



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000303361

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Embargos de Declaração Cível nº 1019324-68.2024.8.26.0114/50000, da Comarca de Campinas, em que são embargantes REAL CIA LTDA, REAL CIA LTDA, REAL CIA LTDA, REAL & CIA LTDA, REAL CIA LTDA e REAL & CIA. LTDA., é embargado ESTADO DE SÃO PAULO.

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 10ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: **Rejeitaram os embargos. V. U.**, de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores ANTONIO CELSO AGUILAR CORTEZ (Presidente sem voto), ANTONIO CARLOS VILLEN E MARCELO SEMER.

São Paulo, 28 de março de 2025.

PAULO GALIZIA

Relator(a)

Assinatura Eletrônica



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

VOTO Nº 22996

10ª CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO Nº 1019324-68.2024.8.26.0114/50000

COMARCA: CAMPINAS - 3ª VARA DE FAZENDA PÚBLICA

EMBARGANTES: REAL&CIA LTDA E FILIAIS

EMBARGADO: ESTADO DE SÃO PAULO

DIREITO PROCESSUAL CIVIL.
EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ALEGAÇÃO DE
OMISSÃO. ICMS. OBRIGATORIEDADE DE
TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS. REJEIÇÃO.

I. Caso em Exame. 1. Embargos de declaração opostos por REAL & CIA LTDA contra acórdão que negou provimento ao recurso e manteve sentença denegatória da segurança. A questão envolve a obrigatoriedade de transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos do mesmo titular, conforme Convênio ICMS nº 178/2023 e Decreto Estadual nº 68.243/2023, em contrariedade à decisão do STF na ADC nº 49. II. Questão em Discussão 2. A questão em discussão consiste em saber se há omissão no acórdão embargado quanto à obrigatoriedade de transferência de créditos de ICMS, contrariando a decisão do STF na ADC nº 49. III. Razões de Decidir. 3. Não se vislumbra omissão, obscuridade ou contradição no acórdão embargado. 4. O acórdão embargado já abordou suficientemente os argumentos apresentados, não havendo necessidade de nova manifestação. IV. Dispositivo e Tese. 5. Embargos de declaração rejeitados. Tese de julgamento: 1. A obrigatoriedade de transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos do mesmo titular, conforme Convênio ICMS nº 178/2023, não configura omissão no acórdão embargado. 2. A decisão do STF na ADC nº 49 foi devidamente considerada. Legislação Citada: CF/1988, arts. 5º, II, XXXVI; 102, §2º; 146, III, b; 150, I; 155, II, §2º, I, XII, c e f; 170, IV, parágrafo único., CTN, art. 97, CPC, art. 927, LC nº 87/96, arts. 11, §3º, II; 12, I, §5º; 13, §4º, LC nº 204/2023, arts. 1º; 13, §4º, III, Convênios ICMS nº 174/2023, 178/2023, 109/2024. Jurisprudência Citada: STF, ADC nº 49, Rel. Min. Luís Roberto Barroso, STJ, EDcl no AgRg no AG 522074/RJ, Rel. Min. Denise Arruda, TJSP, Embargos de Declaração nº 9086029-27.2005.8.26.0000/50000, Rel. Des. Rocha de Souza.

EMBARGOS DECLARATÓRIOS REJEITADOS.

Cuida-se de embargos de declaração opostos a acórdão (fls. 290/304) desta 10ª Câmara de Direito Público no qual, por votação unânime, negou-

se provimento ao recurso do agora embargante e se manteve a sentença denegatória da segurança.

REAL & CIA LTDA e suas filiais opuseram embargos declaratórios (fls. 01/09) contra ato do Delegado Regional Tributário DRT-5, visando sanar omissões no acórdão embargado referente à transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos do mesmo titular. Afirma que decisão do C.STF, fundamentada nos artigos 170, IV e 5º, XXXVI da Constituição Federal, reconheceu que a transferência de créditos deve ser facultativa, respeitando o princípio da não cumulatividade do ICMS e que o Convênio ICMS nº 109/2024, que revogou o Convênio ICMS nº 178/2023 foi questionado por impor a obrigatoriedade de transferência de créditos, contrariando a decisão do STF. Os embargantes solicitam a manifestação expressa do Tribunal sobre os dispositivos constitucionais e legais mencionados, incluindo os artigos 5º, II, XXXVI; 102, §2º; 146, III, b; 150, I; 155, II; 155, §2º, I, XII, c e f; 170, IV, parágrafo único da Constituição Federal; artigo 97 do Código Tributário Nacional; artigo 927 do CPC; artigos 11, §3º, II; 12, I, §5º e 13, §4º da Lei Complementar nº 87/96; artigos 1º; 13, §4º, III da Lei Complementar 204/2023; Convênios ICMS nº 174/2023, 178/2023 e 109/2024. Destacam que a obrigatoriedade da transferência de créditos de ICMS nas operações interestaduais de bens e mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, conforme o Convênio ICMS nº 178/2023 e o Decreto Estadual nº 68.243/2023, extrapola os limites da coisa julgada firmada nos autos da ADC nº 49, violando a regra da não cumulatividade do ICMS, assim como o princípio da livre concorrência (art. 170, IV e § único, CF) e da segurança jurídica (art. 5, XXXVI, da CF). O Supremo Tribunal Federal (STF) por meio da Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) nº 49 validou o entendimento jurisprudencial e declarou a inconstitucionalidade da tributação do ICMS para o simples deslocamento de bens entre estabelecimentos pertencentes a um único contribuinte. Além disso, reconheceu três direitos aos contribuintes, quais sejam a) não há fato gerador de ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular; b) quando não houver fato gerador, os créditos das operações devem ser mantidos; c) o contribuinte poderá OPTAR por transferir os créditos ao estabelecimento destinatário, cabendo aos Estados da Federação legislar sobre o procedimento adequado de transferência até 2024. Com isso, foi formada a

seguinte tese: “o mero deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular não configura fato gerador da incidência de ICMS, declarando a inconstitucionalidade dos arts. 11, § 3º, II, 12, I, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”, e 13, § 4º, da LC nº 87/96”. Foi definida a modulação dos efeitos, com eficácia “pró-futuro”, a partir do exercício financeiro de 2024. Além disso, restou definido que os Estados deveriam deliberar sobre os créditos de ICMS em operações interestaduais até o final de 2023, sob pena de reconhecimento automático do direito dos sujeitos passivos à transferência dos créditos. Deste modo, com base na suposta justificativa de conformidade com o que foi determinado na ADC nº 49, foi promulgada uma revisão no Convênio ICMS – CONFAZ nº 178, datado de 1º de dezembro de 2023, cujas disposições entraram em vigor em 01/01/2024. Ocorre que, ao invés de confirmar a inexistência de fato gerador do ICMS nas operações mencionadas e regulamentar o direito dos contribuintes de usufruir dos créditos de ICMS provenientes da operação anterior e/ou transferi-los de forma facultativa, o referido convênio impôs a obrigatoriedade de transferência dos créditos de ICMS nas remessas interestaduais de bens e mercadorias entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular. Aduzem ser incontroverso que a obrigatoriedade da transferência viola diretamente a decisão proferida pelo STF na ADC nº 49, a qual reconheceu que o direito à transferência do crédito de ICMS decorre do princípio da não cumulatividade e que tal entendimento pode ser observado, inclusive, no voto proferido pelo Ministro Luís Roberto Barroso, que expressamente reconheceu a faculdade atribuída ao contribuinte, em respeito ao princípio da não cumulatividade do ICMS. Contudo, em evidente a contrariedade ao disposto pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADC nº 49 e ao princípio da não cumulatividade (art. 155, §2º, I, da Constituição Federal) – o que sequer foi abordado no r. acórdão -, tem-se que a edição do Convênio nº 178/2023 introduziu a obrigatoriedade na transferência de crédito, o que resulta em uma tributação indireta da operação. Apontam que tal obrigatoriedade também afronta o princípio da livre concorrência (art. 170, IV, parágrafo único, da Constituição Federal) e o princípio da segurança jurídica (art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal). Isso porque, a mencionada imposição de transferência dos créditos de ICMS do estabelecimento de origem para o estabelecimento de destino configura-se como prejudicial ao pleno

exercício das atividades econômicas desempenhadas pela Embargante, na medida em que restringe sua prerrogativa de se organizar autonomamente, com o objetivo de alcançar maior eficiência tributária e implementar um planejamento fiscal que, no presente caso, não encontra qualquer obstáculo no entendimento consolidado pelo Supremo Tribunal Federal na referida ação declaratória de constitucionalidade. Assim, ao transformar em obrigatoriedade o que deveria ser uma faculdade, os Estados deixaram de cumprir adequadamente a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal na ADC nº 49. Portanto, embora tenham realizado a regulamentação dentro do prazo estabelecido, o fizeram em desacordo com o comando e a finalidade expressamente consignados na referida decisão. Em resumo, ao impor ao contribuinte a obrigação de transferência dos créditos de ICMS nas operações interestaduais, tanto o Convênio ICMS 178/2023 quanto o Decreto Estadual nº 648/2023, mantiveram, na prática, a incidência de ICMS prevista no artigo 12, I, da LC 87/96, o qual foi declarado inconstitucional pelo STF. Dessa forma, a regulamentação estabelecida pelos Estados desconsidera a clara posição do Supremo Tribunal Federal, resultando no descumprimento da decisão proferida na ADC nº 49. Requerem a manifestação da Turma Julgadora acerca das omissões elencadas a fim de integrar o v. acórdão em questão.

Recurso tempestivo.

É O RELATÓRIO.

*“Como cedo, os embargos não são hábeis a adequar a decisão ao entendimento do embargante, mas sim para afastar do acórdão qualquer omissão **necessária para a solução da lide**, não permitir a obscuridade por acaso identificada e extinguir qualquer contradição **entre premissa argumentada e conclusão**”* (EDcl no AgRg nos EDcl no RESP 597739/SC, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, publicado em 08/11/2004, grifos meus).

Não se vislumbra, no presente caso, nenhuma das hipóteses que daria ensejo à modificação do teor da decisão embargada.

O voto condutor explanou os motivos da decisão, com fundamentação suficiente. Especificamente com relação aos argumentos suscitados, destaca-se o trecho:

“Em controle concentrado de constitucionalidade, o STF, no

julgamento da ADC 49, adotou o entendimento de que há inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, no que diz respeito ao trecho *“ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”*, extraído do art. 12.

Ao julgar embargos de declaração opostos contra tal decisão, os acolheu 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, e, exaurido o prazo sem que os Estados disciplinem a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos de mesmo titular, fica reconhecido o direito dos sujeitos passivos de transferirem tais créditos, concluindo, ao final, por conhecer dos embargos e dar-lhes parcial provimento para declarar a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do art. 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº 87/1996, excluindo do seu âmbito de incidência apenas a hipótese de cobrança do ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular”*.

Observa-se, ainda, que em referida decisão, foi fixado prazo para que os Estados disciplinassem a transferência de créditos de ICMS entre os estabelecimentos do mesmo titular. Editou-se, nesse contexto, o Convênio CONFAZ ICMS nº 178/2023, que determinou que:

“Cláusula primeira. Na remessa interestadual de bens e mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, é obrigatória a 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 do estabelecimento de origem para o estabelecimento de

destino, hipótese em que devem ser observados os procedimentos de que trata esse convênio.

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.

§ 2º A apropriação do crédito atenderá as 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, este será apropriado pelo contribuinte junto à unidade federada de origem, observado o disposto na sua legislação interna.

Cláusula terceira. *A transferência do ICMS entre estabelecimentos de mesma titularidade, pela sistemática prevista neste convênio, será procedida a cada remessa, mediante consignação do respectivo valor na Nota Fiscal eletrônica - NFe - que a acobertar, no campo destinado ao destaque do imposto. 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.

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 aplicação de regras específicas previstas na legislação de referência.*

Cláusula sexta. *A utilização da sistemática prevista neste convênio:*

I implica o registro dos créditos correspondentes ao ICMS a que tenha direito o remetente, decorrentes de operações e prestações antecedentes;

II - não importa no cancelamento ou modificação dos benefícios fiscais concedidos pela unidade federada de origem, hipótese em que, quando for o caso, deverá ser efetuado o lançamento de um débito, equiparado ao estorno de crédito previsto na legislação tributária instituidora do

benefício fiscal.

Cláusula sétima. *As unidades federadas prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização do disposto neste convênio, condicionando-se a administração tributária da unidade federada de destino ao credenciamento prévio junto à administração tributária de localização do estabelecimento remetente.*

Parágrafo único. *O credenciamento prévio de que trata esta cláusula não será exigido quando a fiscalização for exercida sem a presença física da autoridade fiscal no local do estabelecimento a ser fiscalizado.*

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

Referido convênio foi ratificado pelo Estado de São Paulo, com a edição do Decreto Estadual nº 68.243/2023, que dispôs sobre a remessa de bens e mercadorias entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular e distinguiu remessas internas de remessas interestaduais, como segue:

Artigo 1º - *Na remessa de bens e mercadorias entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, 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 será:*

I - obrigatória nas remessas interestaduais, devendo ser observado o disposto no Convênio ICMS 178/23, de 1º de dezembro de 2023;

II - opcional nas remessas internas, observando-se o disposto no artigo 2º deste decreto.

Artigo 2º - *Na hipótese de o contribuinte optar pela*

transferência de crédito do ICMS nas remessas internas de bens e mercadorias:

I - deverá observar o disposto no Convênio ICMS 178/23, de 1º de dezembro de 2023, em consonância com as disposições da legislação tributária paulista, quando for o caso;

II - a opção:

a) deverá alcançar todos os estabelecimentos do contribuinte localizados neste Estado;

b) deverá ser declarada em termo no Livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência - RUDFTO;

c) produzirá efeitos pelo período de 12 (doze) meses, contados do primeiro dia do mês subsequente ao da lavratura do correspondente termo.

Artigo 3º - O disposto neste decreto não importa revogação ou alteração dos benefícios fiscais concedidos por este Estado.

Artigo 4º - Este decreto entra em vigor em 1º de janeiro de 2024.

Com isso, a transferência de créditos entre estabelecimentos na forma interestadual, faz-se **obrigatória** a transferência de créditos adquiridos quando da entrada de mercadorias para o estabelecimento **de destino** e não para o de **origem**.

Na hipótese dos autos em discussão, verifica-se que a modulação não alcança a impetrante, uma vez que o writ foi impetrado em 01/05/2024.

Ademais, o pedido de facultativamente transferir ou não os créditos de ICMS nas operações de transferências de mercadorias entre seus próprios estabelecimentos contraria diretamente a disposição do Convênio CONFAZ ICMS nº 178/2023 e Decreto Estadual nº 68.243/2023.”

Notadamente, o objetivo dos embargantes é o reexame de questão já decidida, o que escapa à finalidade da via eleita, destinada a possibilitar a declaração ou interpretação do julgado, vedada a alteração de sua essência. Assim, integral e fundamentadamente decidida a controvérsia, nada mais precisa ficar expresso no julgado. Nesse sentido: STJ - EDcl no AgRg no AG 522074/RJ, Rel. Min. Denise Arruda.

Além disso, a jurisprudência dominante é no sentido de que as decisões judiciais não estão obrigadas a resolver todas as questões suscitadas pelas partes, mas apenas aquelas que as embasem de modo suficiente: *"Desnecessidade de o Juiz responder a todas as alegações da ré, bastando que exponha os fundamentos jurídicos em que se baseou"* (RJTJESP 119/400).

Observo que tampouco poderão servir os presentes embargos para fins de prequestionamento da matéria, pois, mesmo para fins de prequestionamento, os embargos de declaração devem observar os lindes traçados no art. 1.022 do Código de Processo Civil. Confira-se:

“(...) 2. É sedimentada a impossibilidade de se emprestarem efeitos infringentes aos embargos de declaração sem que ocorra omissão, obscuridade ou contradição no acórdão objurgado. 3. As hipóteses de cabimento do recurso aclaratório estão previstas nos incisos I e II do art. 535 do CPC, e, dentre aquelas, não se encontra a possibilidade de promoção do prequestionamento explícito de dispositivo com o propósito do embargante vir a manejar recursos de natureza extrema; abre-se ensejo a tal desiderato quando houver omissão, obscuridade ou contradição no corpo da decisão judicial embargada. 4. Embargos de declaração rejeitados (EDcl no REsp 480589/RS, Rel. Min. Hélio Quaglia Barbosa, j. 22/11/2004).

“(...) Por oportuno, finda-se por aduzir que não basta fundamentar nos Embargos de Declaração notório propósito

de prequestionamento para fins de manejo de eventuais recursos constitucionais, havendo necessidade de que efetivamente exista na decisão combatida ponto a ser aclarado em vista de obscuridade, contradição ou omissão, hipóteses que não ocorrem nos embargos 'sub judice'" (Embargos de Declaração nº 9086029-27.2005.8.26.0000/50000, 32ª Câmara de Direito Privado, TJSP, Rel. Des. Rocha de Souza, j. 08/10/2009).

Pelo meu voto, **REJEITO os embargos de declaração.**

PAULO GALIZIA
RELATOR