

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.423/23/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 16.001654327-61  
Impugnação: 40.010155612-67  
Impugnante: Globex Utilidades S A  
CNPJ: 33.041260/0176-44  
Proc. S. Passivo: Wesley dos Santos Lima/Outro(s)  
Origem: DF/BH-1

### **EMENTA**

**RESTITUIÇÃO – ICMS. Errôneo o entendimento da Impugnante quanto à necessidade de lei complementar para se exigir o pagamento do ICMS/DIFAL nas aquisições ou recebimento em transferência, por contribuinte do imposto, de materiais de uso e consumo de outras unidades da Federação.**

**Impugnação improcedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A Impugnante pleiteia da Fazenda Pública Estadual, conforme documento de fls. 07/10, a restituição dos valores pagos relativamente ao ICMS/DIFAL nos meses de abril e maio de 2017, ao argumento de que as operações de compra de mercadorias e serviços para seu próprio uso e consumo naquela época, foram objeto de recolhimento indevido do ICMS diferencial de alíquota, uma vez que até janeiro de 2022, não havia lei complementar regulando a cobrança desse imposto.

A Administração Fazendária, em Despacho de fls. 22, indeferiu o pedido.

Inconformada, a Impugnante apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 25/31, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 92/94.

### **DECISÃO**

Trata-se de requerimento de restituição dos valores pagos relativamente ao ICMS/DIFAL, referente aos meses de abril e maio de 2017, ao argumento de que as operações de compra de mercadorias e serviços para seu próprio uso e consumo foram objeto de recolhimento indevido do ICMS diferencial de alíquota, uma vez que até janeiro de 2022, não havia lei complementar regulando a cobrança desse imposto.

Inconformada, a Impugnante apresenta sua Impugnação e afirma que recebeu em transferência de filial localizada em outra unidade da Federação, material de uso e consumo que gerou o pagamento a maior cuja restituição é ora pleiteada. E que efetuou a compra de materiais de uso e consumo de fornecedores de outra unidade da Federação que gerou também outro indébito, conforme o Anexo II da peça de Impugnação.

Alega que, por uma falha na interpretação das normas legais, tais operações foram objeto de recolhimento indevido do ICMS/DIFAL. Neste sentido, a Impugnante assevera que as operações foram de transferência de materiais de uso e consumo de sua filial localizada no estado de São Paulo para seu estabelecimento em Minas Gerais e afirma que recebeu os materiais em transferência sob o CFOP 2.557 (Classificam-se neste código as entradas de materiais para uso ou consumo recebidos em transferência de outro estabelecimento da mesma empresa), sem a incidência do ICMS por força da legislação paulista, nos termos da Lei nº 6.374/89, art. 4º, inciso VII, e que pelo fato de as transferências objeto do pedido de restituição não se sujeitarem à tributação no estado de São Paulo, impede a exigência do ICMS/DIFAL, e que todo o ICMS recolhido a esse título, foi feito indevidamente.

Aduz, ainda, que este dispositivo legal estabelece que o imposto não incide sobre a saída de material de uso e consumo com destino a outro estabelecimento do mesmo titular e por isso a Impugnante entende que, por não haver tributação no Estado de origem, também não haveria valores a serem recolhidos a título de ICMS diferencial de alíquota.

Acrescenta, também, que a Consultoria Tributária da SEF/MG, em diversas oportunidades, reiterou sua posição de que não é devido o diferencial de alíquotas se a operação no Estado de origem não for tributada pelo ICMS, como por exemplo na Consulta de Contribuintes nº 206/2007, na qual a resposta da Divisão de Orientação Tributária foi no sentido de que se a transferência não se sujeitou a tributação pelo ICMS no Estado de origem, não seria devido o DIFAL, uma vez que não haveria alíquota interestadual a ser confrontada com a alíquota interna.

“Consulta de Contribuinte nº 206 de 06/10/2017

(...)

Na exposição efetuada pela Consulente é informado que a transferência de ativo imobilizado ocorre a partir da filial estabelecida em São Paulo para a filial mineira. Nos documentos anexados à consulta, notadamente

Documentos Auxiliares das Notas Fiscais Eletrônicas (DANFE) referentes às notas fiscais de determinada operação com ativo imobilizado, observa-se que a transferência do bem da filial paulista para o estabelecimento em Minas Gerais ocorre com não incidência do ICMS, residindo a dúvida no cabimento ou não do recolhimento do diferencial de alíquotas previsto no inciso VII do art. 1º do RICMS/2002, tratando-se de destinatário contribuinte do imposto.

(...) considerando que a transferência não se sujeitou à tributação pelo ICMS no estado de origem, não será devido o diferencial de alíquotas previsto no inciso VII do art. 1º do RICMS/2002.”

Não assiste, entretanto, razão à Impugnante, uma vez que o inciso VII, do art. 4º, da Lei nº 6.374/89 do estado de São Paulo, que estabelece que o imposto não incide sobre a saída de material de uso e consumo com destino a outro estabelecimento do mesmo titular compreende, apenas, as operações realizadas internamente naquela UF.

Para que o seu alcance compreendesse as operações interestaduais, referida não incidência teria que ter se tornado um benefício fiscal publicado no Diário Oficial daquele Estado até 31/12/20, conforme determinam as cláusulas segunda e terceira do Convênio ICMS nº 190/17, bem como deveria ter sido efetuado o registro e o depósito desse benefício na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, da documentação comprobatória correspondente ao ato concessivo do benefício fiscal.

O Convênio ICMS nº 190/17, nos termos autorizados pela Lei Complementar nº 160, de 07/08/17, dispõe sobre a remissão de créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal de 1988, bem como sobre as correspondentes reinstuições.

De acordo com o referido inciso XII, alínea g, cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

O registro e depósito compreendem os atos de entrega pela unidade federada, em meio digital, à Secretaria Executiva do CONFAZ, de relação com a identificação dos atos normativos e concessivos dos benefícios fiscais e da correspondente documentação comprobatória, assim entendidos os próprios atos e suas alterações, para arquivamento perante a Secretaria Executiva do CONFAZ.

O CONFAZ, por sua vez, tem o prazo de 30 dias para publicar os registros e os depósitos no Portal Nacional da Transparência Tributária (PNTT) disponível no sítio eletrônico do CONFAZ. Nesse Portal devem ser publicadas todas as informações e documentação comprobatória dos atos normativos e dos atos concessivos relativos aos benefícios fiscais.

A cláusula sexta do Convênio ICMS nº 190/17 estabelece que os atos normativos e os atos concessivos relativos aos benefícios fiscais que não tenham sido objeto da publicação no órgão oficial de comunicação da respectiva UF, bem como do registro e do depósito (no CONFAZ), deveriam ter sido revogados até 31 de dezembro de 2020 pela unidade federada concedente.

Assim exposto, resta claro que a desoneração referente à não incidência do ICMS nas saídas de material de uso e consumo com destino a outro estabelecimento do mesmo titular é um benefício fiscal, e os respectivos atos normativos (art. 4º, inciso VII, da Lei nº 6.374, de 01/03/89, regulamentado pelo art. 7º, inciso XV, do Decreto nº 45.490, de 30/11/00, que aprova o RICMS/SP) não foram depositados no âmbito do CONFAZ, cujo prazo encerrou-se no dia 31/12/20, bem como tal desoneração não

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

consta no Anexo Único do Decreto SP nº 63.320, de 28/03/18, publicado no Diário Oficial do Estado de 29/03/18.

O Decreto retro mencionado divulgou a relação dos atos normativos referentes às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de que trata o inciso I do “caput” da cláusula segunda do Convênio ICMS nº 190/17, de 15 de dezembro de 2017.

Através do Decreto nº 63.320/18, São Paulo divulgou vários atos, entre eles, por exemplo, o da não incidência do ICMS na saída de bem do ativo permanente (art. 4º, inciso VI, da Lei nº 6.374, de 01/03/89 e art. 7º, inciso XIV, do RICMS/SP, aprovado pelo Decreto nº 45.490, de 30/11/00), encontrado no item 76, do Apêndice I, do seu Anexo Único.

Quanto à Consulta de Contribuinte nº 206, de 06/10/17, em seus argumentos de defesa, a Impugnante se equivoca ao citar esta Consulta pois não se aplica ao caso em tela, pois não se refere às transferências de material de uso e consumo e somente de ativo imobilizado da filial de São Paulo para a filial mineira com a finalidade de prestação de serviços em Minas Gerais.

A Impugnante também aduz que as operações de recebimento de materiais de uso e consumo ou ativo imobilizado em transferência não podem ser objeto de exigência do diferencial de alíquotas, conforme o entendimento consolidado do Superior Tribunal de Justiça STJ, na Súmula 166 na qual se lê que o simples deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro, do mesmo contribuinte, sem tipificar ato de mercancia, não legitima a incidência do ICMS.

Também cita decisões do STF no Agravo de Instrumento nº 1.255.885, decidido em repercussão geral e, na ADC 49, segundo os quais a operação de transferência não consiste em fato gerador do ICMS. Alega que no Tema 1099, o STF fixou a tese de que não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia.

Contudo, também, não assiste razão à Impugnante, pois se equivoca haja vista que os institutos legais e decisões citados não são aplicáveis ao período dos pagamentos objetos do pedido de restituição, porque após julgamento dos Embargos Declaratórios, opostos contra a modulação dos efeitos estabelecidos pela Decisão na ADC 49/RN, o STF prolatou Decisão em 09/05/22 (Ata nº 14, publicada no DJ-e de 10/05/22).

Na Decisão dos Embargos foi proposto que a Decisão do mérito da ADC tenha eficácia após o prazo de 18 (dezoito) meses, contados da data de publicação da ata de julgamento dos Embargos de Declaração (10/05/22).

Concluindo, o pedido de restituição compreende os anos de 2017 a 2021 e, neste caso, não são afetados pelo início da vigência do dispositivo legal em comento que é a partir de outubro de 2023, conforme decisão do STF.

A Impugnante também pleiteia a ausência de previsão legal para cobrança do diferencial de alíquotas para a compra de materiais de uso e consumo, sendo que, para tal, deveria existir uma lei complementar.

Alega que este é o entendimento do STF no Recurso Extraordinário nº 1.287.019, com repercussão geral, e na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.469, onde 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 Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – CRFB/88.

Disserta que desde sua instituição até a edição da Lei Complementar nº 190/22, o diferencial de alíquotas não havia sido objeto de regulamentação por lei complementar, exceto quanto aos serviços, cujo fato gerador consta do inciso XIII, do art. 12 da Lei Complementar nº 87/96:

“Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente”.

Reitera que desde 01 de março de 1996 até 31 de outubro de 1996, havia previsão a materiais, bens e serviços de transporte e de comunicação – Convênio ICM nº 66/88 (art. 2º, II), que regulamentava provisoriamente o ICMS (§ 8º, do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT), e que de 1º de novembro de 1996 até 31 de dezembro de 2022, estava previsto apenas em relação a serviços de transporte e de comunicação pela Lei Complementar nº 87/96 (art. 12, XIII) e que a partir de 01 de janeiro de 2023, passou a ser previsto para mercadorias, bens e serviços de transporte e de comunicação – pela Lei Complementar nº 87/96 (art. 12, XIII a XVI), com redação dada pela Lei Complementar nº 190/22.

Alega que desde a sua criação, apenas com a superveniência da Lei Complementar nº 190/22 se estabeleceram normas gerais com previsão para sua exigência e que, exceto quanto ao período de previsão provisória no Convênio ICM nº 66/88, jamais houve em nosso Sistema Tributário uma lei complementar que estabelecesse a cobrança do diferencial sobre mercadorias, materiais e bens circulados entre as unidades da Federação.

Afirma ainda que a previsão legal do DIFAL foi restringida aos serviços de transporte e comunicação, conforme a alínea “c”, do art. 11, o inciso XIII do art. 12 e o § 3º do art. 13 todos da redação da Lei Complementar nº 87/96 vigentes antes da Lei Complementar nº 190/22.

Cita o exemplo do Estado do Paraná que não exige o diferencial de alíquotas nas operações entre contribuintes, conforme a resposta à Consulta de Contribuinte SEFAZ PR nº 4, de 08/01/97.

“Consulta nº 4, de 8 de janeiro de 1997

Protocolo 2.786.677-8

Relator: Luiz Fernandes De Moraes Junior

TELECOMUNICAÇÕES DO PARANÁ S.A. - TELEPAR, invocando, **como fundamento, a Lei Complementar nº 87/96 e a Lei Estadual nº 11.580/96**, entende que o diferencial de alíquotas, antes devido nas aquisições interestaduais de bens para uso, consumo ou ativo fixo, deixou de ser exigido pelo Estado do Paraná, em razão da falta de previsão do fato gerador respectivo. Pergunta se está correto seu entendimento.

RESPOSTA: A Lei Orgânica do ICMS 11º 11.580/96, editada em razão da Lei Complementar nº 87/96, não previu hipótese de incidência do diferencial de alíquotas nas aquisições interestaduais de bens para uso, consumo ou ativo fixo.

Desta forma, está correto o entendimento da Consulente, ressaltando-se, somente, que em relação a prestação de serviço há previsão de incidência do diferencial de alíquotas, consoante os artigos 5º, XIII; 6º IX e § 3º, da Lei 11º 11.580/96.”

(...)

Também argumenta que a questão foi igualmente objeto de diversos artigos doutrinários e longos debates à época e cita o artigo de João Dácio Rolim e Henrique Gaede, *in* “O ICMS, A LC 87/96 E QUESTÕES JURÍDICAS ATUAIS”, Ed. Dialética, pág. 179, nos termos seguintes:

“Entendemos que a partir de 1º de novembro de 1996, com a entrada em vigor da Lei Complementar nº 87/96, o pagamento complementar do ICMS – diferencial de alíquotas – anteriormente efetuado pelos contribuintes dos Estados adquirentes das mercadorias destinadas ao uso e consumo e ao ativo fixo da empresa, adquiridas de outro Estado da Federação, em que pesem as disposições contidas nas legislações estaduais, **não poderá ser exigido, em face da falta do exercício de competência constitucional do legislador complementar** que, ao estabelecer as normas gerais em matéria de ICMS, omitiu, intencionalmente, sua hipótese de cobrança, preservando-a somente em relação aos serviços de transporte e de comunicação, iniciados em outros Estados...”

(...)

Acrescenta que, reconhecendo, igualmente, a ausência de lei complementar que legitimasse a cobrança do diferencial de alíquotas, o Congresso Nacional há tempos observa que a questão precisava ser regulamentada ou, caso contrário, resultaria

## CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

na consolidação do entendimento do Supremo Tribunal Federal – STF de que a incidência do diferencial de alíquotas, até edição de lei complementar, é indevida.

Avoca o PLP 325/16, que não foi convertido em lei complementar, mas chamava atenção para o problema nos seguintes termos:

“EMBORA A AÇÃO MOTIVADORA PARA A ELABORAÇÃO DA MINUTA DE LEI COMPLEMENTAR TENHA SIDO A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87, DE 2015, QUE, COM EFEITO, INOVOU NO TEXTO CONSTITUCIONAL APENAS QUANTO ÀS OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES INTERESTADUAIS DESTINADAS A NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS, ESTA PROPOSTA, OPORTUNAMENTE, TRATA TAMBÉM DAS OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES INTERESTADUAIS DESTINADAS A CONTRIBUINTE DO ICMS, PELOS PRECEDENTES DE JULGAMENTOS DO STF QUE VEM DECIDINDO PELA NECESSIDADE DE PREVISÃO EM LEI COMPLEMENTAR PARA INSTITUIÇÃO DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS (AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 580.903 - PARANÁ, 28 DE ABRIL DE 2015).”

(...)

Considera que a Decisão do STF é no sentido de que é obrigatória a existência de lei complementar para cobrança do diferencial de alíquotas e que, na atualidade, a previsão constitucional do diferencial (inciso VII, do § 2º do art. 155 da CF, na redação da EC nº 87/15) abarca tanto o diferencial devido tanto nas operações entre contribuintes como nas operações destinadas a não contribuintes do ICMS, a decisão do STF aplica-se às duas modalidades de cobrança.

Resume que as Decisões do STF no Recurso Extraordinário 1.287.019/DF e na Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.469, que determinam a necessidade de lei complementar para cobrança do diferencial de alíquotas, aplicam-se tanto às operações destinadas a não contribuintes como a contribuintes do ICMS, dado que há apenas um único dispositivo constitucional de que o diferencial de alíquotas extrai sua validade.

Reafirma que a ausência de tal norma antes da edição da Lei Complementar nº 190/22, permite que os valores do diferencial de alíquotas anteriormente pagos podem ser objeto de restituição, na forma do art. 165 do Código Tributário Nacional – CTN.

Em conclusão pleiteia a Impugnante a devolução dos valores indevidamente pagos, mediante autorização para lançamento do indébito em conta gráfica no campo “Outros Créditos” da Apuração do ICMS.

Novamente, não assiste razão à Impugnante, pois verifica-se clara confusão ao entender que o ICMS/DIFAL recolhido em suas aquisições interestaduais de mercadorias e serviços destinadas ao seu uso e consumo foi feito indevidamente.

O art. 155, inciso II, da Constituição Federal de 1988, dispõe que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o ICMS, e, em seu parágrafo 2º, inciso VII, trata das operações interestaduais de mercadorias e serviços destinadas a consumidor final.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com a publicação da Emenda Constitucional nº 87, de abril de 2015, o citado inciso VII teve sua redação alterada estabelecendo que nas operações e prestações destinadas a consumidor final, sendo este contribuinte ou não do imposto, se adotaria a alíquota interestadual, cabendo ao Estado destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna a interestadual.

Em setembro do mesmo ano, os Estados e o Distrito Federal editaram o Convênio ICMS nº 93/15, a fim de padronizar a cobrança do diferencial de alíquotas (DIFAL) no caso das operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final que não fosse contribuinte do ICMS.

Em três processos judiciais, nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 5.469 e 5.464, e no Recurso Extraordinário nº 1.287.019, os contribuintes questionaram a validade do Convênio ICMS nº 93/15, que teria tratado de matérias que são reservadas à lei complementar.

Em 24/02/2021, o STF decidiu nas três ações. No julgamento das ADI o Supremo Tribunal Federal (STF) declarou a inconstitucionalidade de cláusulas do Convênio *por invasão de campo próprio de Lei Complementar federal*.

E quanto ao tema de repercussão geral trazido pelo RE 1.287.019, que recebeu o número 1.093, o STF assentou a invalidade da cobrança do diferencial de alíquota do ICMS, na forma do Convênio ICMS nº 93/15, nas operações interestaduais envolvendo consumidor final que não seja contribuinte do imposto, devido à ausência de lei complementar disciplinadora.

Desta forma, o STF entendeu que existia a necessidade de edição de lei complementar visando à cobrança do diferencial de alíquotas introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/15, qual seja, o devido em razão das operações e prestações interestaduais a **consumidor final não contribuinte do ICMS**.

O diferencial de alíquotas devido em razão das operações e prestações interestaduais **entre contribuintes** do ICMS, para uso e consumo do contribuinte adquirente, não foi objeto do Tema 1.093 da Repercussão Geral, portanto, permanecendo inalterada a sua exigibilidade.

Com relação à postura do Estado do Paraná de não exigir o diferencial de alíquotas nas operações entre contribuintes, isso não gera obrigação ao Estado de Minas Gerais ou direito aos contribuintes mineiros.

Quanto ao PLP nº 325/16, conforme dito na própria Impugnação, o mesmo não foi convertido em lei complementar.

Com relação ao PLP nº 32/21, publicado em 05/01/22, em decorrência da aprovação deste Projeto, tem-se a Lei Complementar nº 190, de 4 de janeiro de 2022, que altera a LC nº 87/96, para regulamentar a cobrança do ICMS nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto.

E em sessão virtual finalizada em 06/02/23, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 7.158, por unanimidade, o Plenário do Supremo Tribunal Federal julgou constitucionais as regras que disciplinam a cobrança do ICMS

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

devido nas operações e nas prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do tributo.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar improcedente a impugnação. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor) e Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 26 de abril de 2023.**

**Wertson Brasil de Souza**  
**Relator**

**André Barros de Moura**  
**Presidente**

CCMG

P