

TAUIL | CHEQUER  
MAYER | BROWN

# DIREITO TRIBUTÁRIO EM DESTAQUE

CONVÊNIO ICMS 109/2024

COUNSEL

**THAÍS AZEVEDO**

SÃO PAULO +55 11 2504 4683  
TAZEVEDO@MAYERBROWN.COM

ASSOCIADO

**THADEU MATSUKURA**

SÃO PAULO +55 11 2504 4693  
TMATSUKURA@MAYERBROWN.COM

ASSOCIADA

**LIVIA LANGHI**

SÃO PAULO +55 11 2504 4273  
LLANGHI@MAYERBROWN.COM

# ATUALIZAÇÕES EM EVIDÊNCIA

## 1. Introdução

- a) A não Incidência do ICMS em Operações de Transferência de Mercadorias de um Mesmo Contribuinte

## 2. Cenário Tributário

- a) Contexto do Julgamento – ADC 49
- b) Contexto da Lei Complementar n.º 204/2023

## 3. Repercussões e Mudanças

- a) Características do Convênio ICMS 109/2024
- b) Mudanças Instauradas pelo Convênio ICMS 109/2024
- c) Opção de Tratamento como Operação Tributada

## 4. O Que Podemos Concluir?

- a) Limitação e Risco de Guerra Fiscal
- b) Estados que Já Internalizaram o Convênio 109/2024
- c) Análise da Internalização Realizada por Determinados Estados e Suas Mudanças

The background features a series of curved, parallel lines that create a sense of depth and movement, resembling a tunnel or a series of overlapping planes. A thin vertical line runs down the center of the image, intersecting the text.

01

INTRODUÇÃO



# INTRODUÇÃO

## **A não incidência do ICMS em operações de transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte**

A jurisprudência dos Tribunais Superiores, historicamente, endossa o entendimento de que não incide o ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte sob o argumento de que a mera circulação física (em oposição à jurídica, de cunho mercantil) não caracteriza fato gerador do imposto\*.

Contudo, as **legislações estaduais** sempre mantiveram a instituição e a cobrança do ICMS sobre tais operações, com respaldo na Lei Complementar n.º 87/96 (LC 87/96), de modo que os contribuintes:

- (i) Ora contestavam judicialmente a exação com base na jurisprudência consolidada dos Tribunais Superiores;
- (ii) Ora submetiam as operações de transferência à regular tributação do imposto, **com o conseqüente registro e transferência de créditos pelos estabelecimentos remetente e destinatário, respectivamente.**

\*A título de exemplo, vide Súmula n.º 166 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), REsp 1.125.133/SP - Recurso Repetitivo, e Tema 1.099 do Supremo Tribunal Federal (STF).

## RISCOS DO INGRESSO DE AÇÃO JUDICIAL

- Potencial efeito reverso relativamente ao creditamento decorrente da desoneração das operações de transferência, notadamente:



A **exigência de estorno** de créditos pelo estabelecimento remetente.



O **débito sem o correlato crédito** do imposto pelo estabelecimento destinatário



02

CENÁRIO TRIBUTÁRIO

# CENÁRIO TRIBUTÁRIO | ADC 49 – CONTEXTO DO JULGAMENTO

## Tema de Fundo

Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) ajuizada em 04/09/2017 pelo Estado do Rio Grande do Norte, visando à ratificação, com eficácia *erga omnes* e efeitos *extunc*, da presunção de constitucionalidade dos artigos 11, §3º, II, 12, I, no trecho "*ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular*", e 13, §4º, da LC 87/96, argumentando perda na arrecadação fiscal, além da "pretensa" injusta condenação em honorários advocatícios.

Em 19/04/2021, o Supremo Tribunal Federal (STF) julgou **improcedente** o pleito para declarar a **inconstitucionalidade** dos referidos dispositivos legais:

*"DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. ICMS. **DESLOCAMENTO FÍSICO DE BENS DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DE MESMA TITULARIDADE. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR.** PRECEDENTES DA CORTE. NECESSIDADE DE OPERAÇÃO JURÍDICA COM TRAMITAÇÃO DE POSSE E PROPRIEDADE DE BENS. AÇÃO JULGADA IMPROCEDENTE."*

(...)

**2. O deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular não configura fato gerador da incidência de ICMS, ainda que se trate de circulação interestadual. Precedentes.**

**3. A hipótese de incidência do tributo é a operação jurídica praticada por comerciante que acarrete circulação de mercadoria e transmissão de sua titularidade ao consumidor final.**

4. *Ação declaratória julgada improcedente, declarando a inconstitucionalidade dos artigos 11, §3º, II, 12, I, no trecho "*ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular*", e 13, §4º, da Lei Complementar Federal n. 87, de 13 de setembro de 1996." (destacamos)*

# CENÁRIO TRIBUTÁRIO | ADC 49 – CONTEXTO DO JULGAMENTO

## Estorno de Créditos

- A decisão proferida na ADC 49 entendeu que as transferências entre estabelecimentos do mesmo titular **não se sujeitam ao estorno/anulação de créditos decorrentes das operações anteriores** (*i.e.* pelo remetente), uma vez que o texto constitucional (artigo 155, § 2º, II, “b” da Constituição Federal), faz alusão a operações comerciais de circulação de bens e mercadorias entre estabelecimentos distintos.

## Embargos de Declaração

- O Estado do Rio Grande do Norte opôs embargos de declaração objetivando, dentre outras medidas, a modulação dos efeitos da decisão.
- Em ato contínuo, a Suprema Corte, em 19/04/2023, por maioria de votos (6 x 5) consolidou o seu entendimento no sentido de que a decisão de mérito somente produziria seus efeitos **a partir de 2024**, ressalvados os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito, **cabendo aos Estados regulamentarem a transferência de créditos** de ICMS entre estabelecimentos do mesmo titular.



Caso os Estados não regulamentassem a matéria no referido prazo, ficaria automaticamente reconhecido o direito de os contribuintes de transferirem tais créditos.

# CENÁRIO TRIBUTÁRIO | CONTEXTO DA LEI COMPLEMENTAR N.º 204/2023

- Com o encerramento da discussão da ADC 49, o debate passou a girar em torno dos **procedimentos de manutenção e transferência de créditos** de ICMS entre estabelecimentos do mesmo titular.
- O tema foi originalmente disciplinado por meio do Convênio ICMS n.º 178, de 1º de dezembro de 2023, que previa, entre outras questões, a transferência obrigatória dos créditos ao estabelecimento de destino.
- Em 28 de dezembro de 2023, sobreveio a Lei Complementar n.º 204 (LC n.º 204/23), que conferiu nova redação aos §§ 4º e 5º do artigo 12, da Lei Kandir:
  - *“§ 4º Não se considera ocorrido o fato gerador do imposto 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:*
    - I – pela unidade federada de destino, por meio de transferência de crédito, limitados aos percentuais estabelecidos nos termos do inciso IV do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, aplicados sobre o valor atribuído à operação de transferência realizada;*
    - II – 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 inciso I deste parágrafo.*

# CENÁRIO TRIBUTÁRIO | CONTEXTO DA LEI COMPLEMENTAR N.º 204/2023

– § 5º Alternativamente ao disposto no § 4º deste artigo, *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:

*I – nas operações internas, as alíquotas estabelecidas na legislação;*

*II – nas operações interestaduais, as alíquotas fixadas nos termos do inciso IV do § 2º do art. 155 da Constituição Federal.”*

- Como se vê, a **Lei Complementar assegurou o direito aos créditos entre origem e destino**, sem prever expressamente o termo “obrigatoriedade”.
- Após um conturbado trâmite legislativo, com a derrubada de veto parcial de seus dispositivos, a LC n.º 204/23 também passou a permitir que as transferências interestaduais fossem equiparadas a operações tributadas, por opção dos contribuintes.



# 03

## REPERCUSSÕES E MUDANÇAS

# CARACTERÍSTICAS DO CONVÊNIO ICMS 109/2024

## **Publicação do Convênio:**

- No dia 7 de outubro de 2024, o Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) publicou o Convênio ICMS 109/2024, que regulamenta as remessas interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade.

## **Objeto do Convênio:**

- Esse convênio é mais um desdobramento da referida ADC n.º 49, que reconheceu a não incidência de ICMS nas remessas de bens entre estabelecimentos do mesmo titular, assegurando também a transferência dos créditos das operações anteriores.
- O convênio vem para corrigir as distorções criadas pelo Convênio ICMS 178/2023, que previa que as transferências de créditos entre os estabelecimentos seria obrigatória.
- Nesse sentido, o Convênio 109/2024 se ajusta à Lei Complementar n.º 204/2023 e revoga o Convênio 178/2023.





# MUDANÇAS INSTAURADAS PELO CONVÊNIO ICMS 109/2024

- Assegura a **transferência de créditos** de ICMS à unidade federada de destino e a unidade federada de origem fica obrigada a assegurar apenas a diferença positiva entre os créditos pertinentes às operações e prestações anteriores e o valor a ser transferido.
- O valor do crédito a ser transferido ao destino corresponderá ao imposto apropriado referente às operações anteriores, limitado ao resultado da aplicação de percentuais equivalentes às alíquotas interestaduais do ICMS sobre o valor das mercadorias (12% ou 7%), assim definidos:
  - (i) o valor médio da entrada da mercadoria em estoque na data da transferência;
  - (ii) o custo da mercadoria produzida, entendida como a soma do custo da matéria-prima, insumo, material secundário e de acondicionamento; e
  - (iii) tratando-se de mercadorias não industrializadas, a soma dos custos de sua produção, entendidos como os gastos com insumos e material de acondicionamento.
- Alternativamente à transferência de créditos do ICMS ao ente destinatário, o contribuinte poderá optar por tratar a transferência de mercadorias como **operação sujeita à incidência do ICMS**.

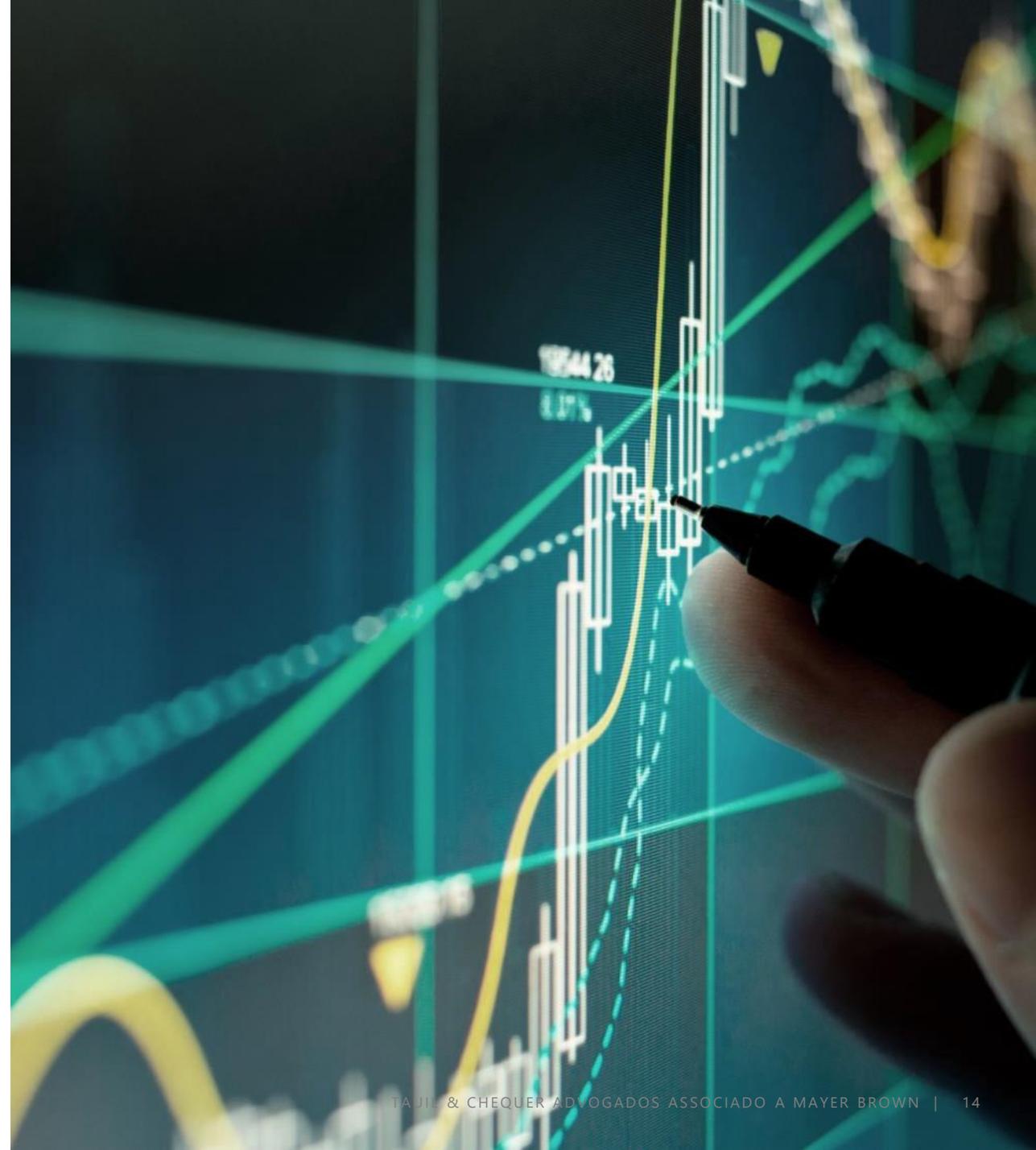
## CONVÊNIO ICMS 109/2024: OPÇÃO DE TRATAMENTO COMO OPERAÇÃO TRIBUTADA

### Determinação da Base de Cálculo do Imposto:

- Valor da entrada mais recente.
- Custo total de produção da mercadoria, incluindo mão de obra e acondicionamento.
- Para mercadorias não industrializadas, soma dos custos de produção (insumos, mão de obra e acondicionamento).

### Opção Anual e Irretratável:

- Válida para todos os estabelecimentos do contribuinte no território nacional.
- Deve ser consignada no Livro de Registro de Utilização de Documentos e Termos de Ocorrências.
- Irretratável para todo o ano-calendário.
- Registro até o último dia de dezembro para vigorar a partir de janeiro do ano subsequente.



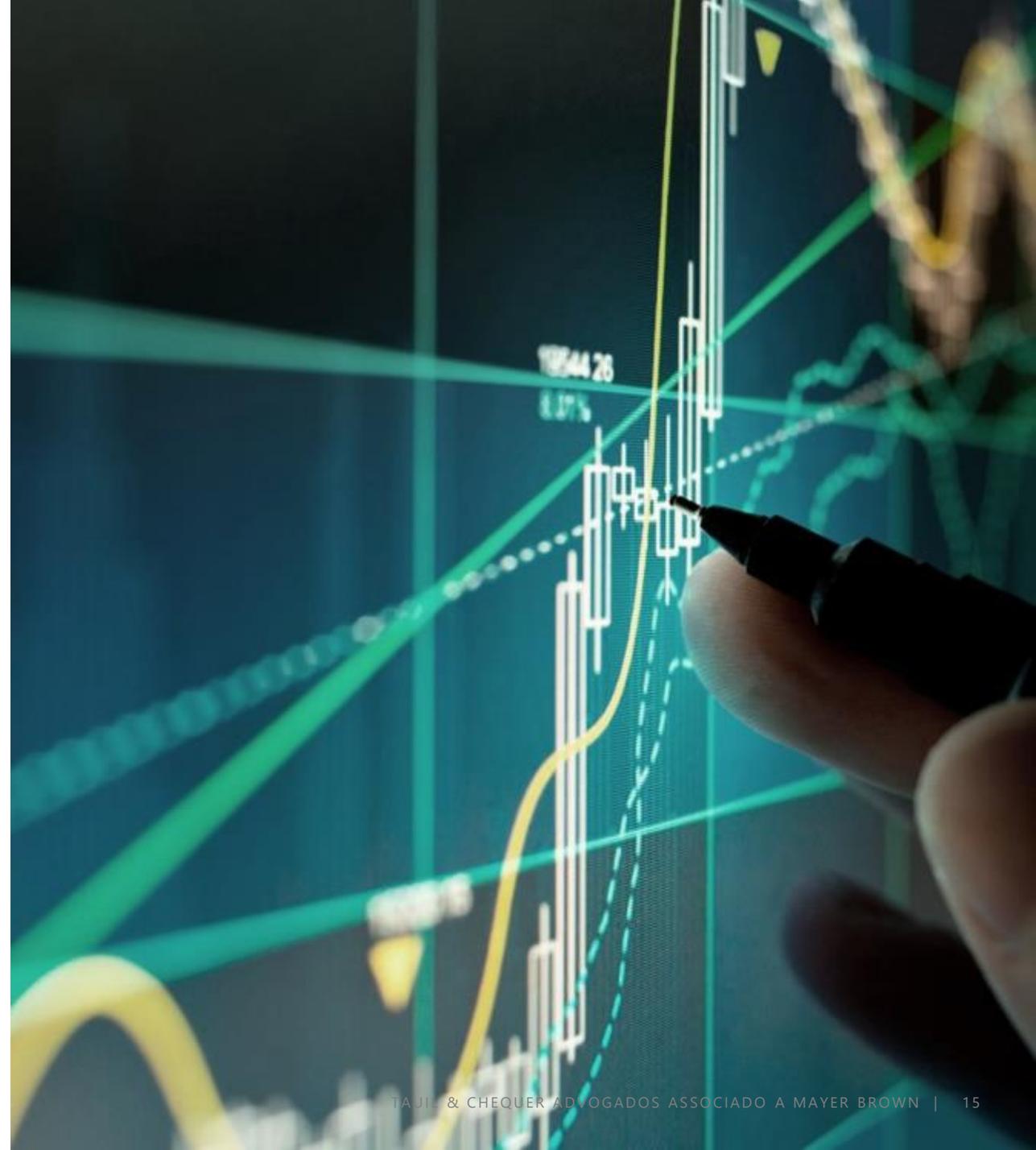
## CONVÊNIO ICMS 109/2024: OPÇÃO DE TRATAMENTO COMO OPERAÇÃO TRIBUTADA

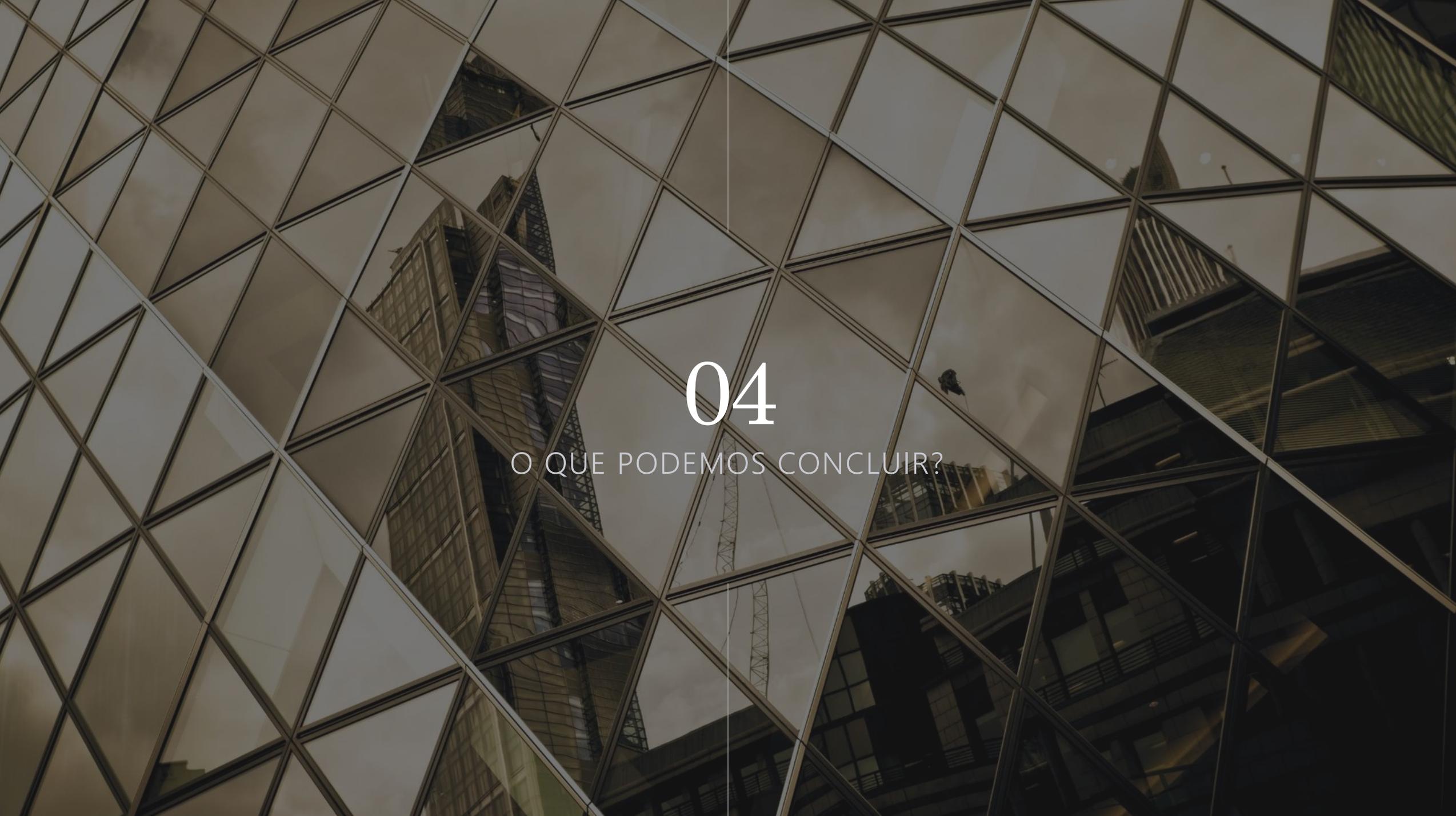
### Críticas à Opção Anual e Irretratável:

- Fere a autonomia dos estabelecimentos, eis que, feita a opção, esta será válida para todos os estabelecimentos do mesmo contribuinte em todo o território nacional. Nesse sentido, considerando as diferentes legislações estaduais, a escolha de uma única sistemática não parece ser a medida mais assertiva.
- Limita a flexibilidade das empresas com estabelecimentos em diversas unidades federativas, afinal, durante o período de um ano, as empresas não conseguirão adaptar suas operações às circunstâncias locais, com os eventuais benefícios fiscais a serem concedidos por cada ente federativo.

### Requisitos para Contribuintes:

- Incluir a expressão específica nas notas fiscais para acobertar o trânsito das mercadorias transferidas.
- Renovação automática da opção, caso não seja alterada até o último dia de dezembro do ano anterior.





# 04

O QUE PODEMOS CONCLUIR?

# LIMITAÇÃO E RISCO DE GUERRA FISCAL

## Há Risco de Guerra Fiscal?

O Convênio ICMS foi criado para facilitar a transferência de créditos fiscais entre filiais de uma mesma empresa, mas enfrenta críticas pela aplicação prática das regras.

A cláusula primeira garante a transferência de créditos de ICMS nas remessas interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular. No entanto, o parágrafo único limita a obrigação do estado de origem a garantir apenas a diferença positiva entre o crédito acumulado e o valor da operação de transferência.

Essa limitação dificulta a gestão das empresas, que não conseguem transferir todos os créditos acumulados, e pode levar a interpretações divergentes entre os estados.



Isso pode resultar em uma nova guerra fiscal, com estados competindo para proteger ou atrair a base tributária das empresas.



- **Impacto na Gestão das Empresas:** empresas não podem transferir a totalidade dos créditos acumulados, dificultando a otimização da carga tributária.
- **Interpretações Divergentes:** possibilidade de diferentes interpretações entre estados.
- **Políticas dos Estados de Origem:** podem limitar o valor de créditos transferidos.
- **Políticas dos Estados de Destino:** podem tentar atrair operações com incentivos fiscais.

# INTERNALIZAÇÃO DO CONVÊNIO ICMS 109/24

- **Como ocorre a internalização de um convênio?**

- A internalização de um convênio pode ser realizada de diferentes formas, dependendo do estado e do tipo de convênio:

- **Convênio de ICMS:**

- A internalização de convênios de ICMS aprovados no Confaz pode ser feita por decreto ou por lei. A Constituição de 1988 estabelece que a concessão de benefícios fiscais depende de lei específica. No entanto, a doutrina e a prática apresentam divergências sobre a forma de internalização.

- **Convênio Confaz:**

- O convênio Confaz tem natureza autorizativa, ou seja, é necessário submeter o ato normativo que veicula os incentivos fiscais à apreciação da Casa Legislativa.

# ESTADOS QUE JÁ INTERNALIZARAM O CONVÊNIO ICMS 109/24

## Situação atual:

Até o momento, os únicos Estados que já internalizaram o Convênio ICMS 109/2024 foram:

- (i) Amazonas (Lei Complementar n.º 269, de 23/12/24);
- (ii) Bahia (Decreto n.º 23.248, de 26/11/24);
- (iii) Espírito Santo (Decreto n.º 5.884-R, de 25/11/24);
- (iv) Maranhão (Resolução Administrativa GABIN n.º 22, de 22/11/24);
- (v) Mato Grosso (Nota técnica n.º 62, de 21/11/24-UDCR/UNERC);
- (vi) Mato Grosso do Sul (Decreto n.º 16.525, de 27/11/24);
- (vii) Minas Gerais (Decreto n.º 48.930, de 30/11/24);

- (viii) Paraíba (Decreto n.º 45.772, de 04/11/24);
- (ix) Paraná (Decreto n.º 8.023, de 25/11/24);
- (x) Pernambuco (Decreto n.º 57.603, de 30/11/24);
- (xi) Piauí (Decreto n.º 23.408, de 05/11/24);
- (xii) Rio Grande do Sul (Decreto n.º 57.886, de 02/12/24);
- (xiii) Rondônia (Decreto n.º 29.855, de 18/12/24);
- (xiv) São Paulo (Decreto n.º 69.127/2024, de 10/12/24); e
- (xv) Sergipe (Decreto n.º 876, de 25/11/24).

Cada Estado adotou uma abordagem própria para a incorporação das novas regras, conforme veremos a seguir.



## MINAS GERAIS:

- **Decreto n.º 48.930/2024:** alterou o Regulamento de ICMS para internalizar o Convênio ICMS 109/2024.
- **Adaptações:**
  - O crédito transferido nas operações internas corresponde ao valor do ICMS pago nas operações anteriores.
- **ICMS-ST:**
  - Ajustes na legislação para deixar claro que o ICMS-ST continua a existir nas transferências.
  - O valor do crédito transferido é descontado ao calcular o imposto devido por substituição tributária.
- **Regime Especial:**
  - Contribuintes com regime especial devem equiparar as transferências a operações tributadas, sob pena de revogação do regime.
- **Produtores Rurais:**
  - Transferências equiparadas a operações com fato gerador do imposto estadual, sem direito de escolha.
- **Transferência de Crédito:**
  - Não está claro se a transferência de crédito nas operações interestaduais é opcional ou obrigatória.



## PERNAMBUCO:

- Especifica que os incentivos ou benefícios fiscais concedidos pelo Estado são mantidos, desde que o contribuinte opte pela equiparação da transferência à operação tributada.
- Adiciona regra para transferências internas entre estabelecimento industrial e distribuidor, permitindo base de cálculo diferenciada vinculada à Lei Estadual n.º 15.730/2016.



## AMAZONAS, BAHIA, ESPÍRITO SANTO, MARANHÃO, MATO GROSSO, MATO GROSSO DO SUL, PARANÁ, PARAÍBA, PIAUÍ, RIO GRANDE DO SUL, RONDÔNIA, SÃO PAULO E SERGIPE:

- **Internalização:**

- Internalizaram o Convênio ICMS 109/2024 sem alterações ou inovações.

- **Regras Gerais:**

- Asseguração na transferência do crédito nas operações interestaduais.
- Limitação ao resultado da aplicação das alíquotas interestaduais sobre os valores da mercadoria transferida.
- Possibilidade de tratar as transferências como operações tributadas pelo ICMS para todos os fins.

# AUTORES



COUNSEL  
TRIBUTÁRIO

**THAÍS AZEVEDO**

SÃO PAULO +55 11 2504 4683  
[TAZEVEDO@MAYERBROWN.COM](mailto:tazevedo@mayerbrown.com)



ASSOCIADO  
TRIBUTÁRIO

**THADEU MATSUKURA**

SÃO PAULO +55 11 2504 4693  
[TMATSUKURA@MAYERBROWN.COM](mailto:tmatsukura@mayerbrown.com)



ASSOCIADA  
TRIBUTÁRIO

**LIVIA LANGHI**

SÃO PAULO +55 11 2504 4273  
[LLANGHI@MAYERBROWN.COM](mailto:llanghi@mayerbrown.com)

The background features a dark teal color palette with several semi-transparent financial charts. On the left, there is a candlestick chart with blue and white bars. In the center, a line graph with a yellowish-gold line trends upwards. On the right, a bar chart with blue bars is visible. The overall aesthetic is professional and data-oriented.

# TAUIL | CHEQUER

---

## MAYER | BROWN