

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.519/23/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 16.001655839-98  
Impugnação: 40.010155656-37  
Impugnante: Via Varejo S/A  
CNPJ: 33.041260/1302-97  
Proc. S. Passivo: Wesley dos Santos Lima/Outro(s)  
Origem: DF/Montes Claros

### **EMENTA**

**RESTITUIÇÃO - ICMS – DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. Pedido de restituição de valores pagos indevidamente a título de ICMS/DIFAL, sob alegação de que ocorreu pagamento indevido nas entradas de mercadorias em seu estabelecimento, em transferência do estado de São Paulo, para uso e consumo. Todavia, existe dispositivo de lei, vigente naquele Estado, desde à época das operações em análise, que prevê a não incidência do ICMS sobre as operações de saída, com destino a outro estabelecimento do mesmo titular, de material de uso e consumo, portanto, dada a inexistência de imposto a incidir sobre a operação interestadual e não havendo o que se falar em alíquota interestadual nessa situação, não cabe a cobrança do ICMS/DIFAL sobre operações desta natureza até 21/12/19, quando entrou em vigor o § 17º do art. 43 do RICMS/02, 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 11º do art. 43. Assim, devem ser restituídos os valores pleiteados até a referida data.**

**Impugnação parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.**

### **RELATÓRIO**

A Requerente pleiteia da Fazenda Pública Estadual, consoante documento de exercício fls. 02, a restituição dos valores pagos relativamente ao ICMS, referente ao período de março de 2017 a dezembro de 2021, ao argumento de que ocorreu pagamento indevido do diferencial de alíquotas – DIFAL, nas entradas de mercadorias em seu estabelecimento para uso e consumo.

A Delegacia Fiscal de Montes Claros indeferiu o requerimento por falta de amparo legal, conforme despacho de fls. 151.

Inconformada, a Requerente apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 154/165, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 242/246.

### **DECISÃO**

24.519/23/3ª

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme acima relatado, a Requerente pleiteia da Fazenda Pública Estadual, consoante documento de fls. 02, a restituição dos valores pagos relativamente ao ICMS, referente ao período de março de 2017 a dezembro de 2021, ao argumento de que ocorreu pagamento indevido do diferencial de alíquotas – DIFAL, nas entradas de mercadorias em seu estabelecimento para uso e consumo.

A Delegacia Fiscal de Montes Claros indeferiu o requerimento por falta de amparo legal, conforme despacho de fls. 151.

A Requerente alega, em sua defesa, em síntese:

- que recebe materiais de uso e consumo, em transferência de outro estabelecimento filial, de mesma titularidade, localizado no estado de São Paulo, sem a incidência do ICMS por força da legislação paulista (inciso VII, do art. 4º, da Lei 6.374/89 e alterações posteriores);
- que, contudo, à época da realização das referidas operações recolheu o ICMS, a título de diferencial de alíquotas, quando do recebimento dos materiais em comento, conforme relação no anexo 1 que apresenta;
- que seu procedimento não considerou o fato de que, por não haver tributação na Unidade da Federação de origem, não havia valor a ser recolhido a título de diferencial de alíquotas, já que não havia alíquota de origem a ser confrontada;
- que seu procedimento diverge na posição da consultoria tributária da SEF/MG que, em diversas oportunidades, reiterou sua posição de que não é devido o diferencial de alíquotas se a operação do Estado de origem não for tributada pelo ICMS, como por ex., na Consulta de Contribuintes nº 206/07;
- que se não houver tributação da transferência na unidade da Federação de origem da operação, não há que se falar em diferencial de alíquotas, sendo exatamente o que ocorreu nas operações, objeto do presente pedido;
- que, além do mais, as transferências se submetem à Súmula 166 do STJ, no sentido de que a operação de transferência não consiste em fato gerador do ICMS;
- que, ainda, em consonância com o entendimento do STF no RE nº 1.287.019 e na ADIN nº 5.469, ficou assentado que é requisito essencial para a cobrança do diferencial de alíquotas, a existência anterior de lei complementar que lhe defina fato gerador, base de cálculo e contribuintes, em atendimento à alínea a do inciso III do art. 146 da CF/88;
- pede pelo deferimento de seu pleito.

A Fiscalização se manifesta, sob os seguintes argumentos:

- que, a rigor, não houve impugnação ao indeferimento do pedido de restituição e sim a apresentação de praticamente 'novo pedido', não apreciado pela Delegacia Fiscal;
- que não há que se falar em recebimento de materiais de uso e consumo, de outra unidade da federação, sob a não incidência do ICMS, pois o imposto devido a título de diferencial de alíquotas deriva de comando constitucional (Art. 155, § 2º, Inciso VII, Alínea "b" e Inciso VIII);
- que a exigência de ICMS relativo à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual – DIFAL, incidente em operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado de contribuintes mineiros, está prevista na Lei 6.763/75 (Art. 5º, § 1º, Item 6 e Art. 6º, Inciso II);
- que o DIFAL é obrigação expressamente constitucional e se impõe quando a mercadoria, destinada, em operação interestadual, a contribuinte do ICMS, não estiver vinculada a posterior operação tributada pelo imposto;
- que a força da legislação paulista, como a da mineira e de qualquer unidade da Federação, não tem o poder de transcender o território de sua jurisdição e menos ainda de subverter a previsão constitucional do ICMS DIFAL;
- que já os convênios, protocolos e outros acordos entre os estados da federação acabam por "romper" esses limites, mas para padronizar ou aperfeiçoar a aplicação da regra jurígena comum; no caso em questão, os protocolos e convênios reiteram e regularizam a exigibilidade do DIFAL nas operações interestaduais;
- que a impugnante não falhou na interpretação das normas ao recolher o ICMS DIFAL, pelo contrário, quando recolheu o que era devido, nas entradas de operações interestaduais para consumidor final contribuinte do ICMS, observou a legislação aplicável;
- que nas operações interestaduais de bens destinados ao uso e consumo, deveria o remetente, em tese, emitir notas fiscais aplicando a alíquota interestadual e que talvez esse contribuinte tenha também afastado indevidamente a incidência do ICMS;

- que as Consultas de Contribuintes mencionadas pela Impugnante, tratam de 'ativo imobilizado' em situações específicas;
- que a Súmula 166 do STJ não estabelece vínculo com as Administrações Tributárias, porquanto essas e seus órgãos julgadores do contencioso administrativo estão vinculados ao Princípio da Legalidade;
- que, assim, o fato gerador do imposto ocorre na saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;
- que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADI 5.469 e o RE 1.287.019 (Tema 1093 da Repercussão Geral), decidiu pela necessidade da edição de lei complementar para que os Estados possam exigir, a partir de 2022, a diferença entre as alíquotas interna e interestadual – DIFAL, nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS, nos termos da EC 87/2015;
- que, assim, a LC 190/22 não se aplica nem se refere ao caso concreto do Pedido de Restituição indeferido;
- que no Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, a maioria das decisões, tem sido no mesmo sentido acima referido;
- pede pelo indeferimento do pedido de restituição.

A matéria decorre do comando constitucional expresso no inciso VII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal/88 e cita, também, os dispositivos contidos na Lei nº 6.763/75, art. 5º, § 1º, item 6 c/c art. 6º, inciso II, e art. 12, § 2º, da mesma lei, e no art. 42, § 1º, inciso I do RICMS/02.

Com efeito, o inciso VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal dispõe que caberá ao estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e interestadual, sendo a primeira estabelecida pela lei mineira e a segunda fixada por Resolução do Senado Federal.

No caso de entrada de mercadorias no estabelecimento, destinada a uso e consumo e oriunda de outra unidade da Federação, necessário se faz o recolhimento do diferencial de alíquotas sobre essas operações, na forma do disposto no art. 6º, inciso II da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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 permanente;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por sua vez, regulamentando o estatuído na Constituição e legislação infraconstitucional, o art. 42, § 1º, inciso I, do RICMS/02 dispõe da mesma forma, ou seja, que o Contribuinte mineiro fica obrigado a recolher o valor do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, na hipótese de entrada, em estabelecimento de contribuinte deste estado, em decorrência de operação interestadual, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente.

A legislação que rege a matéria assim dispõe:

RICMS/02

Art. 42 - As alíquotas do imposto são:

(...)

§ 1º - Fica o contribuinte mineiro, inclusive a microempresa e a empresa de pequeno porte, obrigado a recolher o imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, observado o disposto no inciso XII do caput do art. 43 e no art. 84 deste Regulamento, na hipótese de:

I - entrada, em estabelecimento de contribuinte no Estado, em decorrência de operação interestadual, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente e de utilização do respectivo serviço de transporte;

Não obstante a conclusão acima, fazem-se necessárias ressalvas quanto à cobrança do ICMS Diferencial de Alíquotas incidente sobre o recebimento, pela Autuada, de materiais de uso e consumo remetidos em operações de transferência por filial estabelecida no estado de São Paulo.

Prescreve o dispositivo de lei, vigente naquele Estado, desde à época das operações em análise, a não incidência do ICMS sobre as operações de saída, com destino a outro estabelecimento do mesmo titular, de material de uso e consumo. Veja-se:

Lei nº 6.374/89

Art. 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, não cabe a cobrança do ICMS/DIFAL sobre operações desta natureza.

Mesmo entendimento foi manifestado nas respostas dadas pela Diretoria de Orientação e Legislação Tributária da Superintendência de Tributação da SEF/MG, através das Consultas de Contribuintes nºs 265/2019, 289/2006, 150/2002 e 236/2006:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### Consulta de Contribuinte n° 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 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 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 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.

No entanto, em 21/12/19, entrou em vigor o § 17º do art. 43 do RICMS/02, o qual dispõe 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 11º 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.

### 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 n° 24, de 7 de janeiro de 1975, e não

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

restituída 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.

Vê-se que esse dispositivo trouxe a previsão expressa da incidência do ICMS/Diferencial de Alíquotas para casos como os versados no presente PTA.

Assim, em relação às operações de transferência em análise, somente é devido o recolhimento do ICMS/DIFAL a partir de 21/12/19, devendo, portanto, ser restituídos os valores indevidamente recolhidos, anteriores à referida data.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente a impugnação para restituir o ICMS recolhido a título de Diferencial de Alíquotas sobre as operações de transferências de materiais de uso e consumo oriundas do estado de São Paulo, ocorridas até 20/12/19. Vencido, o Conselheiro Thiago Álvares Feital (Relator), que julgava improcedente a impugnação. Designada relatora a Conselheira Cindy Andrade Moraes (Revisora). Participaram do julgamento, além da signatária e do Conselheiro vencido, os Conselheiros Dimitri Ricas Pettersen e Gislana da Silva Carlos.

**Sala das Sessões, 28 de março de 2023.**

**Cindy Andrade Moraes**  
**Presidente / Relatora designada**

P

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

---

Acórdão:	24.519/23/3 <sup>a</sup>	Rito: Sumário
PTA/AI:	16.001655839-98	
Impugnação:	40.010155656-37	
Impugnante:	Via Varejo S/A	
	CNPJ: 33.041260/1302-97	
Proc. S. Passivo:	Wesley dos Santos Lima/Outro(s)	
Origem:	DF/Montes Claros	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Thiago Álvares Feital, nos termos do art. 83 do Regimento Interno do CCMG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

A controvérsia diz respeito ao recolhimento do ICMS DIFAL que seria devido em virtude da realização de operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da Impugnante. Seu raciocínio está embasado no fato de que, uma vez que as transferências não deveriam ser tributadas em Minas Gerais (estado de destino das operações), conseqüentemente não deveria ser exigido o ICMS DIFAL. Não sendo este exigível, o valor eventualmente recolhido a este título pela Impugnante no passado configura indébito e deveria ser restituído.

Conquanto o raciocínio da Impugnante em relação à não incidência do ICMS sobre as transferências esteja correto, já tendo este Conselheiro se pronunciado a este respeito em outro PTA, a questão da restituição é um tanto mais complexa e o cenário jurídico se alterou desde a última manifestação deste Conselheiro sobre o tema.

Realmente, a não incidência do ICMS sobre as transferências foi reiterada pelo STJ, sob a sistemática dos recursos repetitivos, em 2010, no Recurso Especial nº 1.125.133/SP — 14 anos após a publicação da Súmula 166 — na forma do Tema Repetitivo nº 259.

Após a fixação do repetitivo, o STJ já publicou 51 acórdãos com o mesmo entendimento, o que nos permite afirmar, com razoável tranquilidade, que a interpretação do Tribunal não é desconhecida pelo Fisco mineiro.

Também o Supremo Tribunal Federal tem se manifestado nos últimos anos no mesmo sentido. A esse respeito, vejam-se os Recursos Extraordinários com Agravo nº 1.100.961 AgR/RS e 1.190.808 AgR/RS. Em 14 de agosto de 2020, o STF voltou ao tema no Recurso Extraordinário nº 1.255.885, reconhecendo a existência de repercussão geral no tema e reafirmando seu entendimento na seguinte tese:

NÃO INCIDE ICMS NO DESLOCAMENTO DE BENS DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DO MESMO CONTRIBUINTE LOCALIZADOS EM ESTADOS DISTINTOS, VISTO NÃO HAVER A

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

TRANSFERÊNCIA DA TITULARIDADE OU A REALIZAÇÃO DE ATO DE MERCANCIA". (TEMA Nº 1099)

Contudo, o deferimento de pedido de restituição encontra óbices maiores no princípio da legalidade que rege a atuação da administração pública em geral e, especialmente, da administração tributária.

No presente momento, encontram-se pendentes de julgamento embargos de declaração no qual se decidirá acerca da modulação de efeitos e da possibilidade de se conceder aos Estados prazo para que disciplinem a matéria no que diz respeito a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos de estados distintos.

A questão diz respeito diretamente à matéria aqui enfrentada e o seu deslinde definitivo pelo STF é necessário para que se possa determinar o curso deste e de outros eventuais pedidos que sobreviriam no mesmo sentido.

Assim, por entender que não há fundamento legal a autorizar a restituição do ICMS recolhido pela Impugnante, voto pela improcedência da impugnação.

**Sala das Sessões, 28 de março de 2023.**

**Thiago Álvares Feital  
Conselheiro**