

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.249/26/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 16.026812691-10
Impugnação: 40.010159430-97
Impugnante: Via Varejo S/A
CNPJ: 33.041260/1356-80
Proc. S. Passivo: Wesley dos Santos Lima/Outro(s)
Origem: DF/BH-2

EMENTA

RESTITUIÇÃO – ICMS - RECOLHIMENTO A MAIOR. Pedido de restituição do imposto pago a título de diferencial de alíquotas, ao argumento de recolhimento indevido, em virtude de, até janeiro de 2023, inexistência de lei complementar que previsse a incidência do imposto sobre as operações, bem como da não incidência do imposto na transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte. Entretanto, é devido o diferencial de alíquotas, nos termos do art. 5º, § 1º, item 6 e art. 6º, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75, não restando demonstrado nos autos o direito à restituição pleiteada.

Impugnação improcedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A Requerente pleiteia da Fazenda Pública Estadual, conforme Protocolo nº 202.417.742.975-3, fls. 02, a restituição dos valores pagos relativamente ao imposto a título de diferencial de alíquotas, referente ao exercício de 2022 a janeiro de 2023, em relação a:

I) operações interestaduais de aquisição de mercadoria de material de uso e consumo de outras unidades da Federação;

II) transferências de materiais de uso e consumo enviados pela sua filial de outra unidade da Federação (São Paulo).

A Fiscalização propõe o indeferimento do pedido conforme Parecer de fls. 52/54.

A Delegacia Fiscal (DF/BH-2, em Despacho de fls. 55, indefere o pedido.

Da Impugnação

Inconformada, a Requerente apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 57/68, acompanhada dos documentos de fls. 69/125. Requer, ao final, o deferimento do pedido de restituição.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização manifesta-se às fls. 128/132, refutando as alegações da Defesa e pugnando pela manutenção do indeferimento à restituição pleiteada.

DECISÃO

Conforme relatado, trata-se de requerimento de restituição dos valores pagos relativamente ao imposto a título de diferencial de alíquotas, referente ao exercício de 2022 a janeiro de 2023, em relação a:

I) operações interestaduais de aquisição de mercadoria de material de uso e consumo de outras unidades da Federação;

II) transferências de materiais de uso e consumo enviados pela sua filial de outra unidade da Federação (São Paulo).

Inicialmente, acerca da incidência de ICMS/DIFAL sobre as operações interestaduais de aquisição de mercadoria de material de uso e consumo, o argumento da Impugnante é de que não existiria, até janeiro de 2023, lei complementar que previsse a incidência do imposto sobre operações interestaduais de remessa de mercadorias destinadas ao uso e consumo de contribuintes de outro Estado.

Afirma, ainda, não ter ocorrido a transferência do encargo financeiro do ICMS para terceiros.

Invoca a decisão jurisprudencial proferida pelo Supremo Tribunal Federal (STF) na ADI nº 5469 e no Tema nº 1093.

Sobre esse primeiro ponto, cumpre destacar que a incidência do diferencial de alíquotas sobre as operações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor final de outro Estado está prevista no art. 155, § 2º, inciso VIII da Constituição da República – CR/88:

Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

Art. 155. 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, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

VII - 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;

a) (revogada);

b) (revogada);

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

(...)

Por sua vez, em Minas Gerais o diferencial de alíquotas, nos casos de operações interestaduais destinadas a consumidores finais, contribuintes neste Estado, têm a sua incidência e fato gerador previstos no art. 5º, § 1º, item “6” e no art. 6º, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 5º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

(...)

§ 1º O imposto incide sobre:

(...)

6. a entrada, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação, destinada a uso, consumo ou ativo imobilizado;

(...)

Art. 6º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

II - na entrada no estabelecimento de contribuinte de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação, destinada a uso, consumo ou ativo imobilizado

(...)

O art. 12, § 1º, da mesma Lei prevê, quanto ao cálculo do ICMS devido pelo diferencial de alíquota, que o RICMS/02 determinará como ele será feito:

Lei nº 6.763/75

Art. 12. As alíquotas do imposto, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, são:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º Nas hipóteses dos itens 6, 10, 11 e 12 do § 1º do art. 5º, o regulamento estabelecerá como será calculado o imposto, devido a este Estado, correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual.

(...)

Por sua vez, assim estabelece o RICMS/02:

RICMS/02

Art. 43. Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 8º Para cálculo da parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, devida a este Estado, será observado o seguinte:

I - na hipótese do inciso VII do caput do art. 1º deste Regulamento:

a) para fins do disposto no art. 49 deste Regulamento:

a.1) do valor da operação será excluído o valor do imposto correspondente à operação interestadual;

a.2) ao valor obtido na forma da subalínea "a.1" será incluído o valor do imposto considerando a alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a mercadoria;

b) sobre o valor obtido na forma da subalínea "a.2" será aplicada a alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a mercadoria;

c) o imposto devido corresponderá à diferença positiva entre o valor obtido na forma da alínea "b" e o valor do imposto relativo à operação interestadual, assim considerado o valor resultante da aplicação da alíquota interestadual sobre o valor da operação de que trata a subalínea "a.1" antes da exclusão do imposto;

(...)

Da leitura dos dispositivos acima, depreende-se a legalidade da cobrança do ICMS/DIFAL sobre as operações iniciadas em outras unidades da Federação, que destinem a contribuinte mineiro mercadorias para o seu uso e consumo.

Cabe ressaltar que as decisões do Supremo Tribunal Federal – STF, extraídas na Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI nº 5469 e o julgamento do Recurso Extraordinário – RE nº 1.287.019 (Tema nº 1093 do STF), versam apenas sobre a cobrança do diferencial de alíquota nas operações destinadas à consumidores finais não contribuintes, hipótese diferente da presente impugnação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tema nº 1093 - Necessidade de edição de lei complementar visando a cobrança da Diferença de Alíquotas do ICMS – DIFAL nas operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes do imposto, nos termos da Emenda Constitucional nº 87/15:

TESE: A COBRANÇA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA ALUSIVO AO ICMS, CONFORME INTRODUZIDO PELA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015, PRESSUPÕE EDIÇÃO DE LEI COMPLEMENTAR VEICULANDO NORMAS GERAIS.

Essa conclusão é evidente, pois a própria tese fixada no Tema nº 1093 do STF é clara ao limitar a exigência da lei complementar para a cobrança do ICMS/DIFAL, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/15, enquanto o ICMS/DIFAL exigido em operações interestaduais envolvendo mercadorias para uso e consumo destinado à contribuinte do imposto já existia antes da referida emenda constitucional. Colaciona-se:

Constituição Federal de 1988 antes da EC 87/15

Art. 155 (...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

(...)

Passe-se ao segundo ponto da impugnação: as transferências de materiais de uso e consumo enviados pela sua filial estabelecida no estado de São Paulo ou as operações de transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

Impugnante aduz que as operações de transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não se sujeitariam ao ICMS/DIFAL, por inexistir circulação jurídica da mercadoria, conforme entendimento consolidado do Superior Tribunal de Justiça (STJ) materializado na Súmula nº 166 do STJ, assim como nas recentes decisões do Supremo Tribunal Federal (STF), destacando o Agravo em Recurso Extraordinário nº 1.255.885 (Tema nº 1099), decido em repercussão geral e a Ação Direta de Constitucionalidade (ADC) nº 49.

Todavia, melhor sorte não assiste à Defesa.

Isto porque, a tese quanto à não incidência do imposto na transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte foi

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

firmada pelo STF no Tema nº 1099. Posteriormente, ao julgar recurso na Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) nº 49, o Tribunal decidiu que o entendimento só passaria a valer a partir do exercício financeiro de 2024. A modulação ressalvava ainda os processos administrativos ou judiciais já em curso quando da publicação da ata de julgamento.

A tese de repercussão geral firmada foi a seguinte:

“A NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS NO DESLOCAMENTO DE BENS DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DO MESMO CONTRIBUINTE LOCALIZADOS EM ESTADOS DISTINTOS, ESTABELECIDO NO TEMA 1.099/RG E NA ADC 49, TEM EFEITOS 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 DA ADC 49 (29.04.2021)”.

Desta feita, em virtude da modulação dos efeitos, até 31/12/23, permaneceu intacta a incidência do ICMS nas operações de transferência entre estabelecimento do mesmo titular, o que foi posteriormente tratado pela própria legislação tributária na promulgação da Lei Complementar Federal (LC) nº 204/23, que alterou a Lei Complementar Federal nº 87/96, absorvendo a decisão dos tribunais superiores sobre o assunto.

Assim, considerando que os pedidos de restituição que ora são impugnados, protocolados no ano de 2024 e/ou 2025, referem-se a fatos geradores anteriores a 31/12/23, tais pleitos, portanto, não são abarcados pela referida modulação, não comportando fundamentos sob a ótica da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Por fim, acerca do último ponto da impugnação, a Defesa acrescenta a alegação de que, nas operações de transferência entre filiais, com origem no estado de São Paulo e destino no estado de Minas Gerais, a legislação paulista (art. 4º, inciso VII da Lei nº 6.378/89) determina a não incidência de ICMS nas transferências de mercadorias de uso e consumo, razão pela qual não haveria como ser aferido o diferencial de alíquota, pois não há alíquota interestadual.

Indica para fundamentar o seu pleito a Consulta de Contribuinte nº 206/2017.

Este argumento, contudo, apesar de demandar uma análise específica, também não comporta provimento, conforme se passa a demonstrar.

É que naquele Estado, vigia e ainda vige, norma que exclui da incidência do ICMS na saída, com destino a outro estabelecimento do mesmo titular, de material de uso e consumo, conforme art. 4º, inciso VII da Lei nº 6.374/89, daquele Estado:

Lei nº 6.374/89 (SP)

Artigo 4º - O imposto não incide sobre:

(...)

VII - a saída com destino a outro estabelecimento do mesmo titular de material de uso ou consumo;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse contexto, a princípio, dada a inexistência de imposto a incidir sobre a operação interestadual e não havendo o que se falar em alíquota interestadual nessa situação, realmente não caberia a cobrança do ICMS/DIFAL sobre essa operação.

Neste sentido, a Diretoria de Orientação e Legislação Tributária da Superintendência de Tributação da SEF/MG manifestou o mesmo entendimento nas Consultas de Contribuintes nº 265/2019, 289/2006, 150/2002 e 236/2006, cujos trechos transcrevem-se abaixo:

Consulta de Contribuinte nº 265/2019

(...) como a operação com o bem do ativo imobilizado, ou material de uso e consumo está submetida à não incidência na unidade da Federação originária, o diferencial de alíquotas não será devido. Neste sentido, vide também as Consultas de Contribuinte n.º 220/2205; 289/2006 e 218/2019.

(...)

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 17 de dezembro de 2019.

(...)

Consulta de Contribuinte nº 289/2006

(...) Na hipótese de recebimento de bens, ou mercadorias oriundas de outro Estado, alcançadas pela não-incidência do ICMS, não há imposto a recolher à título do diferencial de alíquotas (...)

Consulta de Contribuinte nº 150/2002

(...) 3 – na hipótese de recebimento neste Estado de mercadoria proveniente de São Paulo sem incidência do ICMS, não há o que se falar em recolhimento de ICMS referente à diferença de alíquota. (...)

Consulta de Contribuintes nº 236/2006

(...) 1 a 5 – O termo “entradas” contido no art. 2.º, inciso II, Parte Geral do RICMS/02, alcança, inclusive, as entradas em transferência.

Assim, caso o estabelecimento destinatário adquira ou receba produto destinado ao uso, consumo, ou ativo permanente, caberá a incidência do ICMS a título de diferencial de alíquota, observadas as condições estabelecidas na legislação tributária.

Excetuam-se as hipóteses em relação às quais não haja previsão de incidência do ICMS, ou esteja prevista a isenção, inclusive no que se refere às transferências. (...)

Assim, a princípio, dado o exposto, caberia a restituição do ICMS/DIFAL recolhido pela Requerente referente às operações de transferência de materiais de uso e consumo por ela recebidos, e remetidos por filial estabelecida no estado de São Paulo.

No entanto, em 21/12/19, entrou em vigor o § 17 do art. 43 do RICMS/02 de Minas Gerais, o qual dispôs que nos casos em que a operação ou prestação interestadual estiver alcançada por não incidência, concedida pela unidade da Federação de origem, sem a previsão na Lei Complementar Federal nº 160, de 2017 e no Convênio ICMS nº 190, de 2017, é devido o diferencial de alíquota, o qual será calculado nos termos dos §§ 8º e 11 do art. 43, caso em que o valor do imposto a ser utilizado a título de alíquota interestadual consistirá naquele que reflita a carga tributária efetivamente cobrada pelo Estado de origem. Veja-se:

RICMS/02

Art. 43. Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 15. caso a operação ou prestação interestadual esteja alcançada por isenção ou redução da base de cálculo na unidade da Federação de origem, concedida em desacordo com a Lei Complementar Federal nº 24, de 7 de janeiro de 1975, e não reinstituída pela Lei Complementar Federal nº 160, de 2017, e Convênio ICMS nº 190, de 2017, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual devido a este Estado será calculado nos termos dos §§ 8º e 11, caso em que o valor do imposto a ser utilizado a título de alíquota interestadual consistirá naquele que reflita a carga tributária efetivamente cobrada pelo Estado de origem;

(...)

Efeitos a partir de 21/12/19 - Acrescido pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 47.806, de 20/12/19.

§ 17. O disposto no § 15 se aplica também nos casos em que a operação prestação interestadual estiver alcançada por não incidência, concedida pela unidade da Federação de origem sem a previsão em lei complementar.

(...)

Vê-se que esse dispositivo trouxe a previsão expressa da incidência do ICMS/DIFAL para casos como o aqui analisado.

Como citado no § 15 do art. 43 RICMS/02, para que um benefício fiscal concedido pelo estado de São Paulo seja válido perante o estado de Minas Gerais, conforme disposto no Convênio ICMS nº 190/17, é necessária a comprovação de seu registro e depósito pelo estado de São Paulo junto ao Confaz.

Acrescente-se que com relação à desoneração referente à não incidência do ICMS nas saídas de material de uso e consumo com destino a outro estabelecimento do mesmo titular, não foi localizado o registro e depósito de tal benefício fiscal, pelo

CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Estado de São Paulo junto ao Confaz, cujo prazo encerrou-se em 31/12/20, bem como tal desoneração não consta no Anexo Único do Decreto SP nº 63.320 de 28/03/18.

Dessa feita, como no presente caso, o período para o qual se requer a restituição do ICMS/DIFAL é posterior à entrada em vigor do RICMS/02, não há expressa previsão na legislação e não há protocolo do Convenio junto ao Conseq, indevida a restituição.

Neste sentido, inclusive, é o posicionamento deste Conselho de Contribuintes em caso similar ao dos autos proferido nos Acórdãos nºs 25.019/25/1ª, 25.030/24/3º, 23.424/23/2º, 24.902/24/3º, 24.312/22/3º e 24.898/24/3ª.

Por fim, esclareça-se ainda, que a Consulta de Contribuinte nº 206, de 06/10/17, indicada pela Impugnante, não se faz aplicável, vez que dispõe sobre a operação de transferência de ativo imobilizado, situação diversa da dos autos, além de ter data anterior a modificação legislativa do § 17 do art. 43 do RICMS/02, utilizada como premissa fundamental para o indeferimento da restituição ora em análise.

Dessa forma, diante do exposto, no presente caso, não há o que se falar na restituição do ICMS recolhido à título do diferencial de alíquotas sobre as operações relacionadas às compras ou às transferências destas mercadorias oriundas de outras unidades Federativas, para o uso e consumo do contribuinte mineiro.

Não reconhecido o direito à restituição pleiteada.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar improcedente a impugnação. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Wertson Brasil de Souza (Revisor), Vinicius Lombardi e Gislana da Silva Carlos.

Sala das Sessões, 06 de agosto de 2026.

Shirley Alexandra Ferreira
Presidente / Relatora