



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

Registro: 2025.0000281789

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 1055075-08.2024.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que são apelantes MAKRO ATACADISTA S.A e MAKRO ATACADISTA S.A., é apelado ESTADO DE SÃO PAULO.

ACORDAM, em 10ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: "Negaram provimento ao recurso. V.U.", de conformidade com o voto do Relator(a), que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Exmos. Desembargadores ANTONIO CELSO AGUILAR CORTEZ (Presidente), PAULO GALIZIA E MARCELO SEMER.

São Paulo, 24 de março de 2025.

ANTONIO CELSO AGUILAR CORTEZ
RELATOR
Assinatura Eletrônica



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

Apelação Cível nº 1055075-08.2024.8.26.0053

Apelantes: Makro Atacadista S.A e Makro Atacadista S.a.

Apelado: Estado de São Paulo

Interessado: Secretário da Fazenda e Planejamento

Comarca: São Paulo

Voto nº 3314/25

VOTO N. 3314/25

MANDADO DE SEGURANÇA CRÉDITOS DE ICMS
Pretensão de transferência de créditos acumulados de ICMS para estabelecimento não interdependente Ausência dos requisitos previstos no art. 7º, III, da Lei Federal nº 12.016/2009 Transferência que deve observar os requisitos das normas estaduais pertinentes. Poder Judiciário que não pode substituir o crivo da Administração pública. Segurança denegada. Recurso não provido.

VISTOS

Contra sentença que denegou mandado de segurança impetrado por contribuinte objetivando a autorização de imediata transferência de créditos acumulados de ICMS, em parcela única, às empresas não interdependentes, sem aplicação do Progerama ProAtivo11 (p. 629/641) apelou a impetrante alegando que há direito líquido e certo previsto no art. 25, § 2º, inciso II, da LC 87/96; insistiu que não se trata de ato discricionário da Administração e que a própria Secretaria da Fazenda reconheceu formalmente que os créditos acumulados atenderam a todos os requisitos legais, pois foram reconhecidos, homologados e estão disponíveis no sistema e-CredAc para utilização; disse que houve decisões favoráveis do setor competente, CFIS-CREDAC – Super-visão de Crédito Acumulado e que essas decisões constituíram as reservas dos créditos acumulados e incluem propostas de deferimento dirigidas ao Apelado; argumentou que a negativa fundamentada na alegação de que a conversão de recursos públicos em créditos transferíveis afetaria o orçamento estadual não pode ser aceita e que é arbitrária a transferência desses créditos para o Programa ProAtivo 11; requer, ainda, seja a segurança concedida para que, no expediente 017.00065266/2023-78, a Impetrada promova a atualização do

valor de R\$ 79.454.479,17, calculado desde 08 de março de 2024 (121º dia a partir de 07.11.2023) pela Taxa Selic até a data da decisão final que autorizar a transferência do crédito; disse que esse valor de atualização deve ser lançado como crédito acumulado no sistema e-CredAc (Sistema Eletrônico de Gerenciamento do Crédito Acumulado) e subsidiariamente requereu o parcelamento da transferência em 12 parcelas mensais, de forma a diminuir o impacto financeiro alegado. Foram apresentadas contra-razões defendendo a sentença.

É o relatório.

Depreende-se dos autos que a impetrante, Makro Atacadista, empresa contribuinte de ICMS, possui crédito acumulado de (i) R\$ 90.279.102,63 em relação à filial de CNPJ 47.427.653/0116-64 e (ii) R\$ 33.109.638,43 em relação à filial de CNPJ 47.427.653/0141-75, devidamente homologados pelo Fisco Paulista, devido ao seu modelo operacional que aplica alíquotas diferenciadas nas operações de entrada e saída de mercadorias, conforme o artigo 71, inciso I do RICMS/2000.

Por entender ter direito à transferência desses créditos para outros contribuintes, formulou pedido junto ao Fisco, fundamentado no art. 84, II, do RICMS. Contudo, o pedido foi indeferido sob o argumento de não atendimento aos requisitos estabelecidos pela Portaria SER nº 35/2024 e Resolução SFP nº 17/2024 que regulamentam o Programa ProAtivo 11.

Impetrou mandado de segurança objetivando ter assegurado o direito à transferência de créditos acumulados de ICMS, em parcela única, às empresas não interdependentes, sem aplicação do Progerama ProAtivo11 e, ainda, que os valores constantes no expediente 017.00065266/2023-78, sejam atualizados desde 08 de março de 2024 (121º dia a partir de 07.11.2023) pela Taxa Selic até a data da decisão final que autorizar a transferência do crédito. Requereu, ainda, que esse valor de atualização deve ser lançado como crédito acumulado no sistema e-CredAc (Sistema Eletrônico de Gerenciamento do Crédito Acumulado).

Com efeito, em que pesem os argumentos expendidos, a sentença denegatória não comporta reparos.



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

Dispõe o artigo 84 do Decreto Estadual nº 45.490/2000 - RICMS/00 que:

“Artigo 84 - Poderá o Secretário da Fazenda, autorizar:

I - o aproveitamento, na forma deste capítulo, de crédito acumulado em razão de ocorrência não prevista no artigo 71;

II - a transferência de crédito acumulado entre estabelecimentos de empresas que não forem interdependentes.”

Por outro lado, o art. 25 da LC 87/96 prevê:

“Art. 25. Para efeito de aplicação do disposto no art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado. (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

(..)

§ 2º Lei estadual poderá, nos demais casos de saldos credores acumulados a partir da vigência desta Lei Complementar, permitir que:

I - sejam imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;

II - sejam transferidos, nas condições que definir, a outros contribuintes do mesmo Estado.”

Conforme se observa, a transferência de crédito poderá ser autorizada, a critério do juízo, conveniência e oportunidade do Secretário da Fazenda.

Sendo assim, trata-se de atividade discricionária da Administração Pública que deve ser interpretada literalmente conforme o disposto no art. 111 do CTN.

Nesse sentido:

RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE

SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS ACUMULADOS A TERCEIRO. ART. 25, § 2º, DA LC 87/96. LEGISLAÇÃO ESTADUAL. REQUISITOS. AUSÊNCIA DE PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA. RECURSO DESPROVIDO. 1. O ato impugnado está consubstanciado no indeferimento de pedido de transferência de crédito acumulado de ICMS a outro contribuinte do mesmo Estado - a Petrobras. 2. A Lei Complementar 87/96 autorizou a transferência de saldos credores de ICMS acumulados a outros contribuintes do mesmo Estado em duas hipóteses: (a) nos casos de créditos oriundos "de operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços", nos termos do art. 25, § 1º, cumulado com o art. 3º, II e parágrafo único, ambos da Lei Kandir. Nessas hipóteses, é desnecessária a edição de lei estadual regulamentadora, pois se trata de norma de eficácia plena; (b) nos demais casos de saldos credores acumulados, os quais serão definidos pelo legislador estadual, conforme delegação prevista no § 2º do art. 25 da LC 87/96 (RMS 13.544/PA, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 2.6.2003; RMS 13.969/PA, 1ª Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 4.4.2005). 3. Na hipótese dos autos, os saldos de ICMS, que se objetiva transferir a terceiros, não se referem a créditos decorrentes de operações ligadas a produtos ou serviços destinados à exportação, mas aos "demais casos de saldos credores" de que trata o § 2º do referido art. 25 da LC 87/96, conforme salientado pela própria empresa recorrente em sua petição recursal (fl.. 5). Isso, porque são créditos decorrentes da entrada de mercadorias importadas - sucatas (fl.. 145), matérias-primas e produtos agregados utilizados no processo industrial (fls. 109 e 129). Então, não é aplicável, no caso, o disposto no § 1º, mas no § 2º do mencionado dispositivo legal. 4. Nesse contexto, considerando que o § 2º do art. 25 da Lei Kandir delegou ao legislador estadual a eleição das demais hipóteses em que seria concedida a transferência de créditos de ICMS a terceiros - autorizando-o a estipular inclusive as condições que entendesse necessárias -, o Estado do Rio de Janeiro editou a Lei 2.657, de 26 de dezembro de 1996. A matéria foi disciplinada, ademais, pelo Poder Executivo estadual, sucessivamente, por meio dos Decretos 2.413/79, 6.865/83, 14.998/90, 20.024/94 e 22.974/97, e, atualmente está regulada no Livro III do Regulamento de ICMS do Estado (Decreto 27.427/2000). 5. A Secretaria de Estado da Receita, analisando pedido da empresa, formulado administrativamente, entendeu que não

foram preenchidos os requisitos previstos nas normas estaduais que disciplinavam o direito à transferência de saldos credores de ICMS. Isso, porque os créditos acumulados não eram decorrentes de operações equiparadas à exportação, conforme exigiam os Decretos 14.998/90 (art. 1º), 22.974/97 (art. 1º) e 27.427/2000 (arts. 3º e 6º, do Livro III), bem como não se referiam a operações com redução de base de cálculo, amparada com isenção ou não-incidência, ou com alíquota diferenciada, nos termos das exigências dos arts. 1º, do Decreto 20.024/94, e 13, 14 e 15, do Livro III do Decreto 27.427/2000. Além disso, consignou a existência de débitos tributários da empresa para com o Fisco estadual, os quais já foram objeto de lançamento, o que obstaculizou, ainda mais, a transferência de saldos credores a terceiros. Enfim, entendeu que a empresa estava confundindo o direito que havia obtido, por meio de decisão judicial transitada em julgado, em sede de mandado de segurança, que lhe permitiu apenas a correção monetária dos créditos de ICMS e sua utilização em compensação de débitos próprios futuros, mas não lhe garantiu a transferência de créditos a terceiros. 6. O Estado do Rio de Janeiro, em observância ao disposto nos arts. 25, § 2º, da Lei Complementar Federal 87/96, e 38 da Lei Estadual 2.657/96, bem como nos referidos Decretos Estaduais, entendeu que a empresa não preenchia os requisitos necessários à obtenção de autorização para transferência de crédito de ICMS a outro contribuinte do mesmo Estado. Assim, o ato impetrado pautou-se na estrita legalidade, não havendo falar em violação de direito líquido e certo a amparar o mandado de segurança. 7. A transferência de créditos acumulados de ICMS a terceiro, embora seja operação tributária admitida, somente pode ser deferida quando o contribuinte enquadrar-se nas exigências impostas pela legislação que regulamenta a matéria. 8. Na prova pré-constituída trazida aos autos, não houve a demonstração da ocorrência de nenhuma das hipóteses autorizativas da pretendida transferência de saldos credores de ICMS a terceiros. Contudo, na via estreita do mandado de segurança, o direito líquido e certo deve ser comprovado de plano, porquanto é vedada dilação probatória. 9. Por fim, ressalte-se que o indeferimento do pedido de transferência também foi fundamentado, consoante anteriormente ressaltado, na existência de crédito tributário lançado, o que, segundo a legislação estadual, também obstaculiza a autorização da referida transferência. No entanto, a empresa recorrente, em sua prova pré-constituída, também não demonstrou o adimplemento dos débitos



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

fiscais. 10. Julgando demanda similar à dos presentes autos, esta Corte de Justiça concluiu que, "exigindo a norma estadual não esteja a empresa em débito com o Fisco estadual, para fins da autorização da transferência solicitada, deveria ter a recorrente feito prova de que regularizou o seu estado de inadimplência, sem o que carecedora de direito certo e líquido? (RMS 19.583/RJ, 1ª Turma, Rel. Min.Francisco Falcão, DJ de 19.12.2005). 11. Recurso ordinário desprovido. STJ - RMS 21.240/RJ, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/12/2008, DJe 11/02/2009.

PROCESSO CIVIL. ICMS. CRÉDITOS DECORRENTES DE OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. APROPRIAÇÃO E TRANSFERÊNCIA DOS SALDOS CREDITORES. INEXISTÊNCIA DE SALDO CREDOR DECLARADO PELO TRIBUNAL DE ORIGEM. LEI COMPLEMENTAR N. 87/96 ("LEI KANDIR"). 1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de aproveitamento dos créditos de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços decorrentes de operações de exportação, já reconhecidos pelo Estado de São Paulo, para fins de uso, apropriação e transferência para terceiros. 2. Hipótese em que o Tribunal de origem consignou que, embora existentes os créditos decorrentes de exportação, não há saldo credor de ICMS no caso, uma vez que há débito no valor de R\$65.461.977,59 (sessenta e cinco milhões, quatrocentos e sessenta e um mil, novecentos e setenta e sete reais e cinquenta e nove centavos) em nome da parte recorrente. 3. Exige-se a existência de saldo credor para fins de incidência do § 1º do art. 25 da "Lei Kandir". A aplicação do dispositivo normativo pressupõe saldo de créditos superior aos débitos para que ocorra o aproveitamento. 4. Por determinação legal, a operação de compensação de débitos com créditos ocorre anteriormente a qualquer outra operação (caput do art. 25). Ao final, havendo saldo de créditos de ICMS, abre-se a possibilidade de apropriação, utilização ou transferência pelo contribuinte (§§ 1º e 2º do art. 25). O aproveitamento desse saldo, quando embasado no § 1º do art. 25 da Lei Complementar n. 87, não pode ser limitado por lei estadual. "Por ser autoaplicável o § 1º do art. 25 da Lei Complementar n. 87/96, e sendo os créditos oriundos de operações disciplinadas no art. 3º, inciso II, do mesmo normativo, 'não é dado ao legislador estadual qualquer vedação ao aproveitamento dos créditos do ICMS, sob pena de infringir o princípio da não cumulatividade, quando este

aproveitamento se fizer em benefício de qualquer outro estabelecimento seu, no mesmo Estado, ou de terceiras pessoas, observando-se para tanto a origem no art. 3º. Nesse sentido: AgRg no AREsp 187.884/RS, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, Primeira Turma, DJe 18/6/2014; AgRg no AREsp 151.708/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, DJe 14/6/2012; AgRg no REsp 1.247.425/MA, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, Segunda Turma, DJe 16/9/2011; RMS 13.969/PA, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 4.4.2005; RMS 13544/PA, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.11.2002, DJ 2.6.2003, p. 229. 5. Os créditos de ICMS da parte recorrente, embora decorrentes de operações de exportação, submetem-se à compensação do caput do art. 25 da "Lei Kandir", não havendo falar em saldo credor. Não fere o princípio da não cumulatividade a lei estadual que veda a apropriação e a utilização de crédito de ICMS ao contribuinte que estiver com saldo devedor perante o fisco. Recurso especial improvido. STJ - REsp 1505296/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/09/2015, DJe 09/12/2015.

No mesmo sentido, já decidiu este E. Tribunal:

APELAÇÃO TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITO DE ICMS Não enquadramento em algumas das hipóteses previstas no art. 73, do RICMS Ausência do direito líquido e certo Sentença que denegou a segurança mantida Recurso desprovido." TJSP; Apelação Cível 1050246-57.2019.8.26.0053; Relator (a): Moreira de Carvalho; Órgão Julgador: 9ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 7ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 11/02/2020; Data de Registro: 11/02/2020;

APELAÇÃO Transferência a terceiros de créditos de ICMS acumulados em decorrência de operações de exportação Morosidade excessiva da administração pública na análise do procedimento administrativo Descabimento - Entraves burocráticos que não podem servir de justificativa à manutenção, por tempo indefinido, da privação sofrida pela empresa impetrante quanto aos créditos supostamente existentes e cuja transferência faz jus de acordo com a legislação Prazo fixado para a análise mantido Razoabilidade, tendo em vista o tempo decorrido desde o pedido administrativo Ausência, no entanto, de direito líquido e certo no que se refere ao deferimento do pedido administrativo



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

Mera existência dos créditos que não garante a conformidade da transferência almejada e o preenchimento de todos os requisitos exigidos, sobretudo aqueles estabelecidos na Portaria CAT nº 26/2010 Sentença mantida - Recursos improvidos.”. TJSP; Apelação / Remessa Necessária 1006599-41.2021.8.26.0053; Relator (a): José Luiz Gavião de Almeida; Órgão Julgador: 3ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 5ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 24/06/2021;

MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. Direito de transferir crédito de ICMS a terceiros. Parte do pedido afronta a Súmula nº 271 do STJ. Negativa administrativa fundada em legislação estadual que define a transferência de créditos. Ausência de direito líquido e certo. Sentença mantida. Recurso improvido.”. TJSP; Apelação Cível 1037591-19.2020.8.26.0053; Relator (a): Moacir Peres; Órgão Julgador: 7ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 7ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 24/05/2021; Data de Registro: 25/05/2021.

De outra parte, o pedido de transferência de créditos em questão envolve valores muito superiores aos previstos no SER nº 35/2024 e Resolução SFP nº 17/2024, que regulamentam o Programa ProAtivo 11, conforme a seguir:

“Portaria SRE Nº 35 DE 17/05/2024

(Disciplina a 11ª Rodada de Autorização para Transferência de Crédito Acumulado no âmbito do Programa de Ampliação de Liquidez de Créditos a Contribuintes com Histórico de Aquisições de Bens Destinados ao Ativo Imobilizado - ProAtivo.)

“Art. 1º Os contribuintes do ICMS interessados, de qualquer setor econômico, poderão protocolar pedido de adesão à 11ª Rodada de Autorização para Transferência de Crédito Acumulado no âmbito do Programa de Ampliação de Liquidez de Créditos a Contribuintes com histórico de Aquisições de Bens Destinados ao Ativo Imobilizado - ProAtivo, no período de 20 de maio de 2024 até 21 de junho de 2024, observado o disposto no artigo 7º.

Art. 2º O Subsecretário da Receita Estadual decidirá sobre os pedidos de adesão válidos, com base nesta portaria e na



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

legislação aplicável.

Art. 3º A transferência autorizada de crédito acumulado será feita mediante solicitação realizada no Sistema e-CredAc a partir de datas fixadas no cronograma a ser estabelecido nos termos do artigo 15.

Parágrafo único. As transferências autorizadas e não efetuadas até 28 de fevereiro de 2025 serão canceladas, sendo o valor reservado restituído à conta corrente do estabelecimento no Sistema e-CredAc.

Art. 4º O valor máximo autorizado na presente rodada será de R\$ 30.000.000,00 (trinta milhões de reais) por empresa.

Parágrafo único. O valor autorizado de cada pedido de adesão poderá ser transferido em parcelas mensais de até R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais)."

E, RESOLUÇÃO SFP-17, DE 17-05-2024 (DOE 20-05-2024), dispõe sobre a 11ª Rodada de Autorização para Transferência de Crédito Acumulado no âmbito do Programa de Ampliação de Liquidez de Créditos a Contribuintes com Histórico de Aquisições de Bens Destinados ao Ativo Imobilizado - ProAtivo.

NOTA- V. PORTARIA [SRE-35/24](#), de 17-05-2024 (DOE 20-05-2024). Disciplina a 11ª Rodada de Autorização para Transferência de Crédito Acumulado no âmbito do Programa de Ampliação de Liquidez de Créditos a Contribuintes com Histórico de Aquisições de Bens Destinados ao Ativo Imobilizado - ProAtivo.

O SECRETÁRIO DA FAZENDA E PLANEJAMENTO, tendo em vista o disposto no parágrafo único do artigo 84 do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS, aprovado pelo Decreto nº 45.490, de 30 de novembro de 2000, e na Resolução SFP 67/21, de 29 de dezembro de 2021, RESOLVE:

"Artigo 1º - A 11ª Rodada de Autorização de Transferências de Crédito Acumulado no âmbito do Programa de Ampliação de Liquidez de Créditos a Contribuintes com Histórico de Aquisições de Bens



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

Destinados ao Ativo Imobilizado - ProAtivo será realizada no período de 20 de maio de 2024 a 31 de dezembro de 2024.

§ 1º - O Limite Global de valores passíveis de autorização para transferência na 11ª Rodada do ProAtivo será de R\$ 700.000.000,00 (setecentos milhões de reais).

§ 2º - A Subsecretaria da Receita Estadual, além do Limite Global previsto no § 1º, deverá limitar os valores autorizados ao montante mensal de R\$ 116.700.000,00 (cento e dezesseis milhões e setecentos mil reais), devendo o cronograma para liberação de transferências iniciar-se em julho de 2024.

§ 3º - Eventuais saldos não utilizados do montante mensal previsto no § 2º poderão ser acrescidos aos meses subsequentes para fins de definição do cronograma de autorizações.”

Assim, não há ilegalidade ou arbitrariedade no ato administrativo impugnado; é correta a denegação da segurança, que fica mantida.

Por tudo isso, de se manter integralmente a sentença, tal como lançada, sem olvidar do art. 252 do Regimento Interno deste Tribunal de Justiça.

A fim de disponibilizar as vias especial e extraordinária, consideram-se expressamente prequestionados os dispositivos constitucionais e legais invocados, aos quais não se contrariou nem se negou vigência.

Ante o exposto, nega-se provimento ao recurso, mantida a sentença tal como proferida. Custas ex lege, sem condenação em honorários.

ANTONIO CELSO AGUILAR CORTEZ
RELATOR