Tax Intelligence

Transformando complexidade em execução



Transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular: Novo Convênio de ICMS

1º de novembro de 2024 | Edição nº 40

Em 7 de outubro de 2024, foi publicado o Convênio ICMS nº 109/2024 que revoga o Convênio nº 178/2023, a fim de dar nova regulamentação para as operações de transferência de créditos nas remessas interestaduais de bens e mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

A seguir, faremos uma breve recapitulação do tema e comentaremos os detalhes do novo Convênio, com as conclusões pertinentes.

Recapitulando o tema

Ação Direta de Constitucionalidade (ADC) nº 49

Em abril de 2021, nos autos da ADC nº 49, o Supremo Tribunal Federal (STF) declarou a inconstitucionalidade, por unanimidade, de alguns dispositivos da Lei Complementar (LC) nº 87/1996 – a denominada Lei Kandir – por considerar que *"o deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular não configura fato gerador da incidência de ICMS, ainda que se trate de circulação interestadual."*

Opostos Embargos de Declaração para que fossem corrigidas algumas omissões no julgado e, após algumas sessões de julgamento, foi publicada, em 2 de maio de 2023, a ata da decisão proferida (acórdão publicado em 15 de agosto de 2023), esclarecendo que:

- a decisão que julgou inconstitucional a incidência do ICMS sobre o mero deslocamento de mercadorias do mesmo titular (estabelecimentos em estados diferentes, por exemplo) tem eficácia a partir de 1º janeiro de 2024 (a chamada modulação de efeitos);
- para as pessoas jurídicas que já vinham discutindo o tema em processo administrativo ou judicial anterior a 29 de abril de 2021 restou assegurada a produção de efeitos da decisão de mérito;
- foi mantido o direito à manutenção dos créditos de ICMS referentes às operações anteriores; e
- os estados teriam até 1º de janeiro de 2024 para disciplinar as transferências de créditos entre estabelecimentos de mesmo titular.

Convênio ICMS nº 178/2023 (revogado pelo novo Convênio)

Em 1º de dezembro de 2023, foi publicado o Convênio ICMS nº 178, o qual, em resumo, previa:

- a **obrigatoriedade** de transferência de créditos, com "destaque" do imposto em nota fiscal;
- que a apropriação do crédito deveria atender às mesmas regras previstas na legislação tributária do estado de destino aplicáveis a operações com incidência do ICMS;
- que **o crédito a ser transferido corresponderia** à aplicação da alíquota interestadual sobre os seguintes valores dos bens e mercadorias:
  - o valor da **entrada mais recente** da mercadoria;
  - o custo da mercadoria produzida, incluindo no cálculo o custo com mão de obra;
  - no caso de mercadoria não industrializada, a soma dos custos de sua produção, também incluindo no cálculo o custo com mão de obra.
- que eventual saldo credor remanescente seria apropriado pelo contribuinte junto ao estado de origem; e
- que a sistemática prevista *"não importa no cancelamento ou modificação dos benefícios fiscais concedidos pela unidade federada de origem, hipótese em que, quando for o caso, deverá ser efetuado o lançamento de um débito, equiparado ao estorno de crédito previsto na legislação tributária instituidora do benefício fiscal"*.

Muito se discutiu se o Convênio seria o instrumento adequado para regulamentar a transferência do crédito sem que houvesse lei precedente dispondo sobre a matéria.

Lei Complementar (LC) nº 204/2023

A Lei Complementar nº 204 foi posteriormente publicada em 29 de dezembro de 2023, a qual, após a derrubada do veto presidencial pelo Congresso Nacional, prevê em resumo que:

- **não se considera ocorrido o fato gerador** do ICMS na saída de mercadoria de estabelecimento para outro de mesma titularidade, mantendo-se o **crédito relativo às operações e prestações anteriores** em favor do contribuinte, inclusive nas hipóteses de transferências interestaduais em que os créditos serão assegurados:
  - pela unidade federada de destino, por meio de transferência de crédito, **limitados** aos percentuais estabelecidos para alíquotas interestaduais ou de exportação, **aplicados sobre o valor atribuído à operação de transferência realizada**; e
  - pela unidade federada de origem, em caso de diferença positiva entre os créditos pertinentes às operações e prestações anteriores e o **transferido** na forma do item anterior.
- por **opção do contribuinte**, a transferência de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular poderá ser equiparada a operação sujeita à ocorrência do fato gerador de imposto, hipótese em que serão observadas as alíquotas estabelecidas na legislação nas operações internas; e, as alíquotas fixadas para operações interestaduais e de exportação nas operações interestaduais (garantia à fruição de incentivos fiscais).



Novo Convênio de ICMS sobre o tema

Convênio ICMS nº 109/2024

Revogando o anterior, o novo Convênio trouxe as seguintes novidades, em resumo:

- esclarecimento de que "o crédito a ser transferido corresponderá ao imposto apropriado referente às operações anteriores, relativas às mercadorias transferidas";
- fica assegurado o **direito** à transferência de crédito relativo às operações e prestações anteriores, não havendo menção expressa quanto à sua obrigatoriedade;
- imposição de limite ao crédito a ser transferido, o qual não poderá superar o valor correspondente à aplicação das alíquotas interestaduais de ICMS (4%, 7% ou 12%) sobre os seguintes valores das mercadorias:
  - o **valor médio** da entrada da mercadoria em estoque na data da transferência;
  - o custo da mercadoria produzida, **excluindo do cálculo o custo com mão de obra**; e
  - no caso de mercadoria não industrializada, a soma dos custos de sua produção, também **excluindo do cálculo o custo com mão de obra**.
- a unidade federada de origem fica obrigada a assegurar apenas a diferença positiva entre os créditos pertinentes às operações e prestações anteriores e o resultado da aplicação das alíquotas interestaduais sobre o valor atribuído à operação de transferência realizada;

- foi regulamentada a opção dada pela LC nº 204/2023 de equiparação da transferência de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular à operação tributada sendo que, nessa hipótese:
  - o valor da operação a ser considerado para determinação da base de cálculo do ICMS corresponde:
    - ao valor da **entrada mais recente** da mercadoria;
    - ao custo da mercadoria produzida, incluindo o custo com mão de obra; e
    - no caso de mercadoria não industrializada, à soma dos custos de sua produção, também incluindo o custo com mão de obra.
  - deverá alcançar todos os estabelecimentos do contribuinte localizados no território nacional, sendo que tal opção será anual e irretratável para todo o ano calendário, com renovação automática caso não haja manifestação diversa até 31 de dezembro; e
  - para o ano calendário de 2024, a opção poderá ser feita até **30 de novembro de 2024**, com eficácia a partir de 1º de novembro de 2024.

A seguir, apresentamos quadro comparativo entre os principais pontos da LC nº 204/2023 e dos Convênios ICMS nº 178/2023 e 109/2024:

	LC nº 204/2023	Convênio nº 178/2023	Convênio nº 109/2024
Abrangência	Operações internas e interestaduais	Operações interestaduais	Operações interestaduais
Transferência do crédito	Sem previsão de obrigatoriedade.	Obrigatória	Retirada a previsão de obrigatoriedade ("assegurado o direito").
Crédito a ser transferido	(i) Transferência do crédito de ICMS relativo às operações e prestações anteriores; ou (ii) equiparação a saídas tributadas.	Transferência do crédito de ICMS relativo às operações e prestações anteriores.	(i) Transferência do ICMS apropriado nas operações anteriores relativas às mercadorias transferidas; ou (ii) equiparação a saídas tributadas.
Base de cálculo do crédito a ser transferido	Valor atribuído à operação de transferência realizada.	(i) Entrada mais recente; (ii) custo da mercadoria produzida (**incluindo** mão de obra) ou; (iii) custos de produção de mercadorias não industrializadas (**incluindo** mão de obra).	(i) **Valor médio** da entrada; (ii) custo da mercadoria produzida (**excluindo** mão de obra) ou; (iii) custos de produção de mercadorias não industrializadas (**excluindo** mão de obra).
Limites para a transferência do crédito	**Operações internas:** sem previsão. **Operações interestaduais:** aplicação das alíquotas interestaduais sobre o valor atribuído à operação.	Aplicação das alíquotas interestaduais sobre a base de cálculo do crédito a ser transferido.	Aplicação das alíquotas interestaduais sobre a base de cálculo do crédito a ser transferido.
Crédito garantido no estado de origem	A diferença positiva entre os créditos pertinentes às operações e prestações anteriores e o transferido.	Saldo credor remanescente após transferência.	A diferença positiva entre os créditos pertinentes às operações e prestações anteriores e o resultado da aplicação das alíquotas interestaduais sobre o valor atribuído à operação de transferência realizada.

(cont.)	LC nº 204/2023	Convênio nº 178/2023	Convênio nº 109/2024
Base de cálculo na equiparação a operação tributada	Sem previsão, aplicando-se as regras de tributação do ICMS em geral.	Sem previsão.	(i) Entrada mais recente; (ii) custo da mercadoria produzida (**incluindo** mão de obra) ou; (iii) custos de produção de mercadorias não industrializadas (**incluindo** mão de obra).
Impacto em benefícios fiscais	Equiparação a saídas tributadas com vistas a anular eventuais impactos.	Normatização expressa com vistas a anular eventuais impactos.	Normatização expressa com vistas a anular eventuais impactos.

Takeaways

Desde o início de 2024, com a entrada em vigor tanto da LC nº 204/2023 quanto do Convênio ICMS nº 178/2023 (este último recepcionado *ipsis litteris* pela legislação de diversos estados brasileiros), os contribuintes passaram a conviver com grande insegurança jurídica na operacionalização das transferências interestaduais de créditos entre estabelecimentos de mesma titularidade, desde a dúvida acerca da obrigatoriedade dessas transferências até a quantificação do valor do crédito a ser transferido.

Como se pode verificar do quadro comparativo anterior, as sistemáticas previstas na LC e no Convênio ICMS nº 178/2023 apresentavam diversos aspectos incompatíveis entre si. Nesse contexto, os estados e o Distrito Federal celebraram recentemente o novo Convênio ICMS nº 109/2024, com vistas a um maior alinhamento com o texto da legislação complementar.

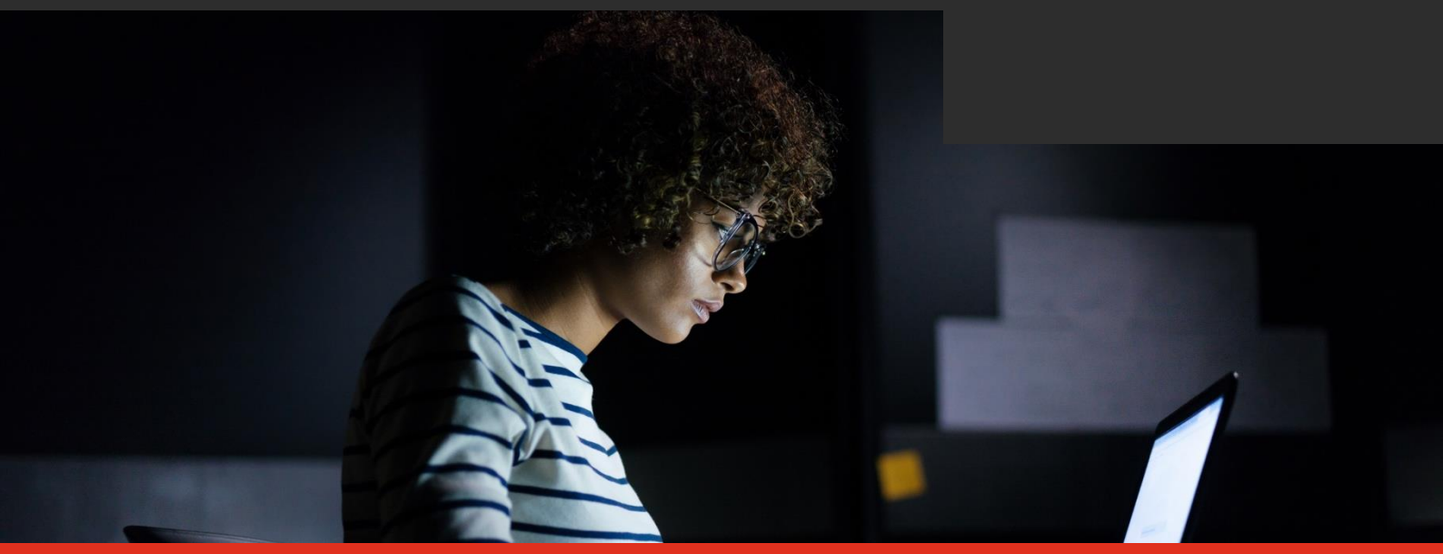
Quanto ao novo Convênio, contudo, temos algumas observações:

- foi estabelecido um limite para o valor do crédito a ser transferido, o qual leva em consideração determinados parâmetros quantitativos. Contudo, neste particular, a LC menciona o valor atribuído à operação sem definir quem seria o sujeito competente para tal definição;
- deixou de existir a expressa obrigatoriedade de transferência do crédito do estabelecimento de origem para o estabelecimento de destino, com a menção de que fica assegurado esse **direito**. Porém, foi estabelecida, em contrapartida, uma regra prevendo que a unidade federada de origem fica obrigada a assegurar apenas a diferença positiva entre os créditos pertinentes às operações e prestações anteriores e o resultado da aplicação das alíquotas interestaduais sobre o valor atribuído à operação de transferência realizada, o que, em outras palavras, significa dizer que, caso o contribuinte transfira o seu crédito em valor inferior ao limite estabelecido, haverá perda de uma parcela do crédito em questão. Assim, busca-se desestimular a transferência em valor inferior ao limite estipulado, o que prejudica a autonomia do contribuinte na gestão desses créditos;
- no que tange à opção pela equiparação a operações tributadas, também se verificam divergências quanto ao tratamento dado pelo Convênio e pela LC, na medida em que aquele prevê regras para determinação da base de cálculo do ICMS devido, enquanto a LC é silente e, por conseguinte, seriam aplicáveis as regras gerais de tributação do ICMS; e
- **aparentemente, existe um estímulo à opção pela equiparação a operações tributadas se houver o interesse na transferência de crédito para o estado de destino**, na medida em que a base de cálculo nessas situações adota o valor da entrada mais recente da mercadoria (processo inflacionário) e compreende os custos com mão de obra nos casos de mercadorias não industrializadas ou produzidas.

Dessa forma, ao que parece, embora algumas questões controversas tenham sido resolvidas pelo Convênio ICMS nº 109/2024, ainda existem pontos de atrito com a LC nº 204/2023, o que poderá gerar um contencioso acerca do assunto.

Diante de todo o exposto, tendo em vista o prazo exíguo **(até 30 de novembro de 2024)** para que os contribuintes formalizem a opção pela equiparação a operações tributadas com relação aos meses de novembro e dezembro de 2024, é recomendável que as empresas façam uma análise detalhada quanto à conveniência de manifestar essa opção.

No mais, deve-se aguardar a adaptação das legislações estaduais e distrital aos termos do novo Convênio ICMS nº 109/2024, de forma a avaliar em profundidade as suas implicações para as atividades operacionais das empresas.



Quer entender mais como esse assunto pode afetar o seu negócio? Fale com a PwC.

Integrantes da área de VAT/Tax Reform responsáveis por este Tax Intelligence:

Mariana Carneiro
mariana.carneiro@pwc.com

Mayra Theis
mayra.theis@pwc.com

Eduardo Machado
eduardo.machado@pwc.com

Kleber Romano
kleber.romano@pwc.com

Silvio Carvalho
silvio.carvalho@pwc.com

Sara Fischer
sara.fischer@pwc.com

Dante Stopiglia
Líder da consultoria de VAT
dante.stopiglia@pwc.com

Durval Portela
Líder de consultoria tributária e societária
durval.portela@pwc.com



www.pwc.com.br

O conteúdo desse material destina-se apenas à informação geral, não constitui uma opinião, recomendação ou entendimento da PwC, e nem pode ser utilizado como, ou em substituição, a uma consulta formal a um profissional habilitado.

A utilização das informações aqui contidas deve estar sempre acompanhada da orientação dos consultores tributários para o caso específico da sua empresa. A consulta do material aqui reportado requer a verificação de eventuais alterações posteriores neles introduzidas, inclusive da legislação. Os temas tratados neste informativo estão apresentados de forma resumida. Todos os direitos autorais reservados à PwC. Permitida a reprodução desde que seja citada a fonte.

© 2024 PricewaterhouseCoopers Brasil Ltda. Todos os direitos reservados. Neste documento, "PwC" refere-se à PricewaterhouseCoopers Brasil Ltda., firma membro do network da PricewaterhouseCoopers, ou conforme o contexto sugerir, ao próprio network. Cada membro da rede PwC constitui uma pessoa jurídica separada e independente. Para mais detalhes acerca do network PwC, acesse: www.pwc.com/structure.

PwC Brasil PwC Brasil @PwCBrasil @PwCBrasil PwC Brasil