CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 25.019/25/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 16.026817715-32
Impugnação: 40.010159093-52
Impugnante: Via Varejo S/A
CNPJ: 33.041260/1332-02
Proc. S. Passivo: Wesley dos Santos Lima/Outro(s)
Origem: DF/Varginha

EMENTA

RESTITUIÇÃO – ICMS – RECOLHIMENTO A MAIOR. Pedido de restituição de valores indevidamente pagos a título do ICMS Diferencial de Alíquotas incidente sobre o recebimento de mercadorias adquiridas de contribuintes sediados em outras unidades da Federação, destinadas ao uso e consumo do adquirente e sobre o recebimento de mercadorias destinadas ao uso e consumo do adquirente remetidas, em operação de transferência, por filial estabelecida no estado de São Paulo. Não reconhecido o direito à restituição pleiteada. Correta a denegação do pedido de restituição.

Impugnação improcedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A Requerente pleiteia da Fazenda Pública Estadual, conforme documento de fls. 02/57, a restituição dos valores pagos relativamente ao ICMS/DIFAL, referente aos exercícios de 2022 (período de fevereiro, abril, junho, julho, outubro, novembro e dezembro) e 2023 (janeiro), em relação as operações interestaduais de aquisição de mercadoria de material de uso e consumo, assim como nas transferências de materiais de uso e consumo enviados pela sua filial de São Paulo.

Fundamenta o seu pedido inicial no argumento 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.

A Delegacia Fiscal (DF/Varginha), conforme Parecer e Despacho de fls. 59/62, indefere o pedido.

Inconformada, a Requerente apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 65/76, acompanhada dos documentos de fls. 77/139, contra a qual a Fiscalização se manifesta às fls. 142/149.

DECISÃO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Trata-se de requerimento de restituição dos valores pagos relativamente ao ICMS/DIFAL, referente aos exercícios de 2022 (período de fevereiro, abril, junho, julho, outubro, novembro e dezembro) e 2023 (janeiro), em relação as operações interestaduais de aquisição de mercadoria de material de uso e consumo, assim como nas transferências de materiais de uso e consumo enviados pela sua filial de São Paulo.

O argumento inicial 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 5469.

Sobre este 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:

Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - 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);

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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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*:

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:

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

(...)

§ 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:

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

§ 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.

Ressalte-se que, ao contrário do suposto pelo Impugnante, as decisões do Supremo Tribunal Federal – STF, extraídas na Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI nº 5469, e no 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.

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 87/2015**, 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:

TEMA Nº 1093 DO STF

TESE FIXADA: "A COBRANÇA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA ALUSIVO AO ICMS, **CONFORME INTRODUZIDO PELA EMENDA**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONSTITUCIONAL Nº 87/2015, PRESSUPÕE EDIÇÃO DE LEI COMPLEMENTAR VEICULANDO NORMAS GERAIS”.

(DESTACOU-SE)

Constituição Federal de 1988 antes da EC 87/2015

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;**

(...)

(Destacou-se)

Em Impugnação de fls. 65/76, a Defesa acrescenta a alegação de que, nas operações de transferência entre filiais, com origem São Paulo e destino 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. 4, inciso VII, da Lei nº 6.374/89, daquele estado:

Artigo 4º - O imposto não incide sobre:

(...)

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

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Consultas de Contribuintes nº 265/2019, 289/2006, 150/2002 e 236/2006, cujos trechos cita-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 (...)

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 pelo Requerente referente às operações de transferência de materiais de uso e consumo por ele 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 em lei complementar 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:

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

§ 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;

(...)

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

(...)

(Grifou-se)

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

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 referido § 17, há expressa previsão na legislação para a sua incidência, sendo, portanto, indevida a restituição.

Neste sentido, inclusive, é o posicionamento deste Conselho de Contribuintes em caso similar ao dos autos proferido no Acórdão nº 24.312/22/3º e 24.898/24/3ª.

Ademais, a Consulta de Contribuinte nº 206 de 06/10/17 indicada pelo Impugnante não se faz aplicável, vez que esta 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.

A Impugnante aduz, ainda, 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, decidido em repercussão geral (Tema nº 1099 do STF), e a Ação Direta de Constitucionalidade (ADC) nº 49.

Todavia, melhor sorte não assiste à Defesa.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Isto porque, a tese quanto à não incidência do imposto na transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte foi firmada pelo Supremo no julgamento do Recurso Extraordinário com Agravo (ARE) 1255885 (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, ressalvados os processos em andamento. 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)".

(DESTACOU-SE)

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 fatos geradores que se objetivam restituição nos presentes autos são anteriores a 31/12/23, o pleito também não comporta fundamento sob a ótica da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Por fim, não obstante terem sido afastados os argumentos jurisprudenciais indicados pela Impugnante, cumpre ressaltar que não cabe a este Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Assim, diante do exposto, 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar improcedente a impugnação. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Frederico Augusto Lins Peixoto (Revisor) e Gislana da Silva Carlos.

Sala das Sessões, 03 de junho de 2025.

**Mellissa Freitas Ribeiro
Relatora**

**Geraldo da Silva Datas
Presidente**

CCMG

P