

# A (IN)TRIBUTABILIDADE DO ICMS ICMS NAS TRANSFERÊNCIAS DE DE BENS E MERCADORIAS

**Márcio Bonfá de Jesus**

Uma análise detalhada sobre os aspectos jurídicos e contábeis das transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular à luz das recentes decisões do STF e das novas regulamentações tributárias.



# Quem sou

Contador e consultor tributário especializado em tributos diretos e indiretos, com ênfase em ICMS.

Pós-Graduado em Direito Tributário pela Universidade Anhanguera – Anhanguera – Uniderp/LFG.

Conselheiro do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Mato Grosso do Sul – TAT/MS (2023-2026).

Graduado em Direito pela Universidade Anhanguera.

Especialista em Controladoria e Gestão Tributária pelo Instituto Nacional Nacional de Pesquisa e Estudos Tributários – INPET.

Conselheiro do Conselho Regional de Contabilidade – CRC/MS (2024-2027).

# Do que falaremos?



**ICMS nas transferências à luz do Convênio ICM 66/88 e da Lei Kandir**



**Jurisprudência do STJ (Súmula 166 e Resp. 1.125.133/SP)**



**Tema 1099, ADC 49 e a não incidência do ICMS**



**Convênios ICMS 174/2023, 178/2023 e 109/2024**



**Procedimentos relativos às transferências de mercadorias (Decreto n. 16.355/2023 e Resolução/SEFAZ n. 3.356/2023)**



**Equiparação da transferência à operação sujeita ao fato gerador do ICMS e Substituição tributária subsequente**

# Convênio ICM 66/88

## CONVÊNIO ICM 66/88

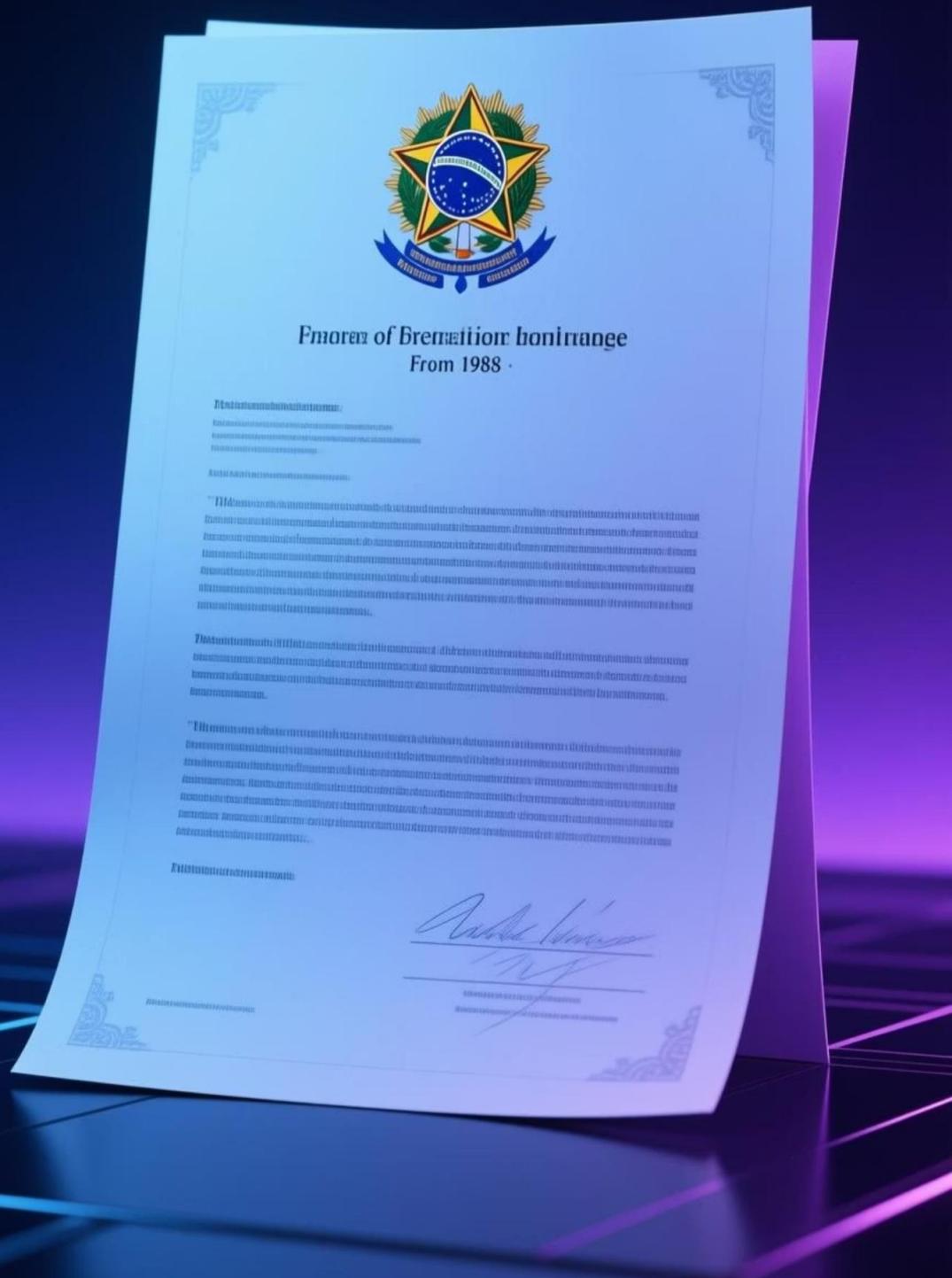
Publicação DOU de 16.12.88.

Ratificação Nacional DOU de 03.01.89, pelo Ato COTEPE/ICM 01/89.

**Fixa normas para regular provisoriamente o ICMS e dá outras providências.**

O Convênio ICM 66/88 foi o primeiro instrumento normativo a regular o ICMS após a após a Constituição Federal de 1988, servindo como base para a legislação dos estados até a estados até a edição da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir).

**Cláusula primeira:** Ficam aprovadas as normas constantes do Anexo único, destinadas a destinadas a regular provisoriamente a instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS.



# Convênio ICM 66/88 - Fato Gerador

O Anexo Único ao Convênio ICM 66/88 estabeleceu as normas provisórias do ICMS, definindo o fato gerador do imposto:

## CAPÍTULO I - Do Fato Gerador

Art. 1º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, de competência dos Estados, **tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias** e as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

O parágrafo único do artigo 1º esclarecia que o imposto incide também sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda que se trate de bem destinado a consumo ou a ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre o serviço prestado no exterior.

Esta definição original do fato gerador já estabelecia que o ICMS incidia sobre [operações relativas à circulação de mercadorias](#), conceito que seria posteriormente interpretado pelos tribunais para determinar a tributabilidade das transferências.

# Convênio ICM 66/88 - Ocorrência do Fato Gerador

Art. 2º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

V - na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, **ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;**

O Convênio ICM 66/88 previa expressamente a incidência do ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, considerando como fato gerador a como fato gerador a mera saída física da mercadoria, independentemente de haver transferência de propriedade.

Essa previsão estabelecia a tributação nas transferências entre:

**Matriz → Filial**

**Filial → Matriz**

**Filial → Filial**

Esta interpretação prevaleceu até o desenvolvimento da jurisprudência sobre o tema pelo STJ.

# Superior Tribunal de Justiça - STJ

## Súmula n. 166

**Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.**

Referência: Decreto-Lei n. 406/1968, arts. 1º, I, §§ 2º e 6º, e 6º, § 2º.

A Súmula 166, publicada em 23/08/1996, consolidou o entendimento do STJ de que não há incidência do ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, uma vez que não ocorre circulação jurídica da mercadoria, apenas deslocamento físico.

Precedentes que fundamentaram a súmula:

- REsp 9.933-SP (2ª T, 07.10.1992 – DJ 26.10.1992)
- REsp 32.203-RJ (1ª T, 06.03.1995 – DJ 27.03.1995)
- REsp 36.060-MS (1ª T, 10.08.1994 – DJ 05.09.1994)
- REsp 37.842-SP (2ª T, 24.11.1993 – DJ 13.12.1993)

# Lei Kandir

A Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, conhecida como **Lei Kandir**, veio regular o ICMS em substituição ao Convênio ICM 66/88.

## LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE 13 DE SETEMBRO DE 1996 (DOU 16.09.1996)

Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências.

A Lei Kandir definiu a incidência do ICMS em seu artigo 2º:

 Art. 2º O imposto incide sobre:

I - **operações relativas à circulação de mercadorias**, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

Apesar da Lei Kandir não mencionar expressamente a incidência nas transferências, como fazia o Convênio ICM 66/88, os estados continuaram a tributar essas operações com base na interpretação de que constituíam circulação de mercadorias.

# Base de cálculo do ICMS - Entendimento SEFAZ-SP

RESPOSTA À CONSULTA TRIBUTÁRIA 22188/2020, de 11 de dezembro de 2020.

**Ementa:** ICMS – Transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular - Incidência - Base de cálculo.

**I. Ocorre o fato gerador do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular**

(artigo 2º, inciso I, do RICMS/2000 c/c artigo 12, inciso I, da Lei Complementar 87/1996).

**II. A base de cálculo a ser considerada na transferência interestadual de mercadorias**

Entre estabelecimentos de mesma titularidade está estabelecida no artigo 39 do RICMS/2000.

Esta consulta tributária evidencia que, mesmo após a edição da Súmula 166 do STJ, as Secretarias de Fazenda estaduais mantiveram o entendimento de que o ICMS incide sobre transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular.

# Base de cálculo do ICMS - RICMS-SP

O Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo estabeleceu as seguintes bases de cálculo para as transferências interestaduais:

Artigo 39 - Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo é (Lei 6.374/89, art. 26, na redação da Lei 10.619/00, art. 1º, XV, e Convênio ICMS-3/95):



## I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria

Aplicável às mercadorias adquiridas para revenda



## II - o custo da mercadoria produzida

Assim entendido a soma do custo da matéria-prima, do material secundário, da mão-de-obra e do acondicionamento, atualizado monetariamente na data da ocorrência do fato gerador



## III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do do estabelecimento remetente

Aplicável a produtos primários e outros não industrializados

# Base de cálculo do ICMS - Lei 1.810/97 (MS)

LEI N. 1.810/97 (MS)

SEÇÃO IV - DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS NA TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL

Art. 25. Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do ICMS é:

**I - O valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria**

Excluídos os produtos primários

**II - O custo da mercadoria produzida**

Assim entendido a soma dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento

**III - Produtos não industrializados**

O seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente

 **Revogada pela Lei nº 6.172/2023**

Efeitos a partir de 1º.1.2024 - Redação original vigente até 31.12.2023

A legislação do Mato Grosso do Sul, assim como a de São Paulo e de outros estados, previa expressamente a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, interestaduais, demonstrando que, apesar da Súmula 166 do STJ, os estados continuavam a tributar essas operações.

# Base de cálculo do ICMS - RICMS-MS

## RICMS-MS

Art. 22. Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do ICMS é (Art. 25 da Lei 1.810/97):



### I - Valor da entrada mais recente

O valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, excluídos os produtos primários



### II - Custo da produção

O custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento



### III - Produtos não industrializados

Tratando-se de produtos não industrializados, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente



**Revogado pelo Decreto nº 16.355/2023**

Efeitos a partir de 1º.1.2024 - Redação original vigente até 31.12.2023

O RICMS-MS reproduzia as bases de cálculo estabelecidas na Lei 1.810/97, aplicáveis às transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo estabelecimentos do mesmo titular.

# Base de cálculo do ICMS

Em dezembro de 2023, tanto a Lei 1.810/97 quanto o RICMS-MS foram alterados para se adequarem à nova interpretação do STF sobre a não incidência do ICMS incidência do ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

## RICMS-MS

Art. 22. Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do ICMS é (Art. 25 da Lei ICMS é (Art. 25 da Lei 1.810/97):

A revogação deste artigo pelo Decreto nº 16.355/2023, com efeitos a partir de 1º.1.2024, reflete a adequação da legislação estadual à decisão do STF na ADC 49, que declarou a inconstitucionalidade da incidência do ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular.

Esta mudança representa uma significativa alteração no tratamento tributário dessas operações, impactando diretamente a forma como as empresas com estabelecimentos em diferentes estados realizam suas transferências de mercadorias.

# Superior Tribunal de Justiça - STJ (2010)

Em 2010, o STJ reafirmou seu entendimento sobre a não incidência do ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, através do julgamento do REsp 1.125.133/SP:

**Ementa: PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UMA MESMA EMPRESA. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR PELA INEXISTÊNCIA DE ATO DE MERCANCIA. SÚMULA 166/STJ. SÚMULA 166/STJ.**

## **1. O deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de estabelecimentos de uma mesma empresa não se subsume à hipótese hipótese de incidência do ICMS**

Porquanto, para a ocorrência do fato imponible é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade.

## **2. "Não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do estabelecimento do mesmo contribuinte."**

(Súmula 166 do STJ)

## **3. A regra-matriz do ICMS sobre as operações mercantis encontra-se encontra-se insculpida na Constituição Federal de 1988**

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - (...) II - **operações relativas à circulação de mercadorias** e sobre prestações de serviços de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

## **4. A circulação de mercadorias versada no dispositivo constitucional constitucional refere-se à circulação jurídica**

Que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade.

# Superior Tribunal de Justiça - STJ (continuação)

O julgamento do REsp 1.125.133/SP trouxe importantes fundamentos sobre o conceito de circulação jurídica de mercadorias:

5. "Este tributo, como vemos, incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. A lei que veicular sua hipótese de incidência só será de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias. É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser circulação só pode ser jurídica (e não meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança de titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio de ICMS. (...) O ICMS só pode incidir ICMS só pode incidir sobre operações que conduzem mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos produtores originários aos consumidores aos consumidores finais."

(Roque Antonio Carrazza, in ICMS, 10ª ed., Ed. Malheiros, p.36/37)

6. *In casu*, consoante assentado no voto condutor do acórdão recorrido, houve remessa de **bens de ativo imobilizado** da fábrica da recorrente, em Sumaré para recorrente, em Sumaré para outro estabelecimento seu situado em estado diverso, devendo-se-lhe aplicar o mesmo regime jurídico da transferência de transferência de **mercadorias** entre estabelecimentos do mesmo titular, porquanto *ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio*.

A decisão do STJ estabeleceu que tanto a transferência de mercadorias quanto a de bens do ativo imobilizado entre estabelecimentos do mesmo titular não configuram fato gerador do ICMS, por não haver circulação jurídica.

# Tema 1.099

## Repercussão Geral - STF

ARE 1.255.885 RG

Julgamento: 14/08/2020 | Publicação: 15/09/2020

### Tema 1099

Incidência de Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) sobre o deslocamento de mercadorias de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos.

O Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral da questão e fixou a seguinte tese:

**Tese:** 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.

O reconhecimento da repercussão geral pelo STF significou que a decisão seria aplicada a todos os casos semelhantes, consolidando o entendimento de que não há incidência do ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

# Tema 1.099 - Ementa

**EMENTA** Recurso extraordinário com agravo. Direito Tributário. Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Deslocamento de mercadorias. Estabelecimentos de mesma titularidade localizados em unidades federadas distintas. **Ausência de transferência de propriedade ou ato mercantil.** Circulação jurídica de mercadoria. Existência de matéria constitucional e de repercussão geral. **Reafirmação da jurisprudência da Corte sobre o tema.**

O STF, ao julgar o Tema 1.099, reafirmou a jurisprudência já consolidada pelo STJ na Súmula 166, decidindo que:

## Ausência de circulação jurídica

O mero deslocamento físico de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular não caracteriza circulação jurídica, requisito essencial para a incidência do ICMS.

## Não configuração do fato gerador gerador

Sem a transferência de titularidade ou a realização de ato de mercancia, não se configura o fato gerador do ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

## Aplicação nacional

A decisão, tomada em sede de repercussão repercussão geral, deve ser aplicada a todos todos os casos semelhantes em tramitação tramitação no Judiciário.

Esta decisão representou um importante avanço na consolidação do entendimento sobre a não incidência do ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular.

# ADC 49

A Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 49 (ADC 49) foi proposta pelo Estado do Rio Grande do Norte com o objetivo de declarar a constitucionalidade dos dispositivos constitucionais dos dispositivos da Lei Kandir que tratavam da incidência do ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular.

## **Ação Direta de Constitucionalidade – ADC 49**

04/09/2017 – Protocolo

05/09/2017 – Distribuída ao Min. Edson Fachin

**16/04/2021 – Decisão do Pleno**

Decisão do Tribunal Pleno - Sessão Virtual:

O Tribunal, por unanimidade, julgou improcedente o pedido formulado na presente ação, 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, nos termos do voto do Relator.

Surpreendentemente, o STF julgou improcedente a ADC e declarou a inconstitucionalidade dos dispositivos da Lei Kandir que previam a incidência do ICMS nas transferências ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular.

# ADC 49 - Consulta SEFAZ-SP

RESPOSTA À CONSULTA TRIBUTÁRIA 24375/2021, de 27 de setembro de 2021.

**Ementa:** ICMS – Transferência de mercadorias entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular – Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 49 (ADC 49).

Após a decisão do STF na ADC 49, a SEFAZ-SP emitiu a seguinte orientação:

- i I. Enquanto não proferida a decisão final referente aos embargos de declaração interpostos em razão de omissões decorrentes do teor da decisão proferida na ADC 49 e, tendo em vista a legislação vigente do imposto (Lei Complementar nº 87/1996, Lei Estadual nº 6.374/1989 e RICMS/2000) e a natureza vinculada da atividade fiscalizatória, entende-se que permanecem aplicáveis as atuais disposições legais condicionantes ao correto aproveitamento do crédito nas transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

A consulta demonstra a resistência dos estados em aplicar imediatamente a decisão do STF, argumentando que seria necessário aguardar o julgamento dos embargos de declaração para definir como seriam tratados os créditos de ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular.

# ADC 49 - Modulação dos Efeitos

Ação Direta de Constitucionalidade – ADC 49

19/04/2023 – Decisão do Pleno

O STF julgou os embargos de declaração e decidiu modular os efeitos da decisão:

⚠ O Tribunal, por maioria, julgou procedentes os presentes embargos para modular os efeitos da decisão a fim de que tenha **eficácia pró-futuro 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.**

A modulação de efeitos da decisão para 2024 visou:

1

## Segurança jurídica

Permitir que os estados se adaptassem à nova interpretação sobre a não incidência do ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular titular.

2

## Transição fiscal

Dar tempo para que os estados ajustassem suas legislações e seus orçamentos, considerando o impacto na arrecadação.

3

## Créditos de ICMS

Estabelecer que, exaurido o prazo sem que os Estados Estados disciplinem a transferência de créditos de ICMS ICMS entre estabelecimentos de mesmo titular, fica fica reconhecido o direito dos sujeitos passivos de de transferirem tais créditos.

# Tema 1367

RE 1.490.708

Julgamento: 04/02/2025 | Publicação: 12/02/2025

**Descrição:** Recurso extraordinário em que se discute à luz do artigo 102; §2º, da Constituição Federal, se a atribuição de efeitos prospectivos à declaração prospectivos à declaração de inconstitucionalidade da incidência de ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo do mesmo contribuinte, estabelecida no Tema 1.099/RG e na ADC 49, impõe a incidência do tributo nas operações não ressalvadas pela modulação de efeitos.

**Tese:** A não incidência de ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, estabelecida 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).

O Tema 1367 esclareceu os efeitos temporais da decisão do STF sobre a não incidência do ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, mesmo contribuinte, estabelecendo que a decisão só produziria efeitos a partir de 2024, exceto para os processos pendentes até 29.04.2021.

# TAT/MS - Tribunal Administrativo Tributário

**EMENTA:** ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA – ENTRADA DE BENS PARA USO, CONSUMO OU ATIVO FIXO DECORRENTE DE TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL ORIUNDA DE OUTRO ESTABELECIMENTO DO MESMO CONTRIBUINTE – NÃO INCIDÊNCIA. EXIGÊNCIA FISCAL IMPROCEDENTE. REEXAME NECESSÁRIO DESPROVIDO.

Verificado que a exigência do imposto na modalidade de diferencial de alíquota funda-se em entrada de bens para uso, consumo ou ativo fixo decorrente de fixo decorrente de transferência interestadual oriunda de outro estabelecimento do mesmo contribuinte, impõe-se, desprovendo o reexame necessário, manter a necessário, manter a decisão de primeira instância pela qual se decretou a improcedência do respectivo crédito tributário, sob o fundamento de que a transferência de que a transferência entre estabelecimento do mesmo titular não se submete à incidência do imposto sob essa modalidade, em conformidade com a Súmula n. conformidade com a Súmula n. 166 do Superior Tribunal de Justiça e o Tema 1.099, em sede de repercussão geral, ratificados pela decisão do Supremo Tribunal Supremo Tribunal Federal proferida na ADC n. 49.

(ACÓRDÃO N. 297/2022 – PROCESSO N. 11/019992/2019 (**ALIM N. 43949-E/2019**) – REEXAME NECESSÁRIO N. 21/2021, RELATORA CONS. THAÍS ARANTES LORENZETTI, REDATOR CONS. BRUNO OLIVEIRA PINHEIRO, PUBLICADO NO **DOE N. 11.009 DE 8/12/2022**, P. 11.)

# TAT/MS - Transferência Interestadual

**EMENTA:** ICMS. OPERAÇÃO DE SAÍDA – TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR – CARACTERIZAÇÃO – NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO – APLICAÇÃO DOS EFEITOS DA MODULAÇÃO DO ADC N. 49 (STF). EXIGÊNCIA FISCAL IMPROCEDENTE NA PARTE REEXAMINADA. REEXAME NECESSÁRIO DESPROVIDO.

Verificado que a remessa das mercadorias decorreu de transferência interestadual de estabelecimento de mesmo titular e que ocorreram em conformidade com a decisão do STF quanto a não caracterização do fato gerador do ICMS, impõe-se, desprovendo o reexame necessário, manter a decisão de primeira instância pela qual se decretou a improcedência parcial da exigência fiscal.

(ACÓRDÃO n. 369/2024 – PROCESSO n. 11/007011/2020 (**ALIM n. 2880-M/2020-d**) – REEXAME NECESSÁRIO n. 26/2021 – RELATOR CONS. MÁRCIO BONFÁ DE JESUS, PUBLICADO NO **DOE n. 11.693, de 13/12/2024, p. 9.**)

Esta decisão do TAT/MS aplicou o entendimento do STF quanto à não incidência do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo estabelecimentos do mesmo titular, reconhecendo a improcedência da exigência fiscal.

# TAT/MS - Modulação de Efeitos

**EMENTA:** ICMS. OPERAÇÃO DE SAÍDA – MERCADORIAS DESACOMPANHADAS DA DOCUMENTAÇÃO FISCAL EXIGIDA PELA LEGISLAÇÃO – FATO CONSTATADO NO TRÂNSITO DAS MERCADORIAS – CONFIGURAÇÃO – TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS REALIZADA ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR – CARACTERIZAÇÃO – OPERAÇÕES CONSIDERADAS TRIBUTADAS À ÉPOCA DOS FATOS GERADORES POR FORÇA DA ADC N. 49 (STF). EXIGÊNCIA FISCAL PROCEDENTE NA PARTE RECORRIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

A não incidência de ICMS na transferência de mercadorias realizada entre estabelecimentos do mesmo titular, estabelecida 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), conforme estabelecido no Tema 1.367/RG.

Verificado que as operações de transferências flagradas pelo Fisco ocorreram após 29.04.2021 e antes dos efeitos da decisão do STF quanto à não caracterização de não caracterização de fator gerador do ICMS em relação a elas, impõe-se, desprovendo o recurso voluntário, manter a decisão de primeira instância pela qual se instância pela qual se decretou a procedência da exigência fiscal.

(ACÓRDÃO n. 163/2025 – PROCESSO n. 11/010250/2022 (ALIM n. 4475-M/2022-d) – RECURSO VOLUNTÁRIO n. 49/2023, RELATOR CONS. MÁRCIO BONFÁ DE JESUS, PUBLICADO NO DOE n. 11.826, de 13/5/2025, p. 51.)

# Tema 1367 - Embargos de Declaração

RE 1.490.708

Julgamento: 25/08/2025

**Decisão:** O Tribunal, por maioria, acolheu os embargos de declaração, com efeitos infringentes, e negou provimento ao recurso extraordinário interposto pelo Estado de São Paulo, com a Estado de São Paulo, com a fixação da seguinte tese de julgamento:

**"A modulação dos efeitos estabelecida no julgamento da ADC nº 49/RN-ED não autoriza a cobrança do ICMS lá debatido quanto a fatos geradores ocorridos antes de 2024 em relação aos quais não tenha havido o pagamento do tributo"**

Esta decisão do STF, ao julgar os embargos de declaração no RE 1.490.708, esclareceu que:

## Não há cobrança retroativa

A modulação de efeitos da ADC 49 não autoriza a cobrança do ICMS sobre transferências ocorridas antes de 2024 se o tributo não foi recolhido.

## Proteção aos contribuintes

Contribuintes que, baseados na Súmula 166 do STJ e no Tema 1.099 do STF, não recolheram o ICMS sobre transferências antes de 2024, não podem ser autuados.

## Segurança jurídica

A decisão visa garantir a segurança jurídica, impedindo autuações fiscais retroativas sobre operações de transferência anteriores a 2024.

<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=6907815&numeroProcesso=1490708&classeProcesso=RE&numeroTema=1367>

# CONFAZ - Convênios ICMS

Para regulamentar a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos do mesmo titular, o CONFAZ editou os seguintes convênios:

## **CONVÊNIO ICMS Nº 174, DE 31 DE OUTUBRO DE 2023 2023**

Publicado no DOU de 01.11.23, pelo despacho 69/23.

Dispõe sobre a remessa interestadual de bens e mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade.

## **CONVÊNIO ICMS Nº 178, DE 1º DE DEZEMBRO DE 2023**

Publicado no DOU de 01.12.2023 (Ed. Extra), pelo despacho 75/23.

Dispõe sobre a remessa interestadual de bens e mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade.

O Convênio ICMS 174/2023 foi o primeiro a ser editado para regulamentar a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos do mesmo titular. No mesmo titular. No entanto, foi rejeitado devido à não ratificação pelo Estado do Rio de Janeiro.

Em seguida, foi editado o Convênio ICMS 178/2023, com conteúdo similar, que entrou em vigor a partir de 1º de janeiro de 2024.

# Convênio ICMS 174/2023

## CONVÊNIO ICMS Nº 174, DE 31 DE OUTUBRO DE 2023

O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, na sua 382ª Reunião Extraordinária, realizada em Brasília, DF, nos dias 27 e 31 de outubro de 2023, tendo em vista o disposto na **Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975**, nos arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), no inciso II do § 6º do art. 20 e no § 3º do art. 21, ambos da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, e, ainda, em atenção ao determinado pelo Supremo Tribunal Federal - STF - por ocasião do julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 49, resolve celebrar o seguinte

O Convênio ICMS 174/2023 foi editado com base na Lei Complementar nº 24/1975, que estabelece que os estados só podem conceder benefícios fiscais relativos ao ICMS mediante deliberação dos estados através de convênio celebrado no âmbito do CONFAZ.

No entanto, o convênio estabelecia que:

⊗ **Cláusula oitava** Este convênio entra em vigor na data da publicação **de sua ratificação nacional** no Diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2024.

Como o Estado do Rio de Janeiro não ratificou o convênio, ele foi rejeitado, conforme publicado no Ato Declaratório nº 44, de 17 de novembro de 2023.

# Rejeição do Convênio ICMS 174/2023

**ATO DECLARATÓRIO Nº 44, DE 17 DE NOVEMBRO DE 2023**

**Publicado no DOU de 20.11.23.**

**Declara a "REJEIÇÃO" do Convênio ICMS nº 174/23, aprovado na 382ª Reunião Extraordinária do CONFAZ, realizada nos dias 27 e 31.10.2023 e publicado no DOU em 1º.11.2023, em razão da "não" ratificação pelo Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro.**

O Diretor da Secretaria-Executiva do CONFAZ declarou a rejeição do Convênio ICMS 174/2023 devido à não ratificação pelo Estado do Rio de Janeiro, conforme publicado no Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro em 16 de novembro de 2023, por meio do Decreto nº 48.799/2023.

A rejeição do Convênio ICMS 174/2023 gerou a necessidade de edição de um novo convênio para regulamentar a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos do mesmo titular, o que foi feito através do Convênio ICMS 178/2023.

A diferença fundamental entre os dois convênios está na forma de entrada em vigor: o Convênio ICMS 178/2023 não exigiu ratificação nacional, entrando em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.

# Convênio ICMS 178/2023

## CONVÊNIO ICMS Nº 178, DE 1º DE DEZEMBRO DE 2023

O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, na sua 385ª Reunião Extraordinária, realizada em Brasília, DF, no dia 1º de dezembro de 2023, tendo em vista o disposto nos arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), no inciso II do § 6º do art. 20 e no § 3º do art. 21, ambos da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, e, ainda, em atenção ao determinado pelo Supremo Tribunal Federal - STF - por ocasião do julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 49, resolve celebrar o seguinte

O Convênio ICMS 178/2023 foi editado com base nos artigos 102 e 199 do Código Tributário Nacional, que tratam da interpretação e da integração da legislação tributária, além dos artigos da Lei Kandir que tratam dos créditos de ICMS.

Diferentemente do Convênio ICMS 174/2023, este não foi editado com base na Lei Complementar nº 24/1975, o que permitiu sua entrada em vigor sem necessidade de ratificação nacional:

 **Cláusula oitava** Este convênio entra em vigor na data da publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2024.

Esta diferença foi crucial para garantir a regulamentação da transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos do mesmo titular a partir de 1º de janeiro de 2024, conforme determinado pelo STF na ADC 49.

# Convênio ICMS 178/23 - Obrigatoriedade da Transferência

## Transferência

**i** **Cláusula primeira** Na remessa interestadual de bens e mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, **é obrigatória a transferência do crédito do imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS** – do estabelecimento de origem para o estabelecimento de destino, hipótese em que devem ser observados os procedimentos de que trata esse convênio.

O Convênio ICMS 178/2023 estabeleceu como obrigatória a transferência do crédito de ICMS do estabelecimento de origem para o estabelecimento de destino nas remessas interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade.

Esta obrigatoriedade visava garantir que, apesar da não incidência do ICMS nas transferências, os créditos relativos às operações anteriores não fossem perdidos, preservando o princípio da não cumulatividade do imposto.

A transferência obrigatória de crédito substituiu a antiga sistemática de tributação das transferências, mantendo o fluxo de créditos de ICMS entre os estados e evitando prejuízos tanto para os contribuintes quanto para as Fazendas Estaduais.

# Lei Complementar 204/2023

Em 28 de dezembro de 2023, foi publicada a Lei Complementar nº 204, que alterou a Lei Kandir para vedar expressamente a incidência do ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

Altera a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para vedar a incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) nos casos de transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

As principais alterações foram:



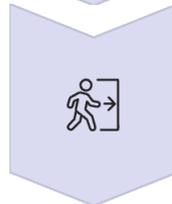
## 1) Alteração do inciso I do art. 12

Removeu a expressão "ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular", adequando o texto da lei à decisão do STF na ADC 49.



## 2) Inclusão do § 4º ao art. 12

Estabeleceu expressamente que não se considera ocorrido o fato gerador do ICMS na saída de mercadoria de estabelecimento para outro de mesma titularidade.



## 3) Revogação do § 4º do art. 13

Revogou o dispositivo que estabelecia a base de cálculo do ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular.

A Lei Complementar 204/2023 consolidou na legislação federal o entendimento firmado pelo STF na ADC 49, trazendo segurança jurídica para os contribuintes e para as administrações tributárias estaduais.

# LC 87/96 - Antes e Depois da LC 204/23

## LC 87/96 ANTES DA LC 204/23

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

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, [ainda que para outro estabelecimento do estabelecimento do mesmo titular](#);

(...)

**Art. 13.** A base de cálculo do imposto é:

(...)

**§ 4º** Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

## LC 87/96 DEPOIS DA LC 204/23

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

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte;

(...)

**§ 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.

**§ 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.

# Convênio ICMS 109/2024

CONVÊNIO ICMS Nº 109, DE 3 DE OUTUBRO DE 2024

**Dispõe sobre a remessa interestadual de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade.**

O **Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ**, na sua 194ª Reunião Ordinária, realizada no Rio de Janeiro, RJ, no dia 3 de outubro de 2024, tendo em vista o disposto nos arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), nos §§ 4º e 5º do art. 12 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, na redação dada pela Lei Complementar nº 204, de 28 de dezembro de 2023, e, ainda, em atenção ao determinado pelo Supremo Tribunal Federal - STF - por ocasião do julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 49, resolve celebrar o seguinte

O Convênio ICMS 109/2024 foi editado para adaptar as regras de transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos do mesmo titular às alterações trazidas pela Lei Complementar 204/2023.

 **Cláusula décima** Este convênio entra em vigor na data da sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do primeiro mês subsequente ao da publicação.

O Convênio ICMS 109/2024 substituiu o Convênio ICMS 178/2023, trazendo ajustes na sistemática de transferência de créditos de ICMS e introduzindo a possibilidade de o contribuinte optar pela equiparação da transferência à operação sujeita ao fato gerador do imposto, conforme previsto no § 5º do art. 12 da Lei Kandir, incluído pela Lei Complementar 204/2023.

# Convênio ICMS 109/2024 - Transferência de Crédito

CONVÊNIO ICMS Nº 109, DE 3 DE OUTUBRO DE 2024

Dispõe sobre a remessa interestadual de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade.

(...)

**Cláusula primeira** Na remessa interestadual de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, **fica assegurado o direito à transferência de crédito do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS**, a que se refere o inciso I do § 4º do art. 12 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, relativo às operações e prestações anteriores.

**Parágrafo único.** Nos termos do inciso II do § 4º do art. 12 da Lei Complementar nº 87/96, 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 dos percentuais estabelecidos no inciso IV do § 2º do art. 155 da Constituição Federal aplicados sobre o valor atribuído à operação de transferência realizada.

A principal alteração em relação ao Convênio ICMS 178/2023 foi a substituição da expressão "é obrigatória a transferência" por "fica assegurado o direito à transferência", adequando o texto do convênio à redação da Lei Complementar 204/2023.

# Comparativo: Convênios ICMS 178/23 e 109/24

## CONVÊNIO ICMS 178/2023

**Cláusula segunda** A apropriação do crédito pelo estabelecimento destinatário se dará por meio de transferência, pelo estabelecimento remetente, do ICMS incidente nas operações e prestações anteriores, na forma prevista neste convênio.

§ 1º **O ICMS a ser transferido será lançado:**

I - **a débito na escrituração do estabelecimento remetente**, mediante o registro do documento no **Registro de Saídas**;

II – **a crédito na escrituração do estabelecimento destinatário**, mediante o registro do documento no **Registro de Entradas**.

## CONVÊNIO ICMS 109/2024

**Cláusula segunda (...)**

§ 2º A apropriação e o aproveitamento do crédito atenderão às mesmas regras previstas na legislação tributária da unidade federada de destino aplicáveis à apropriação do ICMS incidente sobre operações ou prestações recebidas de estabelecimento pertencente a titular diverso do destinatário.

§ 3º Na hipótese de haver saldo credor remanescente de ICMS no estabelecimento remetente, remetente, este será apropriado pelo contribuinte junto à unidade federada de origem, observado o disposto na sua legislação interna.

O Convênio ICMS 109/2024 manteve a sistemática básica de transferência de créditos, com o débito no estabelecimento remetente e o crédito no estabelecimento destinatário, mas acrescentou disposições sobre:

### Regras de apropriação e aproveitamento do crédito

Estabeleceu que serão as mesmas aplicáveis às operações entre estabelecimentos de diferentes titulares na unidade federada de destino.

### Saldo credor remanescente

Definiu que o saldo credor remanescente no estabelecimento remetente será apropriado pelo contribuinte na unidade federada de origem, conforme sua legislação interna.

Essas alterações visam dar maior segurança jurídica aos contribuintes e às administrações tributárias estaduais na aplicação das regras de transferência de créditos de ICMS.

# Comparativo: Valor do Crédito a Transferir

## CONVÊNIO ICMS 178/2023

**Cláusula quarta** O ICMS a ser transferido corresponderá ao resultado da aplicação de percentuais equivalentes às alíquotas interestaduais do ICMS, **definidas nos termos do inciso IV do § 2º do art. 155 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, sobre os seguintes valores dos bens e mercadorias:

I – o valor correspondente à **entrada mais recente** da mercadoria;

II – o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

III – tratando-se de mercadorias não industrializadas, a soma dos custos de sua produção, assim entendidos os gastos com insumos, mão-de-obra e acondicionamento.

§ 1º No cálculo do ICMS a ser transferido, os percentuais de que trata o "caput" devem integrar o valor dos bens e mercadorias.

§ 2º Os valores a que se referem os incisos do "caput" serão reduzidos na mesma proporção prevista na legislação tributária da unidade federada em que situado o remetente nas operações interestaduais com os mesmos bens ou mercadorias quando destinados a estabelecimento pertencente a titular diverso, inclusive nas hipóteses de isenção ou imunidade.

## CONVÊNIO ICMS 109/2024

**Cláusula quarta** O crédito a ser transferido corresponderá ao imposto apropriado referente às operações anteriores, relativas às mercadorias transferidas.

§ 1º O crédito a ser transferido nos termos do "caput" **fica limitado** ao resultado da aplicação de percentuais equivalentes às alíquotas interestaduais do ICMS, definidas nos termos do inciso IV do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, sobre os seguintes valores das mercadorias:

I – o **valor médio da entrada da mercadoria em estoque** na data da transferência;

II – o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, insumo, material secundário e de acondicionamento;

III – tratando-se de mercadorias não industrializadas, a soma dos custos de sua produção, assim entendidos os gastos com insumos, e material de acondicionamento.

§ 2º No cálculo do crédito a ser transferido, os percentuais de que trata o § 1º devem integrar o valor das mercadorias.

# RESOLUÇÃO Nº 22, DE 1989

Estabelece alíquotas  
Mercadorias e sobre  
Intermunicipal e de Co

relativas à Circulação de Mercadorias e so  
ções interestaduais, será de doze por cento.

das nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas

as operações de exportação para o exterior,

o de 1989.

Senado Federal, 19 de maio de 1989.

**SENADOR IRAM SARAIVA**  
1º Vice-Presidente,  
no exercício da Presidência.

## Alíquotas Interestaduais

Para calcular o valor do crédito a ser transferido nas operações interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, aplicam-se as alíquotas estabelecidas no inciso IV do § 2º do art. 155 da Constituição Federal:

A aplicação das alíquotas interestaduais varia de acordo com a origem e o destino da mercadoria, sendo:

**1**

**12%**

Regra geral para operações entre estados

**2**

**7%**

Operações que destinem mercadorias para contribuintes localizados nos estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e para o Espírito Santo

**3**

**4%**

Operações com bens e mercadorias importados do exterior

Estas alíquotas são aplicadas sobre o valor atribuído à operação de transferência, limitando o crédito a ser transferido do estabelecimento remetente para o estabelecimento destinatário.

# Alíquotas Interestaduais - Operações Sul e Sudeste

## RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL Nº 95, DE 13 DE DEZEMBRO DE 1996

Faço saber que o Senado Federal aprovou e eu, José Sarney, Presidente, nos termos do art. 48, item 28 do Regulamento Interno, promulgo a seguinte

### RESOLUÇÃO Nº 95, DE 1996

**Fixa alíquota para a cobrança do ICMS.**

O Senado Federal resolve:

**Art. 1º** É estabelecida, quanto ao imposto de que trata o inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, a alíquota de 4% (quatro por cento) na prestação de transporte aéreo interestadual de passageiro, carga e mala postal.

**Art. 2º** Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

Senado Federal, em 13 de dezembro de 1996

Senador JOSÉ SARNEY

Presidente do Senado Federal

O mapa ilustra as alíquotas interestaduais aplicáveis às operações que partem dos estados das regiões Sul e Sudeste (exceto Espírito Santo) para os demais estados:

**12%**

Para operações com destino a contribuintes localizados nos próprios estados das regiões Sul e Sudeste (exceto Espírito Santo)

**7%**

Para operações com destino a contribuintes localizados nos estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e no Espírito Santo

**4%**

Para operações com bens e mercadorias importados do exterior que não tenham sido submetidos a processo de industrialização ou, se submetidos, resultem em mercadorias com conteúdo de importação superior a 40%

A correta aplicação dessas alíquotas é fundamental para determinar o limite do crédito a ser transferido nas operações entre estabelecimentos do mesmo titular.

# Alíquotas Interestaduais - Operações Norte, Nordeste e Centro-Oeste

## RESOLUÇÃO Nº 13, DE 2012.

### Vigência

Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior.

O Senado Federal resolve:

Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, será de 4% (quatro por cento).

Art. 3º Esta Resolução entra em vigor em 1º de janeiro de 2013.

Senado Federal, em 25 de abril de 2012.

Senadora MARTA SUPPLY  
Primeira Vice-Presidente do Senado Federal, no exercício da Presidência

O mapa ilustra as alíquotas interestaduais aplicáveis às operações que partem dos estados das regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e do Espírito Santo para os demais estados:

### **12%**

Para operações com destino a contribuintes localizados em qualquer estado, incluindo os próprios estados das regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e o Espírito Santo

### **4%**

Para operações com bens e mercadorias importados do exterior que não tenham sido submetidos a submetidos a processo de industrialização ou, se submetidos, resultem em mercadorias com conteúdo com conteúdo de importação superior a 40%

A diferença nas alíquotas interestaduais visa reduzir as desigualdades regionais, favorecendo os estados das regiões menos desenvolvidas.

Nas transferências de créditos de ICMS entre estabelecimentos do mesmo titular, essas alíquotas definem o limite máximo do crédito a ser transferido do estabelecimento remetente para o estabelecimento destinatário.

# Nota Fiscal Eletrônica - NF-e

**Cláusula terceira** A transferência do crédito entre estabelecimentos de mesma titularidade, nos termos do inciso I do § 4º do art. 12 da Lei Complementar nº 87/96, será procedida a cada remessa, mediante consignação do respectivo valor na Nota Fiscal eletrônica - NF-e - que a acobertar, no campo destinado ao destaque do imposto.

**Cláusula quinta** A emissão da NF-e a que se refere a cláusula terceira observará as regras atinentes à emissão do documento fiscal relativo a operações interestaduais, sem prejuízo da interestaduais, sem prejuízo da aplicação de regras específicas previstas na legislação de referência.

Para documentar a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos do mesmo titular, deve-se:

## Emitir NF-e para acobertar a remessa

A Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) deve ser emitida pelo estabelecimento remetente para acobertar a transferência física da mercadoria.

## Consignar o valor do crédito a ser transferido

O valor do crédito de ICMS a ser transferido deve ser consignado no campo destinado ao destaque do imposto na NF-e.

## Observar as regras de emissão de NF-e interestaduais

A emissão da NF-e deve seguir as mesmas regras aplicáveis às operações interestaduais entre estabelecimentos de diferentes titulares.

A correta emissão da NF-e é fundamental para documentar tanto a transferência física da mercadoria quanto a transferência do crédito de ICMS do estabelecimento remetente para o estabelecimento destinatário.

# Opção pela Equiparação - Convênio ICMS 109/2024

**Cláusula sexta** Alternativamente ao disposto nas cláusulas primeira à quarta, **por opção do contribuinte**, a transferência da mercadoria **poderá ser equiparada** **poderá ser equiparada a operação sujeita à ocorrência do fato gerador de imposto, para todos os fins.**

(...)

§ 2º **A opção** a que se refere o "caput" **alcançará todos os estabelecimentos do contribuinte localizados no território nacional** e será consignada no **Livro de** consignada no **Livro de Registro de Utilização de Documentos e Termos de Ocorrências de todos os estabelecimentos do mesmo titular**, observado o **titular**, observado o seguinte:

O Convênio ICMS 109/2024 introduziu a possibilidade de o contribuinte optar pela equiparação da transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular a uma operação sujeita ao fato gerador do ICMS, conforme previsto no § 5º do art. 12 da Lei Kandir, incluído pela Lei Complementar 204/2023.

Esta opção permite que o contribuinte continue tributando as transferências como se fossem operações normais de circulação de mercadorias, o que pode ser vantajoso em determinadas situações, como quando há diferença significativa entre a carga tributária nos estados de origem e estados de origem e destino.

# Formalização da Opção pela Equiparação

A opção pela equiparação da transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular a uma operação sujeita ao fato gerador do ICMS deve ser formalizada de acordo com as seguintes regras:

## 1 Opção anual irrevogável

A opção será anual, irrevogável para todo o ano-calendário, e deverá ser registrada até o último dia de dezembro para vigorar a partir de janeiro do ano subsequente.

## 2 Abertura de novo estabelecimento

Na hipótese da abertura do segundo estabelecimento do mesmo titular, a opção deverá ser feita no prazo de até 30 (trinta) dias da data da abertura constante no cadastro de contribuintes.

## 3 Renovação automática

Feita a opção, a renovação será automática a cada ano até que se consigne, no prazo previsto no inciso I, opção diversa.

## 4 Manutenção de benefícios fiscais

A utilização da sistemática prevista nesta cláusula não implica no cancelamento ou modificação dos benefícios fiscais concedidos pela unidade federada de origem e destino.

## 5 Informação na NF-e

Feita a opção, a NF-e que acobertar o trânsito da mercadoria deverá constar, no campo "Informações Complementares", a expressão "transferência de mercadoria equiparada a uma operação equiparada a uma operação tributada, nos termos do § 5º do art. 12 da Lei Complementar nº 87/96 e da cláusula sexta do Convênio ICMS nº 109/24".

# Anexo XXV ao RICMS-MS

DECRETO Nº 16.355, DE 22 DE DEZEMBRO DE 2023 (DOE-MS 26.12.2023), COM ALTERAÇÕES INCLUÍDAS ATRAVÉS DO DECRETO N. 16.525 DE 2024 (DOE-MS 28.11.2024)

Institui o Anexo XXV - Dos Procedimentos Relativos às Transferências de Bens e de Mercadorias, ao Regulamento do ICMS, e dá outras providências.

O Estado de Mato Grosso do Sul, por meio do Decreto nº 16.355/2023, regulamentou os procedimentos relativos às transferências de bens e mercadorias entre mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, adequando sua legislação à decisão do STF na ADC 49 e ao Convênio ICMS 178/2023.

O decreto foi editado considerando:

## Decisão do STF na ADC 49

Que estabeleceu que remessas de bens e de mercadorias para estabelecimento pertencente ao pertencente ao mesmo titular (transferência) não (transferência) não caracteriza fato gerador do do ICMS.

## Modulação dos efeitos

Com eficácia a partir do exercício financeiro de de 2024.

## Convênio ICMS 178/23

Celebrado na 385ª Reunião Extraordinária do CONFAZ, que estabeleceu os procedimentos para a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos do mesmo titular.

O Decreto nº 16.355/2023 foi posteriormente alterado pelo Decreto nº 16.525/2024, para adequar-se às disposições do Convênio ICMS 109/2024.

# Transferência de Crédito no RICMS-MS

**Art. 3º** O estabelecimento localizado neste Estado que remeter mercadorias, nos termos deste Anexo, para outro estabelecimento pertencente ao mesmo pertencente ao mesmo titular, **deve transferir-lhe o crédito relativo ao ICMS** incidente nas operações e nas prestações anteriores, observado o disposto neste observado o disposto neste artigo (**Redação original vigente até 27.11.2024**)

**Art. 3º** Ao estabelecimento localizado neste Estado que remeter mercadorias, nos termos deste Anexo, para outro estabelecimento pertencente ao mesmo titular, **fica assegurado o direito de transferir-lhe o crédito relativo ao ICMS** incidente nas operações e nas prestações anteriores, observado o disposto neste artigo. (**Nova redação dada pelo Decreto nº 16.525/2024. Efeitos a contar de 28.11.2024**)

O RICMS-MS, acompanhando a evolução normativa sobre o tema, alterou a redação do art. 3º do Anexo XXV para substituir a expressão "deve transferir-lhe" por "deve transferir-lhe" por "fica assegurado o direito de transferir-lhe", adequando-se à redação do Convênio ICMS 109/2024.

Esta alteração reflete a mudança de enfoque da obrigatoriedade para o direito assegurado ao contribuinte de transferir o crédito de ICMS nas remessas entre estabelecimentos do mesmo titular.

# Valor das Remessas (Base de Cálculo)

O valor a ser atribuído às remessas para efeito de transferência de crédito de ICMS entre estabelecimentos da mesma titularidade deve ser (art. 2º do Anexo XXV ao RICMS-MS):

## **Mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros (revenda) (revenda)**

O valor médio da entrada da mercadoria em mercadoria em estoque na data da transferência.

## **Mercadorias industrializadas pelo pelo estabelecimento**

O custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, de insumo, de material secundário e de acondicionamento.

## **Mercadorias não industrializadas industrializadas produzidas pelo pelo estabelecimento**

A soma dos custos de sua produção, assim entendidos os gastos com insumos e com material de acondicionamento.

Estes valores servem de base para calcular o limite do crédito de ICMS a ser transferido, mediante a aplicação dos percentuais equivalentes às alíquotas alíquotas interestaduais ou internas, conforme o caso.

É importante ressaltar que o valor médio da entrada da mercadoria em estoque na data da transferência, no caso de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros, substituiu o critério anterior de "valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria".

# Alíquota - Transferências Internas (MS para MS)

Nas transferências internas (de estabelecimento para estabelecimento dentro do MS), o crédito do ICMS a ser transferido é limitado ao valor que resultar de:



## **Mercadorias adquiridas em operações internas**

Aplicação do percentual equivalente à alíquota do imposto prevista para as operações internas, sobre o valor atribuído na forma do art. 2º do Anexo XXV.



## **Mercadorias adquiridas em operações interestaduais**

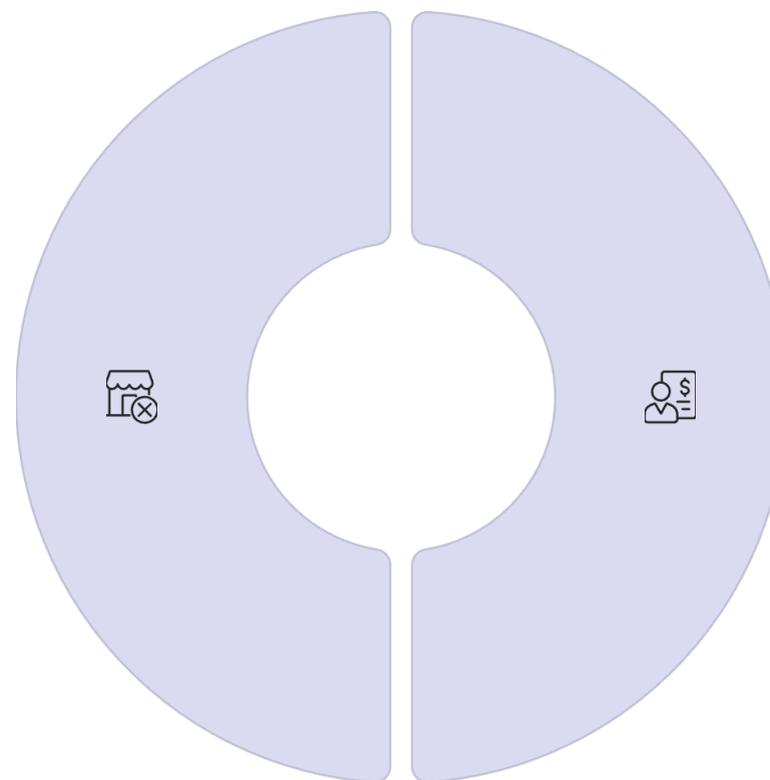
Aplicação dos percentuais equivalentes às alíquotas do imposto estabelecidas nos termos do inciso IV do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, sobre o valor atribuído nos termos do art. 2º do Anexo XXV.

A diferenciação entre mercadorias adquiridas em operações internas e interestaduais visa preservar o crédito original de ICMS, considerando que as alíquotas internas e interestaduais são diferentes.

# Vedação à Transferência de Crédito

Na hipótese de transferências internas (MS para MS), é vedada a transferência de crédito do ICMS nos casos em que, cumulativamente (art. 2º, § 5º do Anexo XXV ao RICMS-MS):

**Destinação à revenda**  
As mercadorias transferidas se destinarem à revenda pelo estabelecimento destinatário da remessa.



## Substituição tributária

O imposto relativo às operações subsequentes à aquisição ou à recepção pelo estabelecimento remetente já tenha sido retido anteriormente ou recolhido antecipadamente pelo regime de substituição tributária.

**⚠** Esta vedação visa evitar a duplicidade de créditos de ICMS, considerando que, no regime de substituição tributária, o imposto relativo às operações subsequentes já foi retido ou recolhido antecipadamente.

É importante observar que a vedação só se aplica quando ambas as condições estiverem presentes: destinação à revenda e mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

# Alíquota - Transferências Interestaduais (MS para outras UF's)

Nas transferências interestaduais (de estabelecimento no MS para estabelecimento em outra UF), o crédito do ICMS a ser transferido é limitado ao valor que resultar da:

Aplicação dos percentuais equivalentes às alíquotas do imposto estabelecidas nos termos do inciso IV do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, sobre o valor atribuído na valor atribuído na forma do art. 2º do Anexo XXV (art. 3º, § 1º, II).

As alíquotas interestaduais aplicáveis são:

**12%**

Para operações com destino a contribuintes localizados nos estados das regiões Sul e Sudeste (exceto Espírito Santo)

**7%**

Para operações com destino a contribuintes localizados nos estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e no Espírito Santo

**4%**

Para operações com bens e mercadorias importados do exterior que não tenham sido submetidos a processo de industrialização ou, se submetidos, resultem em mercadorias com conteúdo de importação superior a 40%

Estas alíquotas definem o limite máximo do crédito a ser transferido do estabelecimento remetente para o estabelecimento destinatário.

# Do Registro do Débito

O valor do crédito do imposto transferido, destacado no campo destinado ao destaque do imposto, deve ser lançado a débito (art. 3º, § 2º do Anexo XXV ao RICMS-MS):

1

## Na Escrituração Fiscal Digital (EFD)

Do estabelecimento remetente, mediante o registro do documento no Registro de Saídas, e consignado, juntamente com os demais débitos do respectivo período, no Registro de Apuração.

2

## No módulo Sistema de Crédito Fiscal e Restituições Restituições (CREFIR)

No caso em que o estabelecimento remetente não esteja obrigado à escrita fiscal, na forma estabelecida em ato do Secretário de Estado de Fazenda.

O correto registro do débito e do crédito do ICMS transferido é fundamental para a regularidade fiscal da operação e para garantir a não cumulatividade do imposto.

A Escrituração Fiscal Digital (EFD) é o principal instrumento de controle fiscal utilizado pelas administrações tributárias estaduais para verificar a regularidade das operações de transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos do mesmo titular.

# Nota Fiscal Eletrônica - NF-e (sem opção pela equiparação)

**Art. 9º** A transferência de crédito de ICMS entre estabelecimentos de mesma titularidade, pela sistemática prevista nos arts. 2º a 8º deste Anexo, será procedida a cada remessa, mediante consignação do respectivo valor na NF-e que a acobertar, no campo que a acobertar, no campo destinado ao destaque do imposto.

§ 1º As notas fiscais a que se refere o caput deste artigo **devem ser emitidas com as informações abaixo descritas**, no campo:



## Natureza da Operação

O texto "Transferência de Mercadoria - Estabelecimentos mesmo titular"



## Informações Adicionais de Interesse do Fisco - infAdFisco

O texto "Procedimento autorizado conforme Convênio ICMS nº 109/24"



## Código Fiscal de Operações e de Prestações (CFOP)

Nas remessas internas: códigos do grupo "5.150 - Transferências de produção própria ou de terceiros" Nas remessas interestaduais: códigos do grupo "6.150 - Transferências de produção própria ou de terceiros"



## Código de Situação Tributária - CST

O código 90



## Valor Base de Cálculo do ICMS - vBC

"valor zerado"



## Alíquota do imposto - pICMS

"valor zerado"



## Valor do ICMS - vICMS

O valor do crédito a ser transferido, caso exista

# Nota Fiscal Eletrônica - NF-e (com opção pela equiparação)

**Art. 8º-E** (...) na Nota Fiscal eletrônica (NF-e) que acobertar o trânsito da mercadoria deverá constar, além dos demais requisitos exigidos na legislação, no campo "Informações Complementares", a expressão "*transferência de mercadoria equiparada a uma operação tributada, nos termos do § 5º do art. 12 da Lei Complementar Federal nº 87/96 e da cláusula sexta do Convênio ICMS nº 109/24*".

As notas fiscais a que se refere o caput deste artigo **devem ser emitidas com as informações abaixo descritas**, no campo:

## Informações gerais

- Natureza da Operação: "Transferência de Mercadoria - Estabelecimentos mesmo Estabelecimentos mesmo titular"
- Informações Adicionais de Interesse do Fisco: "transferência de mercadoria equiparada a uma operação tributada, nos termos do § 5º do art. 12 da Lei Complementar Federal nº 87/96 e da cláusula sexta do Convênio ICMS nº 109/24"
- CFOP: "5.150" (internas) ou "6.150" (interestaduais)

## Tributação

- CST: "00" (tributada integralmente) ou "20" (com redução de base de cálculo cálculo)
- Base de Cálculo: valor relativo à base de cálculo do imposto
- Alíquota: a alíquota aplicável à operação
- Valor do ICMS: o valor do imposto debitado na operação

A principal diferença entre as NF-e emitidas com ou sem opção pela equiparação está no tratamento tributário: sem a opção, o CST é 90 e a base de cálculo e alíquota são zeradas; com a opção, utiliza-se CST 00 ou 20 e há efetivo cálculo e destaque do imposto.

# Diferimento do ICMS - Substituição Tributária "para trás"

## ANEXO II - DO DIFERIMENTO DO LANÇAMENTO E DO PAGAMENTO DO IMPOSTO

### CAPÍTULO I - DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

**Art. 1º** Entende-se por diferimento a transferência do lançamento e do pagamento do imposto para etapa posterior ou final de circulação de mercadoria ou de prestação de serviço.

§ 1º Independentemente de outras hipóteses previstas na legislação, **são situações que sempre encerram o diferimento:**

(...)

I-A - a saída de mercadoria para outro estabelecimento do mesmo titular, localizado em outra unidade da Federação (**transferência interestadual**); (Inciso I-A: acrescentado pelo Decreto nº 16.355/2023. Efeitos a partir de 1º.1.2024.)

O diferimento do ICMS, também conhecido como substituição tributária "para trás", consiste na transferência da responsabilidade pelo pagamento do imposto para uma etapa posterior da cadeia de circulação de mercadorias.

Com a decisão do STF na ADC 49, o RICMS-MS estabeleceu expressamente que a transferência interestadual de mercadorias para estabelecimento do mesmo titular é uma situação que encerra o diferimento, ou seja, o imposto que estava diferido passa a ser devido e exigível no momento da transferência.

# Diferimento do ICMS - Gado Bovino

Decreto Nº 12.056, DE 8 DE MARÇO DE 2006.

Dispõe sobre o tratamento tributário dispensado às operações com gados bovino, bufalino, caprino, ovino e suíno, aves e leporídeos e com os produtos resultantes do seu abate.

**Art. 4º-B. O diferimento** do lançamento e do pagamento do ICMS previsto neste Decreto para as operações internas com gado bovino ou bufalino **não se aplica** quando o estabelecimento destinatário, inclusive agropecuário, for beneficiário de decisão judicial, ainda que não definitiva, que o desobrigue de recolher ICMS sobre operação posterior de saída interestadual do gado, ou dos produtos resultantes do seu abate, quando destinada a outro estabelecimento de sua titularidade.

 § 3º-A. O recolhimento decorrente do disposto no § 3º deste artigo não abrange o gado nascido na propriedade (gado crioulo), por não ter sido aplicado o instituto do diferimento, em virtude da não existência de operação anterior relativa à circulação de mercadoria.

O Decreto nº 12.056/2006 estabelece regras específicas para o diferimento do ICMS nas operações com gado bovino e bufalino, prevendo que o diferimento não se aplica quando o estabelecimento destinatário for beneficiário de decisão judicial que o desobrigue de recolher ICMS sobre transferências interestaduais.

Além disso, o decreto esclarece que o gado nascido na propriedade (gado crioulo) não está sujeito ao recolhimento do ICMS diferido, por não ter havido operação anterior de circulação de mercadoria.

# Diferimento do ICMS - Transferências Interestaduais

## Anexo XXV - Dos Procedimentos Relativos às Transferências de Bens e de Mercadorias

(...)

**Art. 4º** Na hipótese em que o encerramento do diferimento do lançamento e do pagamento do imposto, ocorra por ocasião da remessa de mercadorias para estabelecimentos de mesma titularidade localizados em outra Unidade Federada - transferência interestadual (inciso I-A do § 1º do art. 1º do Anexo II ao RICMS), o imposto antes diferido, concernente a mercadorias adquiridas de terceiros, passa a ser devido e exigível (§ 2º do art. 1º do Anexo II ao RICMS), cabendo ao estabelecimento que realizar a remessa das mercadorias o dever de realizar a sua apuração e o seu pagamento.

**§ 4º** O imposto antes diferido, decorrente do disposto neste artigo, não abrange o gado nascido na propriedade (gado crioulo), por não ter sido a ele aplicado o instituto do diferimento, em virtude da não existência de operação anterior relativa à circulação da referida mercadoria.

O Anexo XXV ao RICMS-MS estabelece que, nas transferências interestaduais de mercadorias sujeitas ao diferimento, o imposto antes diferido passa a ser devido e exigível, cabendo ao estabelecimento remetente apurá-lo e pagá-lo.

No entanto, o § 4º do art. 4º esclarece que o gado nascido na propriedade (gado crioulo) não está sujeito a esse recolhimento, por não ter havido operação anterior de circulação de mercadoria à qual pudesse ser aplicado o diferimento.

# Diferimento do ICMS - Cálculo e Apuração

## Anexo XXV - Dos Procedimentos Relativos às Transferências de Bens e de Mercadorias

### Art. 4º (...)

§ 1º Para efeito deste artigo, o imposto antes diferido deve ser calculado aplicando-se os percentuais estabelecidos nos termos do inciso IV do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, sobre a base de cálculo prevista no art. 2º, caput, inciso I, do Anexo II ao RICMS, observado o disposto no seu parágrafo único.

**Art. 5º** Na hipótese da alínea "a" do inciso I do § 2º do art. 4º deste Anexo (apuração à vista de cada operação), o pagamento do ICMS antes diferido deve ser realizado no momento da saída das mercadorias, devendo uma cópia do comprovante do pagamento do imposto acompanhar o transporte da mercadoria.

O cálculo do ICMS antes diferido, devido no momento da transferência interestadual de mercadorias, deve ser feito aplicando-se os percentuais equivalentes às alíquotas interestaduais (7%, 12% ou 4%) sobre a base de cálculo prevista no art. 2º, caput, inciso I, do Anexo II ao RICMS-MS.

O pagamento do imposto deve ser realizado:

### À vista de cada operação

No momento da saída das mercadorias, quando o contribuinte não for detentor de regime especial de pagamento do imposto, devendo uma cópia do comprovante de pagamento acompanhar o transporte da mercadoria.

### Por período

Semanal, quinzenal ou mensal, conforme determinado no ato concessivo do regime especial de pagamento do imposto, quando o contribuinte for detentor desse regime.

# Diferimento do ICMS - Transferência de Crédito

## Anexo XXV - Dos Procedimentos Relativos às Transferências de Bens e de Mercadorias

### Art. 4º (...)

§ 2º O estabelecimento que realizar a remessa das mercadorias:

(...)

II - deve transferir, ao estabelecimento destinatário, o crédito correspondente ao ICMS antes diferido, no limite que resultar da aplicação dos percentuais equivalentes às alíquotas do imposto estabelecidas nos termos do inciso IV do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, sobre o valor atribuído na forma do art. 2º deste Anexo;

III - deve lançar a débito o valor do crédito do imposto transferido, destacado no campo destinado ao destaque do imposto, nos termos do art. 9º deste Anexo, da seguinte forma:

a) na Escrituração Fiscal Digital (EFD) do estabelecimento remetente, mediante o registro do documento no Registro de Saídas, e consignado, juntamente com os demais débitos do respectivo período, para o Registro de Apuração; ou

b) no módulo Sistema de Crédito Fiscal e Restituições (CREFIR), no caso em que o estabelecimento remetente não esteja obrigado à escrita fiscal, na forma estabelecida em ato do estabelecida em ato do Secretário de Estado de Fazenda.

Nas transferências interestaduais de mercadorias sujeitas ao diferimento, o estabelecimento remetente deve, além de apurar e pagar o ICMS antes diferido, transferir ao estabelecimento destinatário o crédito correspondente a esse imposto, observado o limite das alíquotas interestaduais.

# Registro na EFD - Escrituração Fiscal Digital

Resolução/SEFAZ Nº 3.356, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2023

(...)

**1º) registrar a apuração do ICMS antes diferido (DÉBITO)**, calculado nos termos do § 1º do art. 4º do Anexo XXV ao RICMS, da seguinte forma:

1. no Campo 02 (COD\_AJ\_APUR) do Registro E111: usar o código de ajuste MS000007 (ICMS antes diferido) conforme tabela de códigos 5.1.1 do Mato Grosso do Sul;
2. no Campo 04 (VL\_AJ\_APUR) do Registro E111: preencher com o valor total do débito correspondente;
3. no Campo 04 (VL\_TOT\_AJ\_DEBITOS) do Registro E110: informar o valor do débito incluindo o valor registrado no registro E111 correspondente;

A Resolução/SEFAZ nº 3.356/2023 estabelece os procedimentos para o registro na Escrituração Fiscal Digital (EFD) do ICMS antes diferido, devido no momento da transferência interestadual de mercadorias sujeitas ao diferimento.

O contribuinte deve registrar o débito do ICMS antes diferido utilizando o código de ajuste MS000007 (ICMS antes diferido) no Registro E111 da EFD, informando o valor total informando o valor total do débito no Campo 04 (VL\_AJ\_APUR) e incluindo esse valor no total de débitos do período, no Campo 04 (VL\_TOT\_AJ\_DEBITOS) do Registro E110. (VL\_TOT\_AJ\_DEBITOS) do Registro E110.

# Registro na EFD - Crédito do Imposto Diferido

Resolução/SEFAZ Nº 3.356, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2023

(...)

**2º) Registrar o creditamento do imposto antes diferido relativo à operação anterior (CRÉDITO)**, devido por ocasião do encerramento do diferimento, calculado nos termos do § 1º do art. 4º do Anexo XXV ao RICMS, da seguinte forma:

1. no Campo 02 (COD\_AJ\_APUR) do Registro E111: usar o código de ajuste MS020042 (Encerramento de Diferimento por Ocasião da Transferência Interestadual) conforme tabela de códigos 5.1.1 do Mato Grosso do Sul;
2. no Campo 04 (VL\_AJ\_APUR) do Registro E111: preencher com o valor total do crédito correspondente;
3. no Campo 08 (VL\_TOT\_AJ\_CREDITOS) do Registro E110: informar o valor do crédito incluindo o valor registrado no registro E111 correspondente;

Além de registrar o débito do ICMS antes diferido, o contribuinte deve registrar o creditamento desse mesmo imposto, utilizando o código de ajuste MS020042 (Encerramento de Diferimento por Ocasião da Transferência Interestadual) no Registro E111 da EFD.

O valor do crédito deve ser informado no Campo 04 (VL\_AJ\_APUR) do Registro E111 e incluído no total de créditos do período, no Campo 08 (VL\_TOT\_AJ\_CREDITOS) do Registro (VL\_TOT\_AJ\_CREDITOS) do Registro E110.

Esse registro de débito e crédito do ICMS antes diferido é necessário para manter a consistência da apuração do imposto e garantir a não cumulatividade.

# Registro na EFD - Transferência de Crédito

Resolução/SEFAZ Nº 3.356, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2023

(...)

**3º) Registrar a transferência do crédito do ICMS (DÉBITO)** de que trata o inciso II do § 2º do art. 4º do Anexo XXV ao RICMS, da seguinte forma:

1. lançar as Notas Fiscais emitidas na forma do art. 9º do referido Anexo XXV, no Registro de Saídas, inclusive com os débitos dos valores do ICMS destacados no campo próprio de cada Nota Fiscal;
2. lançar o montante de débito, decorrente de todas as Notas Fiscais lançadas no Registro de Apuração do ICMS;

Para completar o registro da operação de transferência interestadual de mercadorias sujeitas ao diferimento, o contribuinte deve registrar a transferência do crédito do ICMS para o estabelecimento destinatário.

Esse registro é feito lançando as Notas Fiscais emitidas na forma do art. 9º do Anexo XXV ao RICMS-MS no Registro de Saídas da EFD, incluindo os débitos dos valores do ICMS destacados no campo próprio de cada Nota Fiscal.

O montante de débito decorrente de todas as Notas Fiscais deve ser lançado no Registro de Apuração do ICMS, para que seja incluído na apuração do imposto do apuração do imposto do período.

# Substituição Tributária "para frente"

CONVÊNIO ICMS 142/18, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2018

Dispõe sobre os regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e de Comunicação (ICMS) com encerramento de tributação, relativos ao imposto devido pelas operações subsequentes.

O Convênio ICMS 142/18 estabelece que:

**(i) Cláusula nona** Salvo disposição em contrário, o regime de substituição tributária não se aplica:

(...)

II - às transferências interestaduais promovidas entre estabelecimentos do remetente, exceto quando o destinatário for estabelecimento varejista;

De forma similar, o Anexo III ao RICMS-MS também prevê a não aplicação do regime de substituição tributária às transferências entre estabelecimentos do mesmo titular:

## ANEXO III - DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

(...)

Art. 1º. (...)

§ 2º O regime de substituição tributária de que trata o caput deste artigo:

I - não se aplica:

(...)

b) às transferências para outro estabelecimento, EXCETO VAREJISTA, do sujeito passivo por substituição, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a empresa diversa;

Esta exceção à aplicação do regime de substituição tributária nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular (exceto para estabelecimento varejista) visa evitar a antecipação desnecessária do recolhimento do ICMS quando a mercadoria ainda permanecerá no ciclo interno da empresa, sem ser comercializada para terceiros.

No entanto, quando o estabelecimento destinatário é varejista, a substituição tributária é aplicável, pois presume-se que a mercadoria será vendida diretamente ao consumidor final.

## Substituição Tributária "para frente"

EMENTA: ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE – NÃO CONHECIMENTO. ATOS DE LANÇAMENTO E DE IMPOSIÇÃO DE MULTA – INSUFICIÊNCIA DOS ELEMENTOS INFORMATIVOS E OFENSA AO PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA – NÃO CARACTERIZAÇÃO – NULIDADE – NÃO CONFIGURAÇÃO. JUROS DE MORA. DEMONSTRAÇÃO DE CÁLCULO NO ALIM – PRESCINDIBILIDADE. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS PARA ESTABELECIMENTO ATACADISTA DA MESMA EMPRESA – **REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RESPONSABILIDADE ATRIBUÍDA AO DESTINATÁRIO – CONFIGURAÇÃO**. EXIGÊNCIA FISCAL PROCEDENTE. RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE CONHECIDO E DESPROVIDO.

(...)

Na transferência de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária entre estabelecimentos do mesmo titular, sendo o destinatário atacadista, a responsabilidade por substituição tributária é do estabelecimento destinatário que promover a saída para empresa diversa e não do remetente. Demonstrado, nessa hipótese, que o estabelecimento atacadista não realizou a retenção e o pagamento do imposto incidente nas operações subsequentes às que realizou, legítima é a exigência fiscal relativa ao respectivo crédito tributário, não subsistindo a alegação do sujeito passivo de que, em tal caso, o estabelecimento atacadista enquadra-se como contribuinte substituído.

(TAT/MS, ACÓRDÃO n. 385/2023 – PROCESSO n. 11/005604/2021 (ALIM n. 47452-E/2021) – RECURSO VOLUNTÁRIO n. 64/2022, RELATOR CONS. MÁRCIO BONFÁ DE JESUS, PUBLICADO NO DOE n. 11.394, de 23/01/2024, p. 11/12)

EMENTA: PROCESSUAL. ATOS DE LANÇAMENTO E DE IMPOSIÇÃO DE MULTA – INADEQUAÇÃO DA DESCRIÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL – CERCEAMENTO DE DEFESA – NÃO CARACTERIZAÇÃO – NULIDADE – NÃO CONFIGURAÇÃO. **ICMS. OPERAÇÕES SUBSEQUENTES DECORRENTES DE AQUISIÇÕES, POR TRANSFERÊNCIA DE OUTRO ESTABELECIMENTO DE MESMA EMPRESA – CARACTERIZAÇÃO – FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO** – ALEGAÇÃO DE QUE HOUVE EXIGÊNCIA FISCAL POR HAVER FATOS DIVERSOS DANDO AZO A EXIGÊNCIA DE ICMS NORMAL E ICMS-ST INCLUSIVE COM INDICAÇÃO DE UMA ÚNICA PENALIDADE – INSUBSISTÊNCIA. EXIGÊNCIA FISCAL PROCEDENTE. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

(...)

As entradas a título de transferências para outro estabelecimento, exceto varejista, do sujeito passivo por substituição, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a empresa diversa, a sujeição passiva (relativa às operações de transferências) recai ao autuado e a sujeição ocorre dando azo a dois fatos geradores distintos, sendo o do ICMS de obrigações próprias (ICMS Normal), e o do ICMS-ST (relativamente às operações subsequentes no regime de substituição tributária), o que impõe desprover o recurso voluntário para manter a decisão de primeira instância pela qual se decretou a procedência da exigência fiscal.

(TAT/MS, ACÓRDÃO n. 195/2025 – PROCESSO n. 11/015547/2020 (ALIM n. 46693-E/2020-d) – RECURSO VOLUNTÁRIO n. 204/2021, RELATOR CONS. JULIO CESAR BORGES, PUBLICADO NO DOE n. 11.846, de 3/6/2025, p. 6.)

# Substituição tributária “para frente” entre estabelecimentos interdependentes

Art. 57-A. O regime de substituição tributária não se aplica nas operações entre estabelecimentos de empresas interdependentes, exceto nos casos em que:

I - o destinatário seja varejista;

II - os produtos sejam resultantes de processo de industrialização ocorrido no Estado, e a base de cálculo, para esse efeito, seja o preço a que se refere o inciso I ou o I-A do § 2º do art. 32 desta Lei.

Lei n. 1.810, de 1997, com redação dada pela Lei n. 5371, de 2019.

Art. 57-A, § 1º, II: considerar-se-ão interdependentes duas firmas:

a) quando uma delas tiver participação na outra de quinze por cento ou mais do capital social, por si, seus sócios ou acionistas, bem como por intermédio de parentes destes até o segundo grau e respectivos cônjuges, se a participação societária for de pessoa física;

b) quando, de ambas, uma mesma pessoa fizer parte, na qualidade de diretor ou sócio com funções de gerência, ainda que exercidas sob outra denominação;

c) quando uma tiver vendido ou consignado à outra, no ano anterior, mais de vinte por cento no caso de distribuição com exclusividade em determinada área do território nacional, e mais de cinquenta por cento, nos demais casos, do volume das vendas dos produtos tributados, de sua fabricação ou importação;

d) quando uma delas, por qualquer forma ou título, for a única adquirente, de um ou de mais de um dos produtos industrializados ou importados pela outra, ainda quando a exclusividade se refira à padronagem, marca ou tipo do produto; ou

e) quando uma vender à outra, mediante contrato de participação ou ajuste semelhante, produto tributado que tenha fabricado ou importado.

§ 2º Não caracteriza a interdependência referida nas alíneas “c” e “d” a venda de matérias-primas e produtos intermediários, destinados exclusivamente à industrialização de produtos do comprador.

## Substituição tributária “para frente” entre estabelecimentos interdependentes

**EMENTA: ICMS-ST. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS ENTRE EMPRESAS INTERDEPENDENTES – IMPOSTO RELATIVO ÀS OPERAÇÕES SUBSEQUENTES – RESPONSABILIDADE DA EMPRESA DESTINATÁRIA LOCALIZADA NO ESTADO – RECONHECIMENTO PRÉVIO DA INTERDEPENDÊNCIA POR AUTORIDADE ADMINISTRATIVA – DESNECESSIDADE – EXIGÊNCIA DO IMPOSTO FORMALIZADA CONTRA A EMPRESA REMETENTE – ILEGITIMIDADE. EXIGÊNCIA FISCAL IMPROCEDENTE. REEXAME NECESSÁRIO DESPROVIDO.**

Nas operações interestaduais destinadas a este Estado, ocorridas entre empresas interdependentes, a responsabilidade pela retenção e pagamento do imposto relativo às operações subsequentes, a ocorrerem neste Estado, é da empresa destinatária, localizada neste Estado, sendo desnecessário o reconhecimento prévio da interdependência por autoridade administrativa.

Em tal hipótese, verificada a caracterização da interdependência e constatado que a exigência do referido imposto foi formalizada contra a empresa remetente, localizada no Estado de origem, impõe-se, desprovendo o reexame necessário, manter a decisão de primeira instância pela qual se decretou a sua improcedência.

(TAT/MS, ACÓRDÃO n. 290/2025 – PROCESSO n. 11/014313/2023 (ALIM n. 5574-M/2023-d) – REEXAME NECESSÁRIO n. 13/2024, RELATOR CONS. VALGNEY CHERRI ISHIMI, PUBLICADO NO DOE n. 11.904, de 1º/8/2025, p. 12.)

# Obrigado!

Agradecemos a sua presença e participação.

Para mais informações ou  
dúvidas, entre em contato:

**Márcio Bonfá de Jesus**

**Instagram:** m.bonfa

**E-mail:** [marciobonfa@multiconsulgores.com.br](mailto:marciobonfa@multiconsulgores.com.br)

