

A. I. Nº - 278003.0009/21-2  
AUTUADO - OI MÓVEL S.A. – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL  
AUTUANTE - ROQUELINA DE JESUS  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP SERVIÇO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 18/07/2025

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0152-02/25-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO DA DIFAL. Verificado tratar-se de operações de transferência de mercadorias para uso e consumo do estabelecimento destinatário. Impossibilidade da cobrança do DIFAL nas operações de transferências sem feição comercial. Entendimento derivado do trânsito em julgado da ADC 49 e exposto no Parecer PGE-PROFIS-NCA PGE2020273241-0, de 12/09/2024. Infração insubsistente. Superada a preliminar, em face da disposição contida no Parágrafo único do art. 155 do RPAF. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 27/05/2021, exige R\$ 652.862,96, em decorrência da seguinte infração à legislação do ICMS:

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. **Valor:** R\$ 652.862,9. **Período:** Junho a Dezembro 2016. **Enquadramento legal:** Arts. 4º, XV da Lei 7014/96 c/c art. 305, § 4º, III, “a” do RICMS-BA. **Multa:** 60%, art. 42, II, “f” da Lei 7014/96.

Consta da descrição: A empresa recolheu a menor, por erro na apuração do diferencial de alíquota do ICMS, nas entradas por transferência interestaduais, de bens do ativo imobilizado ou destinados ao consumo. Infração demonstrada no Anexo\_02\_DIFAL\_Transf. Bens de Uso ou Consumo.

O Auto em lide foi lavrado para evitar a decadência nos termos da orientação PROFIS em relação ao despacho ID 28984359 e 00028295390.

Devidamente representado, o Autuado apresenta, de forma tempestiva, suas razões para impugnar o Auto de Infração (fls. 17 a 35). Após relatar os fatos, pontua a Impugnação:

DA RENÚNCIA AO DIREITO DE DISCUTIR O MÉRITO NA ESFERA ADMINISTRATIVA. MANUTENÇÃO DO DIREITO DE RECORRER PARA IMPUGNAR VÍCIOS NA AUTUAÇÃO

Diz que, como descreve o Autuante, o AI foi lavrado para prevenir a decadência tributária, em face do ajuizamento da Ação Declaratória 8008832-67.2020.8.05.0001, que tramita na 4ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador/Ba, discutindo a não incidência de ICMS sobre transferência de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte.

Contudo, esse PAF merece prosseguir, pois não batasse o seu direito em discussão judicial, devem ser apreciados na esfera administrativa os seguintes vícios: (I) erro quanto ao relato da autuação; (II) erro quanto à indicação do dispositivo legal que fundamenta a adoção de mencionado prazo, induzindo o contribuinte a erro; (II) falta da indicação dos dispositivos legais que tratam da atualização do valor lançado: aplicação de juros de mora e correção monetária; (IV) falta da demonstração de como teria sido apurado o montante exigido.

## NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR VÍCIO MATERIAL

Reproduzindo o art. 5º, LIV e LV da CF/88 e listando detalhadamente os vícios que entende desrespeitar a legislação (mero recebimento e não “aquisição de mercadoria”; falta de indicação da tipificação legal para promover a defesa e falta de indicação dos critérios de atualização do débito), pede seja decretada a nulidade do lançamento.

## IMPOSSIBILIDADE DA EXIGÊNCIA DE ICMS SOBRE AS TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE – JURISPRUDÊNCIA DO STJ E STF

Reproduzindo excerto doutrinário e ementas de decisões judiciais a respeito, diz que caso a preliminar suscitada seja ultrapassada, defende que o ICMS não incide sobre a simples transferência de mercadorias, bens e equipamentos entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, localizados em distintas unidades da Federação, sob pena de violação do disposto no art. 110 do CTN, de modo que o Auto de Infração deve ser julgado improcedente, em face do art. 155, II, da CF, Súmula 166 do STJ, do entendimento consignado no RE 1.125.133/SP, e do julgamento do Agravo no RE 1.255.885/RG (Tema 1.099), submetido à Repercussão Geral no STJ, bem como da jurisprudência dominante no TJBA.

Concluindo, requer seja recebida a Impugnação acolhendo a nulidade arguida, bem como declarada a improcedência do Auto de Infração.

A Autuante presta Informação Fiscal às fls. 254-259. Após sintetizar a Impugnação, informa que os argumentos defensivos não podem prosperar proque o procedimento fiscal tem respaldo na legislação vigente. Entretanto, como a decisão do STJ e STF se encontram em fases recursais, lavrou o AI para evitar a decadência, conforme orientação da PGE-PROFIS em relação ao despacho ID 28984359 e 00028295390, e não procede o argumento defensivo de que a infração foi descrita como aquisições de mercadorias, pois a descrição da infração 01 – 003.002.004: (... recolheu a menor, por erro na apuração do diferencial de alíquota do ICMS, nas entradas por transferências interestaduais...) (grifado).

Aduz que também não deve prosperar a arguição de que a falta de indicação dos juros e correção monetária não podr atualizar o débito, pois isto está previsto nos arts. 100 e 102, do COTEB, e 97 do CTN, reproduzidos.

Seguindo, diz não lhe caber entrar no mérito da discussão constitucional, mas seguir a Legislação Estadual que embasa o procedimento e lançamento fiscal.

Concluindo, diz não proceder a nulidade e improcedência arguida, mas aguardar o julgamento definitivo da questão em lide.

Presente na sessão de julgamento, a representante legal do sujeito passivo, Brenda Dias da Rocha, OAB/RJ 242748, em manifestação oral, repisa os argumentos aduzidos na impugnação, concluindo por requerer que o AI seja julgado nulo e/ou improcedente.

## VOTO

Conforme acima relatado, o AI processado exige o valor de R\$ 652.862,96, referente a única infração (006.002.001 – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento).

Examinando os autos constato estar o PAF consoante com o RICMS-BA e com o RPAF-BA/99, pois o lançamento resta pleno dos essenciais pressupostos formais e materiais e os fatos geradores do crédito tributário constam claramente demonstrados.

Assim, considerando que: a) conforme documentos de fls. 05, bem como o teor das manifestações defensivas, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte; b) na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto nos artigos 15, 19, 26, 28, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e § 1º), 41, 42, 44, 45 e 46 do RPAF; c) o processo se conforma

nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; d) a infração está claramente descrita, corretamente tipificada e tem suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 03 e 06); e) a infração está determinada com segurança, bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise.

Ressalto tratar-se de tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150) em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ 2º e 3º do artigo 150 do CTN).

A Impugnação consiste em: **a)** preliminar de nulidade alegando os seguintes vícios no lançamento tributário: (I) erro quanto ao relato da autuação; (II) erro quanto à indicação do dispositivo legal que fundamenta a adoção de mencionado prazo, induzindo o contribuinte a erro; (III) falta da indicação dos dispositivos legais que tratam da atualização do valor lançado: aplicação de juros de mora e correção monetária; (IV) falta da demonstração de como teria sido apurado o montante exigido; **b)** mérito: de logo informando ter renunciado ao direito de discutir o mérito do caso na esfera administrativa por ter ajuizado a Ação Declaratória nº 8008832-67.2020.8.05.0001, que tramita perante a 4ª Vara da Fazenda Pública na Comarca de Salvador/Ba, alega a impossibilidade da exigência de ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte – jurisprudência do STJ e STF -, sob pena de violação do disposto no art. 110, do CTN, em face do art. 155, III, da CF, Súmula 166, do STJ, do entendimento consignado no RE 1.125.133/SP, e do julgamento do Agravo no RE 1.255.885/RG (Tema 1.099), submetido à Repercussão Geral no STJ, bem como da jurisprudência dominante no TJBA.

Por sua vez, sem entrar no mérito do caso, a Autuante informa ter lavrado o AI para evitar a decadência, conforme orientação da PGE-PROFIS em relação ao despacho ID 28984359 e 00028295390, e não procede o argumento defensivo de que a infração foi descrita como aquisições de mercadorias, pois a descrição da infração 01 – 003.002.004: (... recolheu a menor, por erro na apuração do diferencial de alíquota do ICMS, nas entradas por transferências interestaduais...) (grifado), tampouco a arguição de que a falta de indicação dos juros e correção monetária não podr atualizar o débito, pois isto está previsto nos arts. 100 e 102, do COTEB, e 97 do CTN, reproduzidos.

Após compulsar os autos e sopesar/ponderar os argumentos de acusação e defesa, observando a possibilidade de decidir o caso em conformidade com disposição contida no Parágrafo único do art. 155, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia – RPAF, deixando de apreciar a nulidade suscitada, passo ao mérito do lançamento tributário em apreço.

Pois bem, a questão objeto da ADC 49, especificamente, a possível incidência do ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, é antiga nos tribunais brasileiros. 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 ao ICMS nesta situação jurídica, com estrado na súmula 166 do STJ.

Consequentemente, tal discussão também é antiga no âmbito deste CONSEF, já que por não haver um judicial trânsito em julgado da matéria, a legislação tributária da Bahia garantia a exigência fiscal na forma aqui autuada até que, tendo em vista a aproximação da definitividade da matéria no âmbito judicial e em benefício dos princípios regentes do processo administrativo fiscal, os autos lavrados sobre o tema tiveram o trâmite processual administrativo sobrestado, aguardando manifestação da PGE-PROFIS com supedâneo no art. 140 da Constituição do Estado da Bahia c/c art. 20 da Lei Complementar nº. 34/09.

Nesse sentido, instada a se manifestar sobre consulta em caso com a mesma matéria desta infração, formulada pela 1º CJF, relativo aos efeitos da decisão da ADC 49, a PGE-PROFIS-NCA emitiu o Parecer PGE2020273241-0, em 12/09/2024, lavrado pelo Nobre Procurador Dr. José Augusto Martins Junior.

Ainda que correlatas e simbioticamente imbricadas, o citado Parecer contempla duas discussões: a) da incidência ou não de ICMS nas transferência de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte; b) da possibilidade ou não da **cobrança do DIFAL nas operações de transferências sem feição comercial**.

No âmbito da primeira questão, depois de historiar a vasta discussão judicial e decorrentes efeitos da decisão do STF na Ação Direta de Constitucionalidade - ADC 49, quando, por maioria, julgou embargos procedentes para modular os efeitos da decisão dando eficácia pró-futuro a partir de 2024, ressalvados os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito e exaurido o prazo sem que os Estados disciplinassem a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos de mesmo titular, ficando reconhecido o direito dos sujeitos passivos de transferirem tais créditos, concluindo, ao final, por conhecer dos embargos e dar-lhes parcial provimento para declarar a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do art. 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº 87/1996, excluindo do seu âmbito de incidência apenas a hipótese de cobrança do ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular (isto no sentido de complementar diversas anteriores decisões do Supremo Tribunal reconhecendo a inconstitucionalidade de exigência de ICMS nas simples transferências de bens entre filiais, sejam internas ou interestaduais: ARE 682.680 AgR, do ARE 769.582 AgR, do ARE 764.196 AgR, entendimento confirmado pelo Plenário da corte em sede de repercussão geral, no julgamento do ARE nº 1.255.885, de 15/8/2020 - Tema nº 1.099/STF -, o citado Parecer confirma a não incidência do ICMS nos termos expostos nas retro indicadas decisões judiciais.

Na outra questão, a própria desta infração, qual seja, da possibilidade ou não da cobrança do ICMS por diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas operações de transfências sem feição comercial, o citado parecer a entende como correlata/derivada e simbiótica com a primeira, pois reunidas nos fundamentos da decisão da ADC, sendo possível condensá-los da seguinte maneira: 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.

*Logo, “por um raciocínio lógico, qualquer análise do DIFAL, como ferramenta normatizada, tem que estar adstrita a uma operação comercial subjacente, como, ao final e “ao cabo”, foi definido na ADC nº 49, de modo que não há falar, por premissa lógica, da persecução do DIFAL numa operação originária de transferência, porquanto, não se pode entender a concreção dum mecanismo de repartição de receita tributária, dentro duma situação jurídica onde não existe tributação (transferência entre estabelecimentos)”.*

Assim, conclui parecer inquestionável que o DIFAL está atrelado umbilicalmente a uma prática comercial (Capítulo V do CDC) ou, melhor, um ato de mercancia, situação esta não presente numa operação de transferência (ADC nº 49).

Neste sentido, importante sublimar, que o conceito de alíquota está irremediavelmente ligado a uma tributação, sendo um percentual usado para calcular o valor final de um imposto que deve ser pago por uma pessoa física ou jurídica, representando o aspecto quantitativo da obrigação de tributar. Em outras palavras, “*não há como se falar em alíquota e, por conseguinte, em diferencial de alíquota, sem uma operação jurídica praticada por comerciante que acarrete circulação de mercadoria e transmissão de sua titularidade ao consumidor final*”.

Por consequência lógica, o Ilustre parecerista opinou 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.

Assim, considerando que: **a)** o entendimento exposto no citado parecer foi referendado pela PGE em face do art. 41, II, da LC 34/2009; **b)** a presente exação se enquadra nas condições de modulação da definitividade da lide judicial acerca da não incidência de ICMS nas operações de transferência de mercadorias, bens e serviço entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte, tenho por insubsistente a infração acusada.

Voto, pois, pela **IMPROCEDÊNCIA** do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **278003.0009/21-2**, lavrado contra **OI MÓVEL S.A. – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL**

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 01 de julho de 2025.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO - JULGADOR

ZILRISNAIDE MATOS FERNANDES PINTO - JULGADORA