



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000311067

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 1012661-38.2024.8.26.0071, da Comarca de Bauru, em que é apelante AVIAGEN AMERICA LATINA LTDA, é apelado 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: **Negaram provimento ao recurso. 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) E ANTONIO CARLOS VILLEN.

São Paulo, 31 de março de 2025.

MARCELO SEMER

Relator(a)

Assinatura Eletrônica

APELAÇÃO Nº 1012661-38.2024.8.26.0071
COMARCA: BAURU - 2ª. VARA DA FAZENDA PÚBLICA
APELANTE: AVIAGEN AMÉRICA LATINA LTDA.
APELADA: FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DE SÃO PAULO
INTERESSADO: DELEGADO REGIONAL TRIBUTÁRIO - BAURU
VOTO Nº 29555

DIREITO TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. ICMS. OBRIGATORIEDADE DE TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR. RECURSO DESPROVIDO.

I. CASO EM EXAME.

Recurso de apelação interposto pela autora Aviagen contra r. sentença que denegou segurança em ação mandamental. A impetrante buscava autorização para não transferir créditos de ICMS nas operações anteriores de transferências de mercadorias entre seus estabelecimentos, inclusive interestaduais.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO.

A questão em discussão consiste na obrigatoriedade ou não de transferência de créditos de ICMS nas operações interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

III. RAZÕES DE DECIDIR.

O Convênio CONFAZ ICMS nº 178/2023 e o Decreto Estadual nº 68.243/2023 disciplinam a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos do mesmo titular, nas operações interestaduais, prevendo ser obrigatória a transferência dos créditos das operações anteriores para o estabelecimento de destino. Regulamentação que está de acordo com a ADC n.º 49.

IV. DISPOSITIVO.

Recurso desprovido.

Legislação Citada: CF/1988, art. 5º, LXIX; Lei Complementar nº 87/1996, arts. 11, §3º, II, e 12, I; Convênio CONFAZ ICMS nº 178/2023; Decreto Estadual nº 68.243/2023.

Jurisprudência Citada: STF, ADC nº 49; STJ, Súmula 166; TJSP, Apelação n.º 1021514-90.2024.8.26.0053, Rel. Paulo Galizia, 10ª. Câmara de Direito Público, j. 10.02.2025; TJSP, Apelação n.º 1004863-41.2023.8.26.0045, Rel. Teresa Ramos Marques, 10ª. Câmara de Direito Público, j. 10.01.2025; TJSP, Apelação n.º 1005053-91.2024.8.26.0037, Rel. Marcos Pimentel Tamassia, 1ª Câmara de Direito Público, j. 30.09.2024; TJSP, Apelação/Remessa Necessária n.º 1020692-04.2024.8.26.0053, Rel. Vicente de Abreu Amadei, j. 05.11.2024.

Trata-se de apelação da autora Aviagen América Latina Ltda. contra a r. sentença que denegou a segurança, em ação mandamental que pretendia fosse autorizado que a impetrante não transferisse os créditos de ICMS incidentes nas operações anteriores, quando das transferências de mercadorias entre seus estabelecimentos, inclusive aqueles situados em outros Estados, suspendendo a exigibilidade de eventuais créditos tributários e penalidades decorrentes e resguardado seu direito à manutenção do crédito e da faculdade de sua transferência.

Recorre a impetrante Aviagen (fls. 167/176), afirmando, em suma, que: (i) no julgamento da ADC n.º 49, o STF modulou os efeitos da decisão para que surtisse efeitos a partir do exercício financeiro de 2024, ressalvando o direito à manutenção do crédito de ICMS incidente sobre operação anterior, bem como de que os Estados disciplinariam as transferências de créditos; (ii) para dar cumprimento ao referido julgado, foi editada a LC n.º 204/2023, que afastou a incidência do ICMS nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, assegurando o crédito incidente nas operações anteriores e facultando a sua transferência nas operações interestaduais; (iii) assim, a transferência dos créditos é uma faculdade do contribuinte, diferentemente do que estabeleceram o Convênio ICMS n.º 178/2023 e o Decreto Estadual n.º 68.243/2023; (iv) a ilegalidade e a inconstitucionalidade dos mencionados Convênio e Decreto são tão certas que recentemente foram editados novo Convênio e novo Decreto retirando a obrigatoriedade da transferência dos créditos.

Foram apresentadas contrarrazões pela FESP (fls. 183/205).

É O RELATÓRIO.

O recurso é tempestivo e foi regularmente preparado, ora sendo recebido no duplo efeito, na forma dos arts. 1012 e 1013, do CPC.

Trata-se de recurso em que se discute se há direito líquido e certo da impetrante a não transferir os créditos de ICMS incidentes nas operações anteriores, quando das transferências de mercadorias entre seus estabelecimentos, inclusive aqueles situados em outros Estados.

Não há direito líquido e certo, devendo ser mantida a denegação da segurança.

A incidência ou não do ICMS sobre a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte é tema de longo debate na jurisprudência.

A Lei Kandir (LC n.º 87/96), em seu art. 12, I, estabelecia que se considera o fato gerador do imposto no momento da saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular. O art. 11, §3º, II, da mesma lei, afirma ser autônomo cada um dos estabelecimentos do mesmo titular.

Sobre o tema, o STJ consolidou seu entendimento por meio da Súmula n.º 166, no sentido de que: *“não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”*. Assim também entendia o STF.

Recentemente, porém, o Supremo Tribunal Federal, em controle concentrado de constitucionalidade, no julgamento da ADC n.º 49, proclamou inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do art. 12, da Lei Kandir, no seguinte trecho: *“ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”*.

E, no julgamento de embargos de declaração, modulou 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”*.

Tendo a decisão de mérito na ADC n.º 49 sido publicada em 04.05.2021, os processos ajuizados após tal data já estarão sob a égide do novo entendimento.

Na mesma decisão, foi fixado prazo para que os Estados disciplinassem a transferência de créditos de ICMS entre os estabelecimentos do mesmo titular, tendo, assim, sido editados o Convênio CONFAZ ICMS n.º 178/2023 – que obrigou houvesse a transferência de créditos de ICMS na remessa interestadual entre

estabelecimentos da mesma titularidade, do estabelecimento de origem para o estabelecimento de destino - e o Decreto Estadual n.º 68.243/2023 – que distinguiu remessas internas de remessas interestaduais, confirmando a obrigatoriedade de transferência de créditos de ICMS nas interestaduais.

Desse modo, firmou-se a obrigatoriedade, na remessa interestadual, da transferência de créditos adquiridos quando da entrada de mercadorias para o estabelecimento de destino e não para o de origem.

Na hipótese dos autos, têm-se que a modulação de efeitos, que ressalvou os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até 04.05.2021 (publicação da decisão de mérito na ADC n.º 49), não alcança a impetrante, pois o mandado de segurança foi distribuído em 16.05.2024.

Além disso, o seu pleito de que seja considerada “faculdade” – e não “obrigação” – a transferência de créditos de ICMS, nas operações interestaduais entre seus próprios estabelecimentos, contraria frontalmente o quanto disposto nos Convênio CONFAZ ICMS n.º 178/2023 e Decreto Estadual n.º 68.243/2023.

No mesmo sentido, de denegação de segurança em casos análogos, assim já decidiu essa Col. Câmara e este Eg. Tribunal:

“DIREITO TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. ICMS. RECURSO DESPROVIDO. I. Caso em Exame 1. Recurso de

*apelação interposto contra sentença que denegou mandado de segurança impetrado com o fim de impedir lançamento tributário ou penalidades, sob a alegação de direito líquido e certo de facultativamente transferir créditos de ICMS em operações interestaduais entre seus estabelecimentos. II. Questão em Discussão 2. A questão em discussão consiste na obrigatoriedade ou não de transferência de créditos de ICMS nas operações interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. III. Razões de Decidir 3. A modulação dos efeitos da ADC nº 49 não alcança a impetrante, pois o mandado de segurança foi impetrado após a data limite estabelecida. 4. **O Convênio CONFAZ ICMS nº 178/2023 e Decreto Estadual nº 68.243/2023 disciplinam a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos do mesmo titular nas operações interestaduais e prevê que é obrigatória a transferência dos créditos das operações anteriores para o estabelecimento de destino.** IV. Dispositivo e Tese 5. Recurso desprovido. Tese de julgamento: 1. A transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos do mesmo titular é obrigatória nas operações interestaduais, conforme legislação vigente. Legislação Citada: - CF/1988, art. 5º, LXIX; Lei Complementar nº 87/1996, arts. 11, §3º, II, e 12, I; Convênio CONFAZ ICMS nº 178/2023; Decreto Estadual nº 68.243/2023. Jurisprudência Citada: - STF, ADC nº 49; STJ, Súmula 166; TJSP, Apelação / Remessa Necessária 1020692-04.2024.8.26.0053, Rel. Vicente de Abreu Amadei, j. 05.11.2024; TJSP, Apelação / Remessa Necessária 1024089-71.2024.8.26.0053, Rel. Oswaldo Luiz Palu, j. 23.10.2024. **RECURSO NÃO PROVIDO**” (Apelação nº 1021514-90.2024.8.26.0053, Rel. Paulo Galizia, 10ª. Câmara de Direito Público, j. 10.02.2025, g.n.).*

*“MANDADO DE SEGURANÇA - ICMS - Deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte - Reconhecimento do direito de apropriar-se do crédito de ICMS de forma facultativa - Afastamento do Convênio ICMS 178/2023 e do Decreto Estadual 68.243/2023 - Impossibilidade: **O Convênio ICMS nº 178/2023, internalizado pelo Decreto Estadual nº 68.243/23, não ofende o decidido na ADC nº 49, pois o próprio Supremo Tribunal Federal possibilitou aos Estados disciplinarem a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos de mesmo titular. Também não violou a Lei Complementar nº 204/23, que prevê a apropriação do crédito conforme as hipóteses lá previstas, as quais estão em consonância com a Lei nº Complementar nº 87/96. Não é***

permitido ao contribuinte utilizar irrestritamente seu crédito em qualquer dos estabelecimentos, devendo atender à legislação cabível - Sentença denegatória da segurança mantida” (Apelação n.º 1004863-41.2023.8.26.0045, Rel. Teresa Ramos Marques, 10ª. Câmara de Direito Público, j. 10.01.2025, g.n.).

“TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA – ICMS - TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS - ADC Nº 49/RN - MODULAÇÃO DE EFEITOS - CONVÊNIO CONFAZ Nº 178/2023 E DECRETO ESTADUAL Nº 68.243/2023 - IMPOSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS - ORDEM DENEGADA. 1. Mandado de segurança impetrado em face do Subsecretário da Receita Estadual de São Paulo buscando assegurar a transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade sem a incidência do ICMS, bem como a apropriação de crédito de ICMS de forma facultativa no caso de operações de mera transferência entre unidades de mesma titularidade. Sentença de denegação da segurança. 2. Irresignação da impetrante. Alegação de inobservância do quanto decidido pelo STF na ADC nº 49/RN. Violação à coisa julgada e aos princípios da isonomia, da não cumulatividade e da livre iniciativa. 3. Descabimento. 3.1. STF declarou 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 nº 87/1996 (Lei Kandir) no julgamento da ADC nº 49/RN. 3.2. Modulação de efeitos para 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. 3.3 Transcorrido o prazo para os Estados disciplinarem a transferência de créditos de ICMS entre os estabelecimentos de mesmo titular, fica reconhecido o direito dos sujeitos passivos de transferirem tais créditos. 4. O Estado de São Paulo através do Decreto Estadual nº 68.243/2023 internalizou o Convênio CONFAZ nº 178/2023 prevendo a obrigatoriedade da transferência de crédito de ICMS do estabelecimento de origem para o estabelecimento de destino. Sem essa exigência, haveria acúmulo de créditos no estabelecimento localizado no Estado de origem, em detrimento da falta de créditos no estabelecimento localizado no Estado destino, o que oneraria o Estado de origem, por ter de suportar a compensação tributária, afetando desproporcionalmente sua arrecadação. Precedentes deste Tribunal de Justiça. 5.

Manutenção da sentença recorrida. Não provimento do recurso interposto” (Apelação n.º 1005053-91.2024.8.26.0037, Rel. Marcos Pimentel Tamassia, 1ª Câmara de Direito Público, j. 30.09.2024, g.n.).

*“APELAÇÃO e REEXAME NECESSÁRIO - Mandado de segurança preventivo - Pretensão com o escopo de não se submeter à exigência do ICMS nas operações de transferência de mercadorias entre os estabelecimentos do contribuinte situados na mesma unidade federada ou em unidades diferentes - Entendimento pacífico no C. STJ (Súmula 166) e no STF (Tema 1099) - Orientação do Plenário do STF - ADC n.º 49 - Modulação dos efeitos da ADC n.º 49, para o 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, que ocorreu em 29.04.2021 - Modulação que não alcança a impetrante, pois o writ foi impetrado em 28/03/2024 - Decisão do E. STF no julgamento nos embargos de declaração opostos nos autos da ADC n.º 49 que fixou prazo para que os Estados disciplinassem a transferência dos créditos de ICMS entre estabelecimentos do mesmo titular - Editado Convênio CONFAZ n.º 178/2023, ratificado pelo Decreto Estadual n.º 68.243/2023 - **Transferência de créditos entre os estabelecimentos nas hipóteses de remessas interestaduais, em que o contribuinte deverá obrigatoriamente transferir os créditos adquiridos quando da entrada de mercadorias para o estabelecimento de destino, não para o de origem** - Sentença reformada, para denegar a segurança - RECURSO VOLUNTÁRIO E REEXAME NECESSÁRIO PROVIDOS” (Apelação / Remessa Necessária n.º 1020692-04.2024.8.26.0053, Rel. Vicente de Abreu Amadei 1ª Câmara de Direito Público, j. 05.11.2024, g.n.).*

De rigor, portanto, a manutenção da r. sentença.

Ante o exposto, pelo meu voto, nego provimento ao recurso.

MARCELO SEMER
Relator