDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata de Recurso Voluntário (art. 169, I, “b” do RPAF) apresentado no presente Auto de Infração em tela, lavrado em 27/06/2024, com o valor de cobrança histórico de **R\$ 592.664,86**, adicionado de multa, em razão da acusação do cometimento de apenas uma infração:

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.

Impugnação apresentada pelo contribuinte (fls. 23 a 40). O autuante apresenta a **Informação Fiscal** (fls. 444 e 445).

A JJF dirimiu a lide conforme abaixo:

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 inquira 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 atende 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, inexiste 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 N° 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 consumidor 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 reincidência 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
Total da Infração -->			565.293,85

Os representantes do recorrente apresentam Recurso Voluntário, tecendo os seguintes argumentos:

Inconstitucionalidade da Cobrança do ICMS-DIFAL

A defesa sustenta que a cobrança do ICMS-DIFAL (Diferença Interestadual de Alíquota do ICMS) sobre operações de aquisição de simples remessa e transferências de bens entre estabelecimentos é indevida, pois viola entendimento do STF. O STF reconheceu a inconstitucionalidade da cobrança do DIFAL sem a edição de lei complementar reguladora (Tema 1.093, ADI 5469).

Argumenta também que a modulação de efeitos pelo STF não permite lançamentos ou cobranças

posteriores ao julgamento, tornando inválidas cobranças posteriores ao julgamento do STF, inclusive para operações futuras.

Destaca que a respectiva cobrança não possui regulamentação de lei complementar, o que, segundo a Constituição Federal, inviabiliza a exigência tributária, especialmente em operações de aquisição de bens do ativo imobilizado.

Inexistência de Dolo ou Má-fé na Conduta do Contribuinte

Alega que a não escrituração de notas fiscais ou a ausência de pagamento não constitui, por si só, infração grave ou malícia, principalmente em operações de remessa de mercadorias sem pagamento, como doações ou brindes.

Ressalta que a natureza jurídica dessas operações não exige a incidência de ICMS-DIFAL, visto que, por sua essência, envolvem remessas sem contraprestação financeira, não gerando circulação tributável, conforme permite a legislação específica (Decreto nº 13.780/12).

Vícios no Procedimento Fiscal e na Constituição do Lançamento

Demonstra que o auto de infração contém vícios formais por ausência de individualização das notas fiscais e falta de análise jurídica adequada da natureza das operações.

Sublinha que as operações realizadas sob os CFOPs 6910 e 6949, que representam remessas de mercadorias sem pagamento, representam saídas de mercadorias para bonificações, doações, brindes, amostras grátis ou outras saídas não especificadas.

Argumenta que essas operações não se configuram como circulação de mercadorias tributáveis pelo ICMS, com base no art. 265, XXI do Decreto nº 13.780/12. E, por isso, não poderiam ser sujeitas à cobrança de ICMS-DIFAL.

Especificidades dos CFOPs 6910 e 6949

Os CFOPs 6910 e 6949 referem-se a operações de remessa de mercadorias isentas ou não tributadas:

CFOP 6910: remessa em bonificação, doação ou brinde;

CFOP 6949: outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado.

A defesa explica que operações de simples remessas, sem transferência de propriedade – como em casos de amostras grátis, brindes, doações, que representam saídas de mercadorias sem contraprestação financeira – não geram incidência de ICMS, por não configurarem circulação jurídica com pagamento.

Assim, a cobrança do ICMS-DIFAL nesses casos é indevida, uma vez que o imposto só é devido em operações envolvendo circulação jurídica e pagamento de preço, o que não ocorre nessa espécie de movimentações.

Jurisprudência e Legislação Aplicável

Destaca que a legislação estadual, especialmente o art. 265, XXI do Decreto nº 13.780/12, isenta essas operações de tributação, e que a exigência penaliza operações que não estão sujeitas ao ICMS.

Argumenta também que a jurisprudência consolidada do STF, incluindo o reconhecimento da inconstitucionalidade do DIFAL na ausência de lei complementar, reforça a tese de que essas operações não podem ser tributadas.

Pedidos e Conclusões

- Pede a nulidade ou cancelamento do débito, fundamentando-se na inconstitucionalidade da cobrança do DIFAL nas operações de simples remessa e transferências de bens entre estabelecimentos, especialmente envolvendo remessas sem pagamento (como doações, brindes, amostras grátis).

- Solicita, ainda, que seja reformado o entendimento referente às operações sob os CFOPs 6910 e 6949, que representam remessas de mercadorias sem contraprestação financeira, não sujeitas à incidência do ICMS.
- Requer a revisão da multa, que considera confiscatória, e a devolução dos autos à fiscalização para nova análise sem as operações indevidas.

É o relatório.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto pelo recorrente para modificar o julgamento de piso, proferido pela 1ª JJF através do Acórdão nº 0012-01/25-VD que julgou pela Procedência Parcial do auto de infração. O recurso é cabível e tempestivo, conforme art. 169, inciso I, “b” e art. 171 do RPAF/99.

O Auto de Infração em análise trata 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.

O autuado argumenta quanto a ilegalidade da cobrança do DIFAL sobre as operações com CFOPs 6.910, 6.911 e 6.949, visto entender que tais 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, em atenção art. 265, XXI do Decreto nº 13.780/2012.

“Art. 265. São isentas do ICMS:

XXI – as saídas e os recebimentos de amostras grátis de produto de diminuto ou nenhum valor comercial, assim considerados os fragmentos ou partes de qualquer mercadoria, desde que em quantidade estritamente necessária para dar a conhecer a sua natureza, espécie e qualidade, observadas as seguintes condições (Conv. ICMS 29/90):

- é) as saídas deverão ser feitas a título de distribuição gratuita, com indicação da gratuidade do produto em caracteres impressos com destaque;*
- b) as quantidades não poderão exceder de 20% do conteúdo ou do número de unidades da menor embalagem de apresentação comercial do mesmo produto, para venda ao consumidor; (...)"*

É possível extrair do texto acima, que se trata **apenas** de mercadorias recebidas a título de amostras grátis. Além de que, para se enquadrar na isenção, é preciso obedecer ao que trata nas alíneas “a” e “b”. Sobre essa questão, a JJF se manifestou:

“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, descebe excluir o valor do ICMS DIFAL originalmente exigido de R\$ 17,77.”

Quanto as operações com CFOPs 6.910 e 6.949 inexiste na legislação do Estado da Bahia determinação que vede a incidência do ICMS sobre tais circulações. Por isso, vejo que assiste razão ao autuante e ao julgamento de piso.

Quanto aos argumentos de inconstitucionalidade, não inclui na competência deste conselho tal declaração, conforme prevê o art. 167 do RPAF/99:

Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

- I - a declaração de inconstitucionalidade;*
- II - questão sob a apreciação do Poder Judiciário ou por este já decidida.*
- III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.*

No que se refere ao caráter confiscatório da multa imposta, o percentual está em consonância com o ordenamento legal, notadamente o art. 42 da Lei nº 7.014/1996. Refuta-se, pois, as razões recursais que sinalizam para o caráter confiscatório da multa.

Pelo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269135.0001/24-6, lavrado contra **TELEFÔNICA BRASIL S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 565.293,85**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser remetido à PGE/PROFIS para a adoção das medidas cabíveis, relativamente à parte **PREJUDICADA** da defesa interposta, no que tange à obrigação tributária principal, no valor de **R\$ 27.371,02**,

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 26 de maio de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

GABRIEL HENRIQUE LINO MOTA – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR DA PGE/PROFIS