



PROCESSO Nº 0725162021-9 - e-processo nº 2021.000083503-0

ACÓRDÃO Nº 026/2026

TRIBUNAL PLENO

1ª Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

1ª Recorrida: CLARO S.A.

Advogado: Sr.º VICTOR BAETA DE MENDONÇA, inscrito na OAB/RJ sob o nº 256.625

2ª Recorrente: CLARO S.A.

2ª Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuantes: FLAVIO MARTINS DA SILVA e JOÃO ELIAS COSTA FILHO

Relator: CONS.º EDUARDO SILVEIRA FRADE.

**FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – BENS DESTINADOS AO CONSUMO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. TRANSFERÊNCIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE. ADC 49. TEMA 1367 DO STF. RECURSO DE OFÍCIO. DESPROVIMENTO. RECURSO VOLUNTÁRIO. PROVIMENTO.**

- A declaração de inconstitucionalidade de dispositivos da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir) na ADC nº 49 alcança teve a sua modulação revisada pelo Tema 1367 do STF, para abranger quaisquer transferências de bens entre estabelecimentos do mesmo contribuinte anteriormente a 2024.

- No caso dos autos, tanto o ICMS-Difal como ICMS decorrente de saídas para outros estados se deram para estabelecimentos diferentes do mesmo contribuinte, localizados em estados diferentes.

Vistos, relatados e discutidos os autos deste Processo, etc...

A C O R D A M à unanimidade e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento do recurso de ofício, por regular e do recurso voluntário, por regular e tempestivo e, no mérito, pelo desprovimento do primeiro e provimento do último para declarar improcedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº



93300008.09.00000692/2021-66, lavrado em 12 de maio de 2021, em desfavor da CLARO S.A., eximindo-a de quaisquer ônus relativos ao presente processo.

Em tempo, cancelo o crédito tributário no valor total de R\$ 4.432.577,89, sendo de ICMS R\$ 2.218.980,79, por infringência Art. 106, II, "c" e §1º c/c, Art. 2º, §1º, IV., Art. 3º, XIV e, Art. 14, X; e Art. 106, do RICMS/PB, aprov. p/Dec.18.930/97 e R\$ 2.218.980,79 de multa por infração, por infringência aos Art. 82, II, "e" e Art. 82, V, "a", da Lei n.6.379/96.

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

P.R.I.

Tribunal Pleno, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 03 de fevereiro de 2026.

EDUARDO SILVEIRA FRADE  
Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA  
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros do Tribunal Pleno de Julgamento, SUZÉLIA CABRAL DA SILVA (SUPLENTE), FERNANDA CÉFORA VIEIRA BRAZ (SUPLENTE), LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA, LARISSA MENESES DE ALMEIDA, PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON, PETRÔNIO RODRIGUES LIMA E VINÍCIUS DE CARVALHO LEÃO SIMÕES.

SANCHA MARIA FORMIGA CAVALCANTE E RODOVALHO DE ALNECAR  
Assessora



PROCESSO N° 0725162021-9 - e-processo n° 2021.000083503-0

TRIBUNAL PLENO

1ª Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

1ª Recorrida: CLARO S.A.

Advogado: Sr.º VICTOR BAETA DE MENDONÇA, inscrito na OAB/RJ sob o n° 256.625

2ª Recorrente: CLARO S.A.

2ª Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuantes: FLAVIO MARTINS DA SILVA e JOÃO ELIAS COSTA FILHO

Relator: CONS.º EDUARDO SILVEIRA FRADE.

**FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – BENS DESTINADOS AO CONSUMO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. TRANSFERÊNCIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE. ADC 49. TEMA 1367 DO STF. RECURSO DE OFÍCIO. DESPROVIMENTO. RECURSO VOLUNTÁRIO. PROVIMENTO.**

- A declaração de inconstitucionalidade de dispositivos da Lei Complementar n° 87/96 (Lei Kandir) na ADC n° 49 alcança teve a sua modulação revisada pelo Tema 1367 do STF, para abranger quaisquer transferências de bens entre estabelecimentos do mesmo contribuinte anteriormente a 2024.

- No caso dos autos, tanto o ICMS-Difal como ICMS decorrente de saídas para outros estados se deram para estabelecimentos diferentes do mesmo contribuinte, localizados em estados diferentes.

## RELATÓRIO

A empresa autuada em epígrafe interpôs reclamação contra a acusação contida no AUTO DE INFRAÇÃO DE ESTABELECIMENTO N°. 93300008.09.00000692/2021-66, lavrado em 12 de maio de 2021, contra a empresa, CLARO S.A., cuja denúncia segue abaixo:



**DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS- FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS (MERC. P/ O ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO A PARTIR DE 07.03.02)**

>> O contribuinte deixou de recolher ICMS-diferencial de alíquotas concernentes à(s) aquisição(ões) de bens destinados ao ativo fixo do estabelecimento.

Nota Explicativa: O CONTRIBUINTE ESTÁ SENDO AUTUADO POR TER DEIXADO DE RECOLHER O ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA RELATIVO ÀS ENTRADAS INTERESTADUAIS DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO, ATRAVÉS DAS NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS RELACIONADAS NO ANEXO I, QUE FICA FAZENDO PARTE DO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO. RESSALTE-SE QUE AS NFE RELACIONADAS NA ACUSAÇÃO, NÃO FORAM DECLARADAS AO FISCO NAS RESPECTIVAS EFD (ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL), MESMO APÓS AS NOTIFICAÇÕES FISCAIS (CÓPIAS EM ANEXO) EMITIDAS PELO FISCO, SOLICITANDO A REGULARIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES PRESTADAS

**DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS (MER. P/ O USO E/OU CONSUMO DO ESTAB.) (PERÍODO A PARTIR DE 07.03.02)**

>> O contribuinte deixou de recolher ICMS – diferencial de alíquotas concernentes à(s) aquisição(ões) de mercadorias destinadas ao uso e/ou consumo do estabelecimento.

Nota Explicativa: O CONTRIBUINTE ESTÁ SENDO AUTUADO POR TER DEIXADO DE RECOLHER O ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA RELATIVO ÀS ENTRADAS INTERESTADUAIS DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO, ATRAVÉS DAS NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS RELACIONADAS NO ANEXO I, QUE FICA FAZENDO PARTE DO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO. RESSALTE-SE QUE AS NFE RELACIONADAS NA ACUSAÇÃO, NÃO FORAM DECLARADAS AO FISCO NAS RESPECTIVAS EFD (ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL), MESMO APÓS AS NOTIFICAÇÕES FISCAIS (CÓPIAS EM ANEXO) EMITIDAS PELO FISCO, SOLICITANDO A REGULARIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES PRESTADAS.

**FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS** >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual.

Nota Explicativa: O CONTRIBUINTE ACIMA IDENTIFICADO ESTÁ SENDO AUTUADO POR TER DEIXADO DE RECOLHER O ICMS DEVIDO SOBRE AS NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS DE SAÍDAS INTERESTADUAIS EMITIDAS, SEM O DEVIDO DESTAQUE DO IMPOSTO CONFORME PREVÊ O RICMS/PB, AS QUAIS SE ENCONTRAM RELACIONADAS NO ANEXO III (NFE DE SAÍDAS INTERESTADUAIS EMITIDAS SEM O DESTAQUE DO ICMS), QUE INTEGRA O PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO. POR FIM, ACRESCENTE-SE AOS DISPOSITIVOS INFRINGIDOS O ART. 52, ART. 54, C/C ART. 101, ART. 102 E ART. 2º E ART. 3º, ART. 60, I, "B", E III, "D", COM FULCRO ART.106,



TODOS DO RICMS/PB, APROVADO PELO DECRETO.18930/97. RESSALTE-SE QUE O CONTRIBUINTE DEIXOU DE DECLARAR AO FISCO AS CITADAS NFE DE SAÍDAS, NAS SUAS DECLARAÇÕES (EFD), MESMO APÓS AS NOTIFICAÇÕES FISCAIS (CÓPIAS EM ANEXO) EMITIDAS PELO FISCO, SOLICITANDO A REGULARIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES NAS DECLARAÇÕES DA ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL (EFD) DO PERÍODO

Por consequência, os Representantes Fazendários lançaram de ofício, crédito tributário no valor total de R\$ 4.432.577,89, sendo de ICMS R\$ 2.218.980,79, por infringência Art. 106, II, "c" e §1º c/c, Art. 2º, §1º, IV, Art. 3º, XIV e, Art. 14, X; e Art. 106, do RICMS/PB, aprov. p/Dec.18.930/97 e R\$ 2.218.980,79 de multa por infração, por infringência aos Art. 82, II, "e" e Art. 82, V, "a", da Lei n.6.379/96.

O autuado foi notificado desta ação fiscal via DTe, em 28/05/2021 (fl. 369), a acusada interpôs petição reclamatória (fl. 374/601), em 29/06/2021, tempestivamente, na qual, em síntese, alega o seguinte:

\* Preliminar

– Cerceamento de defesa – a infração imputada não se coaduna com a descrição constante na Nota explicativa;

\* Mérito

- O ICMS-DIFAL foi efetivamente declarado na EFD e devidamente recolhido conforme documentos em anexo;
- A infração de falta de recolhimento de ICMS refere-se à transferência de bens entre próprios estabelecimentos da impugnante;
- Princípio do não confisco.

Ademais a impugnante requereu que fosse improcedente o Auto de Infração de Estabelecimento n° 93300008.09.00000692/2021-66. Requereu também diligência/perícia fiscal e notificação de forma conjunta aos Dr. Ronaldo Redenschi, Julio Salles Costa Janolio e Andrea de Souza Gonçalves Campbell, sob pena de nulidade.

Declarados conclusos os autos (fl. 602), foram os mesmos encaminhados à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais-GEUP, sem a informação de existência de antecedentes fiscais, tendo cabido ao julgador fiscal José Hugo Lucena da Costa, pelo critério de distribuição, a apreciação da matéria, o qual a realização de diligência, esta às fls. 605, que foi respondida pela fiscalização às fls. 608 a 616.

Retornados os autos à GEJUP, fora lavrada sentença de fls. 619-626, todavia, tendo sido esta anulada por falta de ciência da diligência, conforme acórdão 675/2024, do Tribunal Pleno deste e. Conselho de Recursos Fiscais (fls.660-671).



Notificada da diligência, a autuada se manifestou às fls. 680-684, alegando:

- a. que as notas fiscais referentes às infrações I e II, indicadas como não quitadas, em verdade, foram quitadas
- b. A Nota Fiscal nº 30936, referente ao ativo fixo (INFRAÇÃO I), por exemplo, constou na apuração do mês de fevereiro de 2019 (Guia N. Controle 3017421572) cujo montante a ser pago foi o de R\$ 212.729,32
- c. De igual modo, as Notas Fiscais autuadas nº 3572, 3778, 3742, 3830, 3832, 3845, e 3759, referentes aos bens para uso e consumo (INFRAÇÃO II), constaram na apuração do mês de março de 2019 (Guia N. Controle 3015114571) cujo montante a ser pago foi o de R\$ 232.188,30.
- d. O mesmo pode ser observado para as Notas Fiscais nº 3422 e 6076, também referentes a infração II.
- e. A NF 3422 constou na apuração do mês de fevereiro de 2018 (Guia N. Controle 3014970163) cujo montante a ser pago foi o de R\$ 169.773,20. Já a NF 6076 constou na apuração do mês de agosto de 2018 (Guia N. Controle 3016090640) cujo montante a ser pago foi o de R\$ 220.506,90.
- f. Suscitou, pois, a realização de nova diligência.

Declarados conclusos, foram os autos novamente remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais (GEJUP), ocasião em que o julgador fiscal, José Hugo Lucena da Costa lavrou decisão pela parcial procedência da acusação, nos termos sintetizados na ementa abaixo:

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – BENS DESTINADOS AO CONSUMO. ACUSAÇÕES CONFIGURADAS EM PARTE. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. MULTA MINORADA POR LEI. ACUSAÇÃO CONFIGURADA EM PARTE.

- Constatada a materialidade da falta de recolhimento do ICMS diferencial de alíquota nas aquisições para o ativo fixo, tendo a autuada apresentado provas de que cumpriram parcialmente o recolhimento do ICMS devido.

- É cabível a cobrança de ICMS relativa à diferença de alíquotas nas operações interestaduais com mercadorias e bens destinados ao uso e/ou consumo de estabelecimento contribuinte do ICMS. Ilidida em parte pelas alegações da autuada.

- O contribuinte deixou de recolher o ICMS sobre as notas fiscais eletrônicas de saídas interestaduais. In casu, todas as infrações tiveram a multa minorada por lei.



Em razão da improcedência reconhecida de parte do crédito tributário, foram os autos remetidos, em sede de Recurso de Ofício, ao Conselho de Recursos Fiscais, nos termos do artigo 80 da Lei nº 10.094/2013.

Após ser regularmente cientificado da ação, a autuada apresentou, tempestivamente, Recurso Voluntário, por meio do qual assenta:

- a. Nulidade da decisão de primeira instância, em razão do recolhimento integral do ICMS-Difal das infrações 01 e 02;
- b. Não incidência do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa – matéria pacificada em sede de repercussão geral (tema 1.099 e tema 1.367) e controle concentrado de constitucionalidade (ADC 49)

Declarados conclusos, foram os autos remetidos ao Conselho de Recursos Fiscais tendo sido, nos termos regimentais, distribuídos à esta relatoria que, observando a solicitação de sustentação oral, remeteu os autos à assessoria jurídica para a emissão de parecer, nos termos regimentais.

Eis relatório.

## VOTO

Versam os autos acerca da falta de recolhimento do ICMS-Difal em razão da transferência interestadual de bens destinado a uso e consumo e ativo fixo, bem como da falta de recolhimento do ICMS decorrente de operações de saída de mercadorias do território paraibano para outro Estado.

No que concerne à falta de recolhimento do ICMS-Difal em relação às transferências para uso e consumo e ativo fixo, cumpre observar que, compulsando os demonstrativos acostados pela fiscalização (docs, 0004 e 0005), que o Diferencial de alíquotas cobrado compreende operações em que as mercadorias saíram de filiais da mesma empresa, localizados em diferentes estados (SP, AM, DF e, majoritariamente, PE) para a filial paraibana.

A Constituição Federal, ao disciplinar a competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, estabelece, no artigo 155, II que o ICMS incidirá sobre as operações relativas à circulação de mercadorias, transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. A expressão "circulação de mercadorias" possui um conteúdo semântico e jurídico intrinsecamente ligado à transferência da titularidade do bem, ou seja, à ocorrência de um ato de mercancia que, de fato, promove a passagem do domínio de uma pessoa para outra, implicando uma alteração na esfera jurídica



patrimonial. O mero deslocamento físico de bens e mercadorias, sem que haja a efetiva mudança de propriedade, é um ato de natureza puramente logística e administrativa, desprovido da capacidade de gerar a riqueza nova que o ICMS busca tributar.

Com efeito, como observa Aliomar Baleeiro, o termo mercadoria é uma espécie do gênero “produto”, como “bem econômico que alguém, com o propósito deliberado de lucro, produz para vender ou compra para revender”<sup>1</sup>.

De igual sorte, também assenta Geraldo Ataliba:

Não é qualquer bem que pode ser juridicamente qualificado como mercadoria. Essa qualificação depende de dois fatores, a saber: (1) a natureza do promotor da operação que a tem por objeto e (2) a destinação comercial que a ela dá o seu titular<sup>2</sup>.

Esse também é o entendimento de Paulo de Barros Carvalho, que em sua tese de Livre-Docência na PUC/SP bem chama atenção para a destinação do produto é essencial para a definição, como se pode observar:

A natureza mercantil do produto não está, absolutamente, entre os requisitos que lhe são intrínsecos, mas na destinação que se lhe dê. É mercadoria a caneta exposta à venda entre outras adquiridas para esse fim. Não o será aquela que mantenho em meu bolso e que se destina a meu uso pessoal. Não se operou a menor modificação na índole do objeto referido. Apenas sua destinação veio a conferir-lhe atributos de mercadoria<sup>3</sup>.

Autores como José Eduardo Soares de Melo e Roque Carrazza, dentre tantos outros, não divergem nesse sentido. É, com efeito, entendimento pacífico na Ciência Jurídica - cujo papel se dá na construção de sentido dos enunciados normativos - que a destinação comercial do bem é atributo essencial para a sua caracterização como mercadoria.

É imperativo reconhecer que a interpretação literal do art. 12, I, da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir), que previa a incidência do imposto na saída para outro estabelecimento do mesmo titular, mostrou-se manifestamente inconstitucional ao tentar ampliar a base de incidência do ICMS para além do conceito constitucional de “circulação”, conforme evidenciado na Ação Direta de Constitucionalidade nº 49, que evidenciou que o conceito de autonomia dos estabelecimentos, previsto no art. 11, § 3º,

<sup>1</sup> BALEEIRO, Aliomar. ICM sobre Importação de Bens de Capital para Uso do Importador. São Paulo: Revista Forense, vol. 25, p. 143

<sup>2</sup> ATALIBA, Geraldo. ICMS. Incorporação ao Ativo – Empresa que loca, oferece em ‘Leasing’ seus Produtos – Descabimento do ICMS. São Paulo: Revista de Direito Tributário Vol. 52. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 78

<sup>3</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Regra Matriz do ICM. Tese apresentada para obtenção do Título de Livre-Docência Faculdade de Direito da PUC/SP, 1981, p. 206/207



II, da mesma Lei Kandir, deve ser interpretado em harmonia com a Constituição, limitando-se aos aspectos operacionais e de apuração, e jamais ao ponto de criar um fato gerador inexistente e inconstitucional.

Com efeito, como restou reconhecido pelo e. STF, na ADC nº 49, a unidade do sujeito passivo é o que prevalece para fins de definição da materialidade do imposto<sup>4</sup>. Portanto, as transferências de mercadorias da Claro S.A. entre suas filiais, independentemente da localização interestadual, não se subsumem ao conceito constitucional de circulação e, por conseguinte, não podem ser consideradas fatos geradores do ICMS.

A decisão do STF - ao nosso particular sentir acertada, pois prestigia a conceituação do Direito Civil, mais precisamente do Direito Empresarial, segundo a qual o estabelecimento há de ser compreendido como conjunto de bens que compõem uma mesma empresa, esta atividade econômica única, ainda que fracionada em diferentes filiais – teve, todavia, num primeiro momento, seus efeitos modulados por meio do julgamento de embargos de declaração, ficando postergados os mesmos para o exercício de 2024, sendo ressaltados, todavia, os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito, que ocorreu em 29/4/2021, de acordo com a reprodução a seguir da ata de julgamento dos embargos de declaração:

<sup>4</sup> **ADC 49**

Órgão julgador: Tribunal Pleno  
Relator(a): Min. EDSON FACHIN  
Julgamento: 19/04/2021  
Publicação: 04/05/2021  
Ementa

Ementa: **DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. ICMS. DESLOCAMENTO FÍSICO DE BENS DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DE MESMA TITULARIDADE. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR. PRECEDENTES DA CORTE. NECESSIDADE DE OPERAÇÃO JURÍDICA COM TRAMITAÇÃO DE POSSE E PROPRIEDADE DE BENS. AÇÃO JULGADA IMPROCEDENTE.** 1. Enquanto o diploma em análise dispõe que incide o ICMS na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, o Judiciário possui entendimento no sentido de não incidência, situação esta que exemplifica, de pronto, evidente insegurança jurídica na seara tributária. Estão cumpridas, portanto, as exigências previstas pela Lei n. 9.868/1999 para processamento e julgamento da presente ADC. 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. 4. Ação declaratória julgada improcedente, declarando a inconstitucionalidade dos artigos 11, §3º, II, 12, I, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”, e 13, §4º, da Lei Complementar Federal n. 87, de 13 de setembro de 1996.



*Decisão: O Tribunal, por maioria, julgou procedentes os presentes embargos para **modular os efeitos da decisão a fim de que tenha eficácia pró-futuro a partir do exercício financeiro 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 disciplinem a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos de mesmo titular, fica 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. Tudo nos termos do voto do Relator, vencidos, em parte, os Ministros Dias Toffoli (ausente ocasionalmente, tendo proferido voto em assentada anterior), Luiz Fux, Nunes Marques, Alexandre de Moraes e André Mendonça. Ausente, justificadamente, a Ministra Carmen Lúcia, que proferiu voto em assentada anterior. Presidência da Ministra Rosa Weber. Plenário, 19.4.2023.*

O STF, contudo, ao julgar o Tema nº 1.367, firmada pelo *leading case* RE 1490708, vedou expressamente a cobrança retroativa do ICMS sobre fatos geradores anteriores a 2024 em relação aos quais o tributo não foi pago, como se pode observar:

**Tema 1367 - Efeitos da modulação na incidência de ICMS sobre a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, conforme o estabelecido no Tema 1.099/RG e na ADC 49**

**Relator(a):**  
MINISTRO PRESIDENTE

**Leading Case:**  
RE 1490708

**Descrição:**  
Recurso extraordinário em que se discute à luz do artigo 102; §2º, da Constituição Federal, se a atribuição de efeitos prospectivos à declaração de inconstitucionalidade da incidência de ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, estabelecida no Tema 1.099/RG e na ADC 49, impõe a incidência do tributo nas operações não ressalvadas pela modulação de efeitos.

**Tese:**  
A modulação dos efeitos estabelecida no julgamento da ADC nº 49/RN-ED não autoriza a cobrança do ICMS lá debatido quanto a fatos geradores ocorridos antes de 2024 em relação aos quais não tenha havido o pagamento do tributo.

A modulação dos efeitos estabelecida no julgamento da ADC nº 49/RN-ED não autoriza a cobrança do ICMS lá debatido quanto a fatos geradores ocorridos antes de 2024 em relação aos quais não tenha havido o pagamento do tributo.



Saliente-se, ademais, a superveniência da Lei Complementar nº 204, de 28 de dezembro de 2023, que alterou a Lei Kandir (LC 87/96), veio a confirmar, no plano legislativo, o entendimento constitucional do Supremo Tribunal Federal, notadamente a partir de 1º de janeiro de 2024

Nesse sentido, ainda que o presente contencioso só tenha se instaurado em maio de 2021, considerando que o STF reviu a modulação original da ADC 49, por meio do Tema 1367, para abranger fatos anteriores a 2024, bem como que, no caso em deslinde, os demonstrativos acostados à fiscalização se referem a ICMS decorrente de saídas para outras filiais e ICMS-Difal que, não corresponde a um novo tributo, mas a repartição de receitas entre os entes destinatários e de origem, não há de prevalecer a cobrança para o caso dos autos.

Por fim, relativamente às infrações I e II, observo que o contribuinte apresentou comprovantes de recolhimentos das notas fiscais que alega, sendo tais pagamentos prévios à lavratura do presente auto de infração, motivo pelo qual urge improceder tais lançamentos.

Com estes fundamentos,

**VOTO** pelo recebimento do recurso de ofício, por regular e do recurso voluntário, por regular e tempestivo e, no mérito, pelo desprovimento do primeiro e provimento do último para declarar improcedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000692/2021-66, lavrado em 12 de maio de 2021, em desfavor da CLARO S.A., eximindo-a de quaisquer ônus relativos ao presente processo.

Em tempo, cancelo o crédito tributário no valor total de R\$ 4.432.577,89, sendo de ICMS R\$ 2.218.980,79, por infringência Art. 106, II, "c" e §1º c/c, Art. 2º, §1º, IV., Art. 3º, XIV e, Art. 14, X; e Art. 106, do RICMS/PB, aprov. p/Dec.18.930/97 e R\$ 2.218.980,79 de multa por infração, por infringência aos Art. 82, II, "e" e Art. 82, V, "a", da Lei n.6.379/96.

Intimações necessárias a cargo da Repartição Preparadora, na forma regulamentar.

Tribunal Pleno, sessão realizada por videoconferência em 03 de fevereiro de 2026.

Eduardo Silveira Frade  
Conselheiro Relator