

PROCESSO - A. I. Nº 276890.0009/19-0
RECORRENTE - SOUZA CRUZ LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JF nº 0218-03/20-VD
ORIGEM - DAT SUL / IFEP SUL
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 15/10/2025

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJP Nº 0359-12/25-VD**

EMENTA: ICMS. FALTA DE PAGAMENTO. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE CONSUMO. O STF, no julgamento da ADC 49, declarou inconstitucional a cobrança de ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, com efeitos válidos a partir de 2024, excetuando os processos administrativos e judiciais em curso, como o caso analisado. A decisão reconhece que não há fato gerador de ICMS nessas transferências, pois não ocorre circulação jurídica nem mudança de titularidade, conforme já indicava a Súmula nº 166 do STJ. A modulação teve entendimento da PGE/PROFIS, em parecer exarado, reforçando que não há incidência de ICMS nem de DIFAL nessas operações, recomendando a improcedência da infração, dando total razão ao contribuinte, foram excluídos os valores desta infração que envolvem transferências internas e interestaduais entre filiais da empresa recorrente, sem mudança de titularidade, tornando a infração insubsistente. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Procedente em Parte**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão recorrida que julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 04/12/2019, para exigir o crédito tributário no valor total de R\$ 36.134,87, tendo sido lavrada três imputações, no entanto, objeto do recurso tão somente a seguinte irregularidade:

Infração 02 – 06.02.01: Falta de recolhimento do 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, nos meses de janeiro a dezembro de 2015; fevereiro, março, maio, julho, agosto, outubro e novembro de 2016. Valor do débito: R\$ 35.176,61. Multa de 60%.

Consta, ainda, a informação de que o contribuinte transferiu materiais de uso e consumo de outros Estados para sua filial na Bahia sem o pagamento da diferença de alíquota. Como o contribuinte optou por lançamento único, o demonstrativo da cobrança da diferença de alíquota seguirá o mesmo procedimento.

O autuado, por meio de advogado, apresentou **impugnação** às fls. 42 a 52 do PAF. O autuante presta **informação fiscal** às fls. 173 a 175 dos autos. A JF dirimiu a lide nos seguintes termos:

VOTO

Inicialmente, constato que apesar de não ter sido arguida questão específica de nulidade, o presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada, relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive as hipóteses previstas no art. 18 do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade do Auto de Infração.

Quanto ao mérito, o defendente informou que, relativamente às infrações 01 e 03, não irá apresentar defesa, e já efetuou o pagamento do débito apurado nessas infrações, cujos comprovantes de pagamento acostou aos autos. Portanto são procedentes os mencionados itens do Auto de Infração, considerando que, não há lide a ser decidida.

A Infração 02 trata da falta de recolhimento do 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, nos meses de janeiro a dezembro de 2015; fevereiro, março, maio, julho, agosto, outubro e novembro de 2016.

Relativamente à diferença de alíquotas, a Lei 7.014/96, prevê a incidência de ICMS sobre a entrada ou 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 (art. 4º, inciso XV, da Lei 7.014/96).

Portanto, nas operações interestaduais, referentes a **transferências entre estabelecimentos da mesma empresa**, de bens do ativo imobilizado ou de material de uso ou consumo, quando da entrada no estabelecimento destinatário, é devido o pagamento do ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, na forma prevista na legislação de cada Unidade da Federação.

Sobre as operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, no âmbito desta SEFAZ, visando uniformizar os entendimentos a serem adotados pela Administração Pública Estadual, a Procuradoria Geral do Estado, expediu Incidente de Uniformização de nº PGE 2016.169506-0, com o entendimento de que “não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular”, e este entendimento não alcança as transferências interestaduais de mercadorias da mesma empresa.

No caso de transferência de bens entre estabelecimentos do mesmo titular, em princípio, não caracteriza uma operação e não há pagamento nem recebimento de numerário. Entretanto, no âmbito do ICMS, foi estabelecida a regra de que os estabelecimentos são autônomos. A teoria da autonomia dos estabelecimentos tem por fundamento o art. 11, § 3º, II da Lei Complementar 87/96. Portanto, considerando a autonomia dos estabelecimentos, nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, verifica-se a ocorrência do fato gerador do ICMS, e o pagamento da diferença de alíquotas está em consonância com o art. 155, § 2º, VIII, da Constituição Federal; e previsto no art. 4º, XV, e art. 17, XI, da Lei nº 7.014/96.

Conforme estabelece o art. 155, da Constituição Federal de 1988, “compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”,

O inciso VII do § 2º deste mesmo artigo prevê que “nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual”.

Observe, ainda, que são consideradas transferências, as saídas de mercadorias existentes no estoque do estabelecimento remetente, para o estoque de outro estabelecimento pertencente ao mesmo titular, e em relação a essas operações interestaduais, não houve qualquer alteração das normas constitucionais que regem o pacto federativo, das quais, se extrai fundamento de validade para as disposições constantes no § 4º do art. 13, da LC nº 87/96, que trata da base de cálculo do ICMS na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular.

Como já mencionado neste voto, conforme previsto no art. 4º, inciso XV, da Lei 7.014/96 (que trata do ICMS no Estado da Bahia), considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento 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.

Constata-se que o pagamento do ICMS relativo à diferença de alíquotas, é previsto no art. 155, § 2º, VII, da Constituição Federal, e no art. 4º, XV, e art. 17, XI, da Lei nº 7.014/96. Em relação aos contribuintes que apurem o ICMS pelo regime de conta corrente fiscal, esses contribuintes apurarão, no último dia de cada mês, o imposto a ser recolhido em relação às operações ou prestações efetuadas no período, com base nos elementos constantes em sua escrituração fiscal, o valor correspondente à diferença de alíquotas, nas aquisições de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente (RICMS-BA/2012, art. 305, § 4º, III, “a”).

RICMS-BA/2012:

Art. 305. No regime de conta corrente fiscal, os contribuintes apurarão, no último dia de cada mês, o imposto a ser recolhido em relação às operações ou prestações efetuadas no período, com base nos elementos constantes em sua escrituração fiscal.

...
§ 4º Constitui débito fiscal, para efeito de cálculo do imposto a recolher:

...
III - o valor correspondente à diferença de alíquotas:

a) nas aquisições de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente;

Quanto às decisões judiciais mencionadas nas razões de defesa, o próprio impugnante reconheceu que as decisões proferidas pelo Poder Judiciário, não vinculam os órgãos administrativos em suas decisões, assim como a autoridade fiscal tem atividade vinculada. Portanto, o fundamento legal da autuação, encontra-se nos artigos da Lei 7.014/96, e do RICMS-BA/97, conforme consta no enquadramento legal desta infração, constatando-se que tal modalidade de cobrança de ICMS é prevista na legislação deste Estado.

O autuante ressaltou que não há, pelo menos por enquanto, qualquer dispensa legal para o pagamento da diferença de alíquota, nas compras/transferências interestaduais de materiais de uso e consumo/ativo imobilizado.

Vale salientar, que o tributo é indisponível e a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória. A autoridade administrativa dela incumbida não tem a faculdade de exercitá-la, ou não, a seu critério. É obrigada a exercitá-la sempre que no mundo fenomênico se configurar a situação na qual o lançamento é cabível, e não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I do RPAF0-BA/99.

Não acato as alegações defensivas, e concluo pela subsistência deste item do presente lançamento.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Inconformado com a decisão de piso, o advogado devidamente habilitado veio novamente apresentar suas razões recursais nas fls. 201 a 210. Inicialmente tece a síntese da autuação, no qual reconhece as infrações 1 e 3 e passa a se contrapor em relação tão somente à infração 2.

Coloca justificativa da JJF para manutenção da infração remanescente. Pontua que o argumento esposado pela decisão de piso foi o Incidente de Uniformização da PGE nº 2016.169506-0, no qual tem o entendimento de que “**não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimento do mesmo titular**”, e que este entendimento não alcança as transferências interestaduais de mercadorias da mesma empresa.

Salientou que as decisões do Poder Judiciário, vem em sentido contrário, pois não têm qualquer vinculação com o órgão administrativo julgador. Pontuou que o cerne da questão trazida ao julgamento desse egrégio Conselho Estadual de Fazenda é saber se nas operações de transferência de material de uso e consumo entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica há a incidência do ICMS ou não.

Pede pela reforma da decisão recorrida. Alega pelo princípio da eficiência nos termos do art. 37 da CF/88. Assevera que o processo administrativo tributário deve ser visto pela administração pública como uma ferramenta para a aplicação do princípio da eficiência da administração pública, evitando o ajuizamento de ações desnecessárias e prejuízos ao fisco como, por exemplo, a sua condenação em honorários de sucumbência.

Apensa posicionamento do Poder Judiciário, em caso idêntico ao posto em julgamento, inclusive envolvendo a própria SOUZA CRUZ LTDA., nos autos da Ação Anulatória de Débito Fiscal nº 0531069-53.2015.8.05.0001, decisões da MM. Juíza da 11ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador (Processo nº 8031967-45.2019.8.05.0001).

Destaca que a sentença mencionada foi proferida em caso idêntico ao posto em julgamento, inclusive envolvendo novamente a própria SOUZA CRUZ LTDA. Diz que o posicionamento da jurisprudência é pacífico, há mais de 50 anos, no sentido de não ser devido o ICMS nas operações de transferência de material de uso e consumo e/ou bens do ativo imobilizado entre

estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, como é exatamente o caso desta autuação.

Pede para o Conselho de Fazenda rever seu posicionamento a fim de evitar que o Estado da Bahia incorra em despesas desnecessárias.

Volta a destacar o entendimento do eminente Prof. Roque Antonio Carrazza (*O ICMS na Constituição*, 7ª ed., págs. 37 e 50), jurisprudência da 1ª Turma do Egrégio STF (RE nº 72.412, j. em 06/04/72, de que foi Relator o Min. Djaci Falcão; RE 267599 AgR-ED/MG, Relatora Min. ELLEN GRACIE, Julgamento: 06/04/2010, Segunda Turma, DJe de 29.04.2010), reproduz a Súmula nº 166, junta jurisprudência pacificada do STJ (AgRg no Ag 1303176/GO, Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe de 02/08/2013) e posição do TJ-BA no Mandado de Segurança nº 0101091-43.2008.8.05.0001 (Apelação nº 0101091-43.2008.8.05.0001, Relator Des. Emílio Salomão Pinto Resedá, Quarta Câmara Cível, Publicação do Acórdão em 02.09.2013).

Afirma que a pretensão do FISCO em manter esta imputação em relação ao material de uso e consumo transferidos entre estabelecimentos de uma mesma empresa sejam tratados como mercadorias e assim tributados, viola ao art. 110 do CTN, segundo o qual a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados na Constituição ou nas leis para definir ou limitar competências tributárias, isto se considerado o fato de que no direito comercial “mercadorias” são apenas as coisas destinadas à venda.

Por fim, pede que reveja o posicionamento e dê Provimento ao recurso para julgar Improcedente o Auto de Infração em tela.

Consta na fl. 228, encaminhados dos autos à Secretaria no sentido de SOBRESTAR os autos devido a situação do tema de transferência à época dos fatos estava em análise pelo STF.

Ao retornar os autos à relatoria de origem, o mandato do conselheiro tinha expirado, sendo redistribuído para minha relatoria.

Registrada a presença do advogado Dr. Fábio de Oliveira Mangelli na sessão de videoconferência que exerceu o seu direito regimental de fala.

É o relatório.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado visando modificar a Decisão recorrida que julgou Procedente o Auto de Infração, sendo lavrado três imputações, no qual o contribuinte reconhece as exações 1 e 3, e, recorre, nesta fase recursal tão somente para a infração 2, conforme descrição abaixo:

Infração 02 – 06.02.01: *Falta de recolhimento do 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, nos meses de janeiro a dezembro de 2015; fevereiro, março, maio, julho, agosto, outubro e novembro de 2016. Valor do débito: R\$ 35.176,61. Multa de 60%.*

Consta, ainda, a informação de que o contribuinte transferiu materiais de uso e consumo de outros Estados para sua filial na Bahia sem o pagamento da diferença de alíquota. Como o contribuinte optou por lançamento único, o demonstrativo da cobrança da diferença de alíquota seguirá o mesmo procedimento.

O colegiado de piso manteve integralmente a autuação, pois o contribuinte também, naquele momento tinha se manifestado em relação a esta exação recorrida.

Alega as mesmas razões da peça defensiva de que a infração 2, é insubsistente sustentando de que não incide ICMS para transferências de material de uso e consumo entre estabelecimento de mesma titularidade. Invoca entendimento da PGE/PROFIS, na época, referente as transferências internas de mercadorias entre estabelecimento do mesmo titular (2016.169506-0). Diz ainda que o Judiciário vem apresentando julgamentos com entendimento de que nas operações de transferências não há a incidência do ICMS.

Destaco o julgamento do STF, da ADC 49, que declarou a inconstitucionalidade da cobrança de ICMS nas transferências de mesma titularidade, modulando os efeitos apenas a partir de 2024, ressalvados os processos administrativos e judiciais em curso - caso do presente auto. Vejo, portanto, total razão ao contribuinte, pois conforme a decisão final do STF e do Parecer apresentado pelo entendimento de que a incidência do ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular e seu conseqüente dos créditos daí advindos, ainda não concluídos até o exercício financeiro de 2024, por comando expresso, devem ser julgados em consonância com as conclusões tracejadas no *decisum*, especialmente no sentido da não existência de tributação de ICMS nas transferências (internas e interestaduais) entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

Essa questão arrastou-se por mais de 20 (vinte) anos, período em que os Tribunais Superiores já pendiam quase unanimemente no sentido da declaração de não incidência do ICMS nesta situação jurídica, com estrado na Súmula nº 166 do STJ. Os Estados e contribuintes defenderam suas teses, tendo prevalecido, como esperado, a motivação já delineada na jurisprudência majoritária do tema, fixada no sentido da não possibilidade de incidência de ICMS nas transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, em face ausência da natureza mercantil da operação de deslocamento e, por conseguinte, da ausência de circulação jurídica do bem com a mudança de titularidade.

O estado do Rio Grande do Norte interpôs recurso de embargos de declaração, requerendo, em síntese, o seguinte: **(a)** concessão de efeito suspensivo, de forma a sobrestar os efeitos da decisão embargada enquanto pendentes de exame os embargos; **(b)** provimento dos embargos para determinar a produção de efeitos da pronúncia de nulidade apenas a partir do exercício financeiro subsequente à conclusão do julgamento e, outrossim, esclarecer a amplitude da decisão quanto à autonomia dos estabelecimentos, declarando a sua incidência apenas em caso de transferências de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular.

O ministro, em resposta, justificou com os seguintes argumentos: **a)** proteção a determinado grupo de contribuintes que seria lesado com a decisão proferida, especialmente aquele que recebeu bens em transferências interestaduais tributadas, bem como aquele que goza de benefícios fiscais que pressupõem, igualmente, a realização do destaque do ICMS nas transferências entre filiais; **b)** evitar a litigância em massa sobre o tema, com o escopo de evitar a revisitação de infindáveis operações de transferência realizadas nos últimos anos, causando prejuízo ruinoso para a Fazenda Pública.

A posição do STF utilizou como conclusões fundantes do seu entendimento que: **a)** não incide ICMS nas transferências entre estabelecimentos da mesma empresa; **b)** que a hipótese de incidência do tributo é uma operação jurídica praticada por comerciante (operação comercial); **c)** que a operação comercial acarrete circulação de mercadoria e transmissão de sua titularidade.

A decisão sedimentada na ADC 49, com base na redação da norma constitucional definidora do ICMS, trilhou no seguinte sentido de que “(...) 2. O deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular não configura fato gerador da incidência de ICMS, ainda que se trate de circulação interestadual. Precedentes. 3. A hipótese de incidência do tributo é a operação jurídica praticada por **comerciante** que acarrete circulação de **mercadoria** e **transmissão** de sua **titularidade** ao consumidor final.

Reunidos os fundamentos da decisão da ADC, é possível condensar conclusões, já posta no último Parecer da PGE/PROFIS: **“a)** que “circulação de mercadoria”, para fins de incidência do ICMS, possui acepção jurídica que exige ato de mercancia, com transferência da titularidade do bem; **b)** que o termo “operações” expresso na CF/88 deve ser entendido como um ato mercantil de comercializar mercadorias; **c)** que o entendimento que deve prevalecer é o da circulação jurídica e não econômica”. Assim, opinaram pela impossibilidade de cobrança do DIFAL nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, devendo os Autos de infração lavrados serem julgados improcedentes.

Portanto, considerando este opinativo da PGE/PROFIS de 07/03/2024, excludo do lançamento os valores cobrados na infração 2, pois ao verificar os demonstrativos analíticos, constam os seguintes CNPJs, sendo todos da empresa SOUZA CRUZ LTDA (CNPJ: 33.009911/0061-70):

- ☒ (Selecionar Tudo)
- ☒ 33.009.911/0018-87
- ☒ 33.009.911/0054-40
- ☒ 33.009.911/0253-95
- ☒ 33.009.911/0306-31

Verifica-se que são transferências de materiais de uso e consumo referente a diferenças de alíquotas internas e interestaduais de mesma titularidade, portanto, a infração é insubsistente, dando total razão ao contribuinte.

Voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado para julgar insubsistente a infração 2, remanescendo as infrações 1 e 3, tornando o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE no valor de R\$ 519,26 de obrigação principal e R\$ 439,00 de obrigação acessória, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 276890.0009/19-0, lavrado contra **SOUZA CRUZ LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 519,26**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor de **R\$ 439,00**, prevista no inciso IX da mesma Lei e Artigo já citados, com os acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 17 de setembro de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTADA – PRESIDENTE

IGOR LUCAS GOUVEIA BAPTISTA – RELATOR

THIAGO ANTON ALBAN – REPR. DA PGE/PROFIS