

DATA: 04/02/2025

**EMENTA:** CONSULTA INTERNA. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. TRANSFERÊNCIA. INCIDÊNCIA DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E DO ICMS ANTECIPADO, CONFORME O CASO. FATO GERADOR FUTURO E PRESUMIDO. NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS-DIFAL NAS OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE CONTRIBUINTE DO IMPOSTO. INCIDÊNCIA DO ICMS-DIFAL NAS OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE EMPRESA NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO. PRINCÍPIO DO DESTINO FÍSICO DA MERCADORIA. ADC 49 E TEMA 1099 DO STF; CONVÊNIO ICMS 109/2024; ART. 11, § 7º, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE 13 DE SETEMBRO DE 1996, E ART. 24, §4º, DA LEI Nº 18.665, DE 2023.

**A CÉLULA DE CONSULTORIAS E NORMAS (CECON)**, integrante da estrutura organizacional da **SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ**, por meio de seu Núcleo de Consultoria Tributária, consoante o disposto no art. 22, III, do Decreto nº 36.412, de 10 de janeiro de 2025, em atendimento ao Requerimento nº XXX, de XXX, protocolado através do processo Tramita nº XXX, relativamente à demanda em epígrafe, vem, respeitosamente, apresentar de acordo com o art. 4º, inciso II, da Norma de Execução nº 02, de 02 de agosto de 2023 a seguinte **ANÁLISE PRELIMINAR**, nos termos a seguir especificados:

Cumprе ressaltar que o presente requerimento atende aos requisitos estabelecidos na Norma de Execução nº 02, de 02 de agosto de 2023, notadamente, aos do art. 5º, §1º, da referida norma infralegal.

No que tange à formulação de questão jurídico-tributária relevante, a requerente submete a esta Célula de Consultoria análise sobre a incidência do ICMS Substituição Tributária, ICMS Antecipado e ICMS-DIFAL em operações interestaduais de transferência entre estabelecimentos do mesmo titular, quando estas encontram-se sujeitas a regime de substituição tributária na forma da legislação cearense ou quando são destinadas a revenda interna no território cearense ou ainda quando são destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento cearense ou ao seu ativo imobilizado.

A sistemática do ICMS-ST para frente encontra respaldo jurídico no art. 150, §7º, da Constituição Federal, que autoriza a definição de um contribuinte responsável pelo recolhimento do ICMS devido por operações subsequentes, antes mesmo da ocorrência do fato gerador. Tal regime é regulamentado em âmbito nacional pela Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, notadamente em seus arts. 6º a 10, e operacionalizado por legislações estaduais específicas.

Desta feita, o ICMS-ST para operações subsequentes caracteriza-se por ser um regime de tributação que visa concentrar a arrecadação em um único ponto da cadeia de comercialização, antecipando o recolhimento do imposto devido nas etapas subsequentes até o consumidor final. A margem de valor agregado (MVA) ou o preço final presumido são critérios utilizados para a base de cálculo, conforme disciplinado pela legislação estadual e convênios interestaduais. Assim, o legislador escolhe o estabelecimento remetente (substituto) como



responsável tributário pelo imposto devido pelo destinatário da mercadoria (substituído).

Já o ICMS Antecipado está previsto no art. 767 do Decreto nº 24.569, de 31 de julho de 1997 e art. 2º, § 6º, da Lei nº 18.665, de 28 de dezembro de 2023, como um regime utilizado para operações interestaduais de aquisição de mercadorias, com o fim de antecipar o recolhimento do ICMS devido em operações futuras, tomando como base o valor da operação e encargos como seguro e frete. A cobrança do ICMS Antecipado, portanto, repousa sobre o destinatário da mercadoria situado no território cearense, o qual irá promover a revenda das mercadorias.

Dessa forma, o ICMS Antecipado busca garantir a arrecadação do imposto em situações que poderiam resultar em inadimplemento ou em dificuldades na fiscalização. O recolhimento é exigido no momento da entrada da mercadoria no território do Estado, conforme art. 3.º, XIV da Lei nº 18.665, de 2023, sendo assegurado o crédito do ICMS Antecipado, em observância ao princípio da não cumulatividade.

O ICMS-DIFAL, por sua vez, é cobrado nas situações em que há remessa de mercadorias destinadas a serem utilizadas por contribuinte situado no estado do Ceará como bens de uso ou consumo ou ainda quando incorporadas ao ativo imobilizado. Desta feita, os bens assim adquiridos não se destinam à comercialização posterior em território cearense.

Noutro giro, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar a Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) 49 e o Tema 1099, decidiu que as transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular não configuram fato gerador do ICMS. Fundamentou-se a decisão no entendimento de que não há transferência de titularidade nem realização de operação mercantil que altere a posse ou propriedade das mercadorias, elementos essenciais para a incidência do imposto.

A decisão tem efeito vinculante para os entes federativos, de modo que não se pode exigir o ICMS nessas operações. No entanto, cumpre lembrar que a autonomia do estabelecimento continua a existir para questões fiscais e administrativas, motivo pelo qual se exige a emissão de documentos fiscais e o cumprimento de outras obrigações acessórias. Embora na transferência interna entre estabelecimentos do mesmo proprietário, o ICMS não incida mais por força do julgamento do STF, o regime de substituição tributária e de pagamento antecipado do imposto continuam vigentes.

No caso de transferências internas e interestaduais, o estabelecimento remetente (substituto tributário) continua responsável pelo recolhimento do ICMS-ST, com base na presunção de que o estabelecimento destinatário (substituído) realizará operações de revenda sujeitas ao imposto. De outra banda, as entradas interestaduais de mercadorias destinadas à revenda não sujeitas a regime de substituição tributária específico permanecem sob a obrigação de recolhimento do ICMS Antecipado, porquanto serão objeto de saída posterior tributada.

Portanto, as operações de transferência, conquanto não sejam aptas a promover a incidência do imposto por não configurarem fato gerador de circulação de mercadorias, devem ser tratadas como fatos jurídicos tidos como saídas ou entradas para os demais fins cominados na legislação. Importa frisar, neste ponto, que a incidência do ICMS-ST e do ICMS Antecipado não dependem do fato gerador das saídas interestaduais de mercadorias, porquanto o fundamento de cobrança nos dois regimes encontra-se em fatos geradores presumidos e futuros.



Por outro lado, o Convênio ICMS 109/2024 regulamenta de forma detalhada a transferência de mercadorias e créditos entre estabelecimentos de mesma titularidade. No que se refere à transferência de créditos, o direito é assegurado nas remessas interestaduais, sendo que o valor do crédito transferido corresponderá às alíquotas interestaduais aplicáveis sobre a operação de transferência realizada. Essa transferência deve ser consignada na Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) emitida pelo estabelecimento remetente, com destaque no campo apropriado, conforme Cláusula primeira do Ajuste Sinief nº 33, de 6 de dezembro de 2024.

O cálculo do crédito transferido está limitado ao imposto incidente em operações anteriores, sendo calculado com base no valor médio de entrada da mercadoria, no custo de produção ou no custo dos insumos e acondicionamento, dependendo da natureza da mercadoria. O contribuinte pode, ainda, optar por tratar a transferência como uma operação tributada, sujeita ao fato gerador do ICMS. Essa opção é anual, irrevogável e deve ser formalizada no Livro de Registro de Utilização de Documentos e Termos de Ocorrências (RUDFTO). Nessa sistemática, a NF-e deverá conter a expressão: "transferência de mercadoria 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".

Nesse sentido, compete ao contribuinte optar pela equiparação da transferência de mercadoria com o fato gerador do ICMS, sendo assegurada a transferência do crédito de ICMS seja na concordância do contribuinte com o fato gerador ou não. Por interpretação sistêmica, não se pode vincular a incidência do ICMS-ST e do ICMS Antecipado à opção do contribuinte em equiparar transferências com operações tributadas, por evidente quebra do princípio isonômico informador do sistema tributário e por promover concorrência desleal.

Contudo, vale ressaltar que, de acordo com a Cláusula décima terceira, § 2º, do Convênio ICMS 142/2018, o ICMS destacado na nota fiscal de transferência deve ser deduzido do imposto a recolher por substituição tributária:

**Cláusula décima terceira** O imposto a recolher por substituição tributária será, em relação às operações subsequentes, o valor da diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota estabelecida para as operações internas na unidade federada de destino sobre a base de cálculo definida para a substituição e o devido pela operação própria do contribuinte remetente.

(...)

§ 2º Para efeitos do disposto nesta cláusula e no inciso II da cláusula nona, na hipótese de transferência promovida entre estabelecimentos do remetente, deverá ser deduzido o ICMS destacado na nota fiscal de transferência, nos termos do Convênio ICMS nº 109, de 3 de outubro de 2024.

A decisão do STF no Tema 1099 afastou a incidência do ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, por entender que não há fato gerador. Contudo, o regime de substituição tributária, regido pelo Convênio ICMS 142/2018 e pela legislação interna, permanece aplicável, uma vez que antecipa o imposto devido em operações futuras realizadas pelo estabelecimento destinatário. Semelhantemente, o ICMS Antecipado também deve ser cobrado nas situações em que a entrada de mercadorias no território cearense não se encontra sujeita a regime específico de substituição tributária.



No pertinente ao ICMS-DIFAL, tem-se que as mercadorias adquiridas por empresa contribuinte sediada em outro estado como bens de uso ou consumo ou bens destinados ao ativo imobilizado não se encontram sujeitas a nova incidência do imposto quando da entrada no território cearense por transferência. Isso ocorre devido ao fato dos bens indicados não serem destinados à nova comercialização, tratando-se de simples deslocamento físico de mercadorias sem circulação jurídica, atraindo o entendimento do Tema 1099 do STF. Desse modo, na hipótese de transferência de bens do ativo imobilizado e de bens destinados ao uso ou consumo do estabelecimento do mesmo titular no estado do Ceará, não deve ocorrer cobrança do ICMS-DIFAL.

Importa frisar que a operação de transferência refere-se às remessas de mercadorias ou bens realizadas entre estabelecimentos de um mesmo titular, quando o titular é contribuinte do ICMS, sendo este o escopo da ADC 49 e do Tema 1099. **Não obstante, o deslocamento físico de bens entre estabelecimentos de empresa não contribuinte do ICMS encontra-se sujeito à cobrança do ICMS-DIFAL, de acordo com a destinação final da mercadoria, conforme entendimento exarado no Parecer CECON nº 00813/2024. Dessa forma, ainda que estabelecimento não contribuinte situado em outro estado adquira mercadorias como consumidor final, ao remeter os mesmos bens ao estado do Ceará, tem-se que o imposto passa a ser devido ao destino final em que os bens serão efetivamente utilizados, conforme disposição do art. 11, § 7º da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 e art. 24, §4.º da Lei n.º 18.665, de 2023, in verbis:**

Art. 24. O local da operação ou da prestação, para efeito da cobrança do ICMS e definição do estabelecimento responsável, é:

(...)

V - tratando-se de operações ou prestações interestaduais destinadas a consumidor final, em relação à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual:

(...)

b) o do estabelecimento do remetente ou onde tiver início a prestação, quando o destinatário ou tomador não for contribuinte do imposto.

(...)

§ 4.º Na hipótese da alínea 'b' do inciso V do caput deste artigo, quando o destino final da mercadoria, do bem ou do serviço se der em Estado diferente daquele em que estiver domiciliado ou estabelecido o adquirente ou o tomador, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será devido ao Estado no qual efetivamente ocorrer a entrada física da mercadoria ou bem ou o fim da prestação do serviço.

**Sendo assim, em análise preliminar por parte desta Célula de Consultoria, deve prevalecer o entendimento de que a ausência de fato gerador do ICMS nas operações interestaduais de transferência, por força do julgamento da ADC 49 do STF, não promove alterações na legislação aplicável às hipóteses de cobrança do ICMS-ST e do ICMS Antecipado, na medida em que a cobrança destes regimes de pagamento antecipado do imposto não se encontram vinculados à ocorrência de fato**



**gerador anterior, incidindo sobre as saídas ou entradas interestaduais de mercadorias, ainda que por transferência, com base em fato gerador presumido ou em saídas internas tributadas, devendo-se considerar as operações interestaduais de transferências como saídas ou entradas de mercadorias para os demais fins previstos na legislação. Ademais, também permanece hígida a cobrança do ICMS-DIFAL na hipótese indicada linhas acima, relativamente ao destino final da mercadoria.**

