



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000358290

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Agravo de Instrumento nº 2035960-12.2025.8.26.0000, da Comarca de São Paulo, em que é agravante CALÇADOS FERRACINI LTDA., é agravado COORDENADOR DA COORDENADORIA DE FISCALIZAÇÃO, COBRANÇA, ARRECADAÇÃO, INTELIGÊNCIA DE DADOS E ATENDIMENTO (CFIS).

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 4ª 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 ANA LIARTE (Presidente) E MAURÍCIO FIORITO.

São Paulo, 10 de abril de 2025.

PAULO BARCELLOS GATTI

Relator(a)

Assinatura Eletrônica

4ª CÂMARA

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 2035960-12.2025.8.26.0000

AGRAVANTE: CALÇADOS FERRACINI LTDA., (impetrante)

AGRAVADA: COORDENADOR DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DA SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO (impetrado)

INTERESSADO: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO

ORIGEM: 12ª VARA DA FAZENDA PÚBLICA DA COMARCA DE SÃO PAULO

VOTO Nº 26.686

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. ICMS. PEDIDO DE TUTELA ANTECIPADA INDEFERIDO. I. Caso em Exame 1. Agravo de instrumento interposto por Calçados Ferracini Ltda. contra decisão que indeferiu pedido liminar em mandado de segurança preventivo, visando o reconhecimento do direito à facultatividade de destaque dos créditos de ICMS nas transferências de bens e mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade. II. Questão em Discussão 2. A questão em discussão consiste em determinar se há direito líquido e certo do contribuinte em destacar a os créditos de ICMS para transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, localizados em outras unidades da federação. III. Razões de Decidir 3. A transferência de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, pois não há circulação jurídica da mercadoria com transferência de propriedade. 4. A legislação vigente, incluindo a Lei Complementar nº 204/2023 e o Convênio ICMS nº 109/2024, não assegura o direito a reter a integralidade dos créditos de ICMS no Estado de origem, mas apenas a diferença positiva entre os créditos pertinentes. IV. Dispositivo e Tese 5. Nego provimento ao agravo de instrumento, mantendo a decisão interlocutória que indeferiu a tutela antecipada. Tese de julgamento: 1. A transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade não gera incidência de ICMS. 2. Em princípio, a legislação atual não assegura o direito de destacar a integralidade os créditos de ICMS em virtude da transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade. Legislação Citada: CF/1988, art. 155, II; Lei Complementar nº 87/1996, art. 12, §4º; Lei Complementar nº 204/2023 Jurisprudência Citada: STF, ADC nº 49, Rel. Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, j. 19.04.2021; STF, ADC nº 49 ED, Rel. Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, j. 19.04.2023

Vistos.

Trata-se de agravo de instrumento interposto por **CALÇADOS FERRACINI LTDA.**, tirado contra r. decisão interlocutória proferida pelo Juízo *a quo* (fls. 99/100 – processo nº 1101680-12.2024.8.26.0053) que, nos autos do “mandado de segurança preventivo” impetrado contra ato potencial do **COORDENADOR DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DA SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO**, *indeferiu* o pedido liminar, sob o fundamento de inexistir prova pré-constituída do direito alegado.

Em sua minuta (fls. 01/24), a agravante narra ter estabelecimentos em diferentes unidades da federação e, com isso, realiza transferência de mercadorias entre eles. A despeito de as operações não gerarem obrigação de pagar ICMS a partir do exercício de 2024 (ADC nº 49), aduz a agravante que haveria o direito de o contribuinte eleger transferir ou não os créditos de ICMS acumulados nos elos anteriores da cadeia de circulação da mercadoria ao Estado de destino ou conservá-los no Estado de origem. Neste sentido, o Convênio ICMS nº 178/2023, incorporado ao ordenamento paulista pelo Decreto Estadual nº 68.243/2023 previu a obrigatoriedade da transferência de crédito na remessa de mercadorias entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular. Por sua vez, o subsequente Convênio ICMS nº 109/2024, incorporado pelo DE nº 69.127/2024, também incorreria em ilegalidade, por violar o disposto no artigo 12, §4º da Lei Complementar 87/96, na medida em que obriga o ente

federado de origem a assegurar a diferença positiva entre os créditos pertinentes. Requer, assim, a reforma da decisão recorrida para que haja concessão de tutela antecipada para que lhe seja reconhecido o direito à facultatividade de destaque dos créditos de ICMS nas transferências de bens e mercadorias entre os estabelecimentos de mesma titularidade.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade recursal (art. 7º, §1º, da LF nº 12.016/2009 e art. 1.015, **inciso I** cc. arts. 1.016 e 1.017, do CPC), o agravo foi recebido apenas com efeito devolutivo (fls. 42/44), com contraminuta às fls. 52/64.

Este é, em síntese, o relatório.

VOTO

Insurge-se a agravante contra a r. decisão interlocutória proferida pelo Juízo "a quo" que *indeferiu* a tutela provisória.

Porém, pelo que se colhe dos autos, o recurso **não** comporta provimento.

O art. 7º, inciso III, da LF nº 12.016/2009, ao tratar da possibilidade de concessão de medida liminar em *Mandado de Segurança*, dispõe:

Art. 7º - Ao despachar a inicial, o juiz ordenará:

(...)

III - que se suspenda o ato que deu motivo ao pedido, **quando houver fundamento relevante e do ato impugnado puder resultar a ineficácia da medida**, caso seja finalmente deferida, sendo facultado exigir do impetrante caução, fiança ou depósito, com o objetivo de assegurar o ressarcimento à pessoa jurídica.

(...)

Assim, são exigidos dois requisitos para que se possa deferir, *in limine litis*, a medida assecuratória necessária à preservação da eficácia da ulterior ordem de segurança (suspensão dos efeitos do ato coator), a saber: **(i)** fundamento relevante (*fumus boni iuris*); **(ii)** risco de ineficácia da medida (*periculum in mora*).

Senão, vejamos.

Infere-se dos autos que a impetrante é pessoa jurídica de direito privado, cuja atividade precípua é a "industrialização, comercialização de calçados e artefatos em couro" (fls. 22/41 – p.p) e, em decorrência disso, incorre em fatos de geradores da obrigação tributária de pagar ICMS.

A regra-matriz da incidência tributária relativa ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) se encontra prevista no artigo 155, II, da Constituição Federal, que assim dispõe:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de

mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Observe-se que a hipótese de incidência do ICMS correspondente à circulação de mercadoria versada no dispositivo constitucional diz respeito à sua **efetiva circulação jurídica**, e não meramente física, a exigir, portanto, transferência de titularidade de uma pessoa para outra.

Segundo Roque Carrazza¹, *"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 válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias. É bom esclarecermos, desde logo, que tal 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 da mercadoria. Sem mudança de titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio de ICMS. (...) O ICMS só pode incidir sobre operações que conduzem mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos produtores originários aos consumidores finais"*.

Com isso, tem-se que a transferência de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si só, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS - **ainda que se trate de circulação interestadual de mercadoria**-, já que para a ocorrência do fato gerador deste tributo é essencial a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade.

¹ CARRAZZA, Roque Antônio, *ICMS*, 13ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2009, p. 36/37

É nessa linha a pacífica jurisprudência dos Tribunais Superiores, inclusive com julgado do Supremo Tribunal Federal, em sede de controle abstrato de Constitucionalidade:

Ementa: DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. ICMS. DESLOCAMENTO FÍSICO DE BENS DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DE MESMA TITULARIDADE. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR. PRECEDENTES DA CORTE. NECESSIDADE DE OPERAÇÃO JURÍDICA COM TRAMITAÇÃO DE POSSE E PROPRIEDADE DE BENS. AÇÃO JULGADA IMPROCEDENTE. 1. Enquanto o diploma em análise dispõe que incide o ICMS na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, o Judiciário possui entendimento no sentido de não incidência, situação esta que exemplifica, de pronto, evidente insegurança jurídica na seara tributária. Estão cumpridas, portanto, as exigências previstas pela Lei n. 9.868/1999 para processamento e julgamento da presente ADC. 2. **O deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular não configura fato gerador da incidência de ICMS, ainda que se trate de circulação interestadual. Precedentes.** 3. A hipótese de incidência do tributo é a operação jurídica praticada por comerciante que acarrete circulação de mercadoria e transmissão de sua titularidade ao consumidor final. 4. Ação declaratória julgada improcedente, 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.

(ADC 49, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 19-04-2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-084 DIVULG 03-05-2021 PUBLIC 04-05-2021)

Com efeito, à luz da Constituição Federal, em se tratando de estabelecimentos de mesma titularidade,

somente se admitirá a incidência do ICMS na saída de mercadoria de um para outro local na hipótese em que imediatamente antes dessa operação tenha ocorrido a venda da mercadoria para um terceiro.

Ato seguinte, naqueles mesmos autos, em sede de embargos declaratórios, o Supremo Tribunal Federal modulou os efeitos da decisão, **inclusive com disposição acerca das transferências de créditos de ICMS entre estabelecimentos do mesmo titular:**

Ementa: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS- ICMS. TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA. AUSÊNCIA DE MATERIALIDADE DO ICMS . MANUTENÇÃO DO DIREITO DE CREDITAMENTO. (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA AUTONOMIA DO ESTABELECIMENTO PARA FINS DE COBRANÇA. MODULAÇÃO DOS EFEITOS TEMPORAIS DA DECISÃO. OMISSÃO. PROVIMENTO PARCIAL. 1. Uma vez firmada a jurisprudência da Corte no sentido da inconstitucionalidade da incidência de ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (Tema 1099, RG) inequívoca decisão do acórdão proferido. 2. O reconhecimento da inconstitucionalidade da pretensão arrecadatória dos estados nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica não corresponde a não-incidência prevista no art.155, §2º, II, ao que mantido o direito de creditamento do contribuinte. 3. Em presentes razões de segurança jurídica e interesse social (art.27, da Lei 9868/1999) justificável a modulação dos efeitos temporais da decisão 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. **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. 4. Embargos declaratórios conhecidos e parcialmente providos para a declaração de 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.

(ADC 49 ED, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 19-04-2023, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 14-08-2023 PUBLIC 15-08-2023)

Em atenção a isto, foi promulgada a Lei Complementar nº 204 de 29/12/2023, que alterou a Lei Kandir (LC nº 87/1996) para disciplinar a transferência de créditos nas hipóteses de circulação interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular:

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

§ 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:** (Incluído pela Lei Complementar nº 204, de 2023)

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; (Incluído pela Lei Complementar nº 204, de 2023)

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. (Incluído pela Lei Complementar nº 204, de 2023)

§ 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: (Incluído pela Lei Complementar nº 204, de 2023)

I - nas operações internas, as alíquotas estabelecidas na legislação; (Incluído pela Lei Complementar nº 204, de 2023)

II - nas operações interestaduais, as alíquotas fixadas nos termos do inciso IV do § 2º do art. 155 da Constituição Federal. (Incluído pela Lei Complementar nº 204, de 2023)

Depreende-se, portanto, ser lícito ao titular de estabelecimentos em unidades da federação distintas o aproveitamento dos créditos decorrentes das etapas anteriores de circulação da mercadoria no Estado de origem apenas no que exceder os limites de transferência para o Estado de destino.

No mesmo sentido, cumpre colacionar a regulamentação local da matéria. O CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA – CONFAZ estabeleceu o convênio nº 109/2024, incorporado ao ordenamento jurídico do Estado de São Paulo pelo Decreto Estadual nº 69.127/2024, que instrumentaliza os procedimentos de transferência de créditos, bem como reafirma os termos da legislação complementar federal:

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.

Por conseguinte, em cotejo ao regulamento atual da matéria, ao menos em uma análise perfunctória não exauriente, não se vislumbra o suposto direito líquido e certo do contribuinte a reter, na origem, a integralidade dos créditos decorrentes de operações anteriores de circulação de mercadoria, nas hipóteses de transferência do produto para estabelecimento de mesma titularidade localizado em outra unidade da federação.

Em suma, ausente a probabilidade do direito suscitado, era mesmo o caso de indeferimento do pedido por concessão de tutela antecipada de urgência.

Ante o exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao agravo de instrumento interposto, de modo a manter a r. decisão interlocutória, nos termos desta fundamentação.

PAULO BARCELLOS GATTI

RELATOR