



PODER JUDICIÁRIO

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000438491

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 1044351-42.2024.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que é apelante DUX COMPANY LTDA., é apelado ESTADO DE SÃO PAULO.

ACORDAM, em 1ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: "Deram provimento em parte ao recurso. V. U.", de conformidade com o voto do Relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Exmos. Desembargadores LUÍS FRANCISCO AGUILAR CORTEZ (Presidente sem voto), ALIENDE RIBEIRO E VICENTE DE ABREU AMADEI.

São Paulo, 6 de maio de 2025.

RUBENS RIHL

RELATOR

Assinatura Eletrônica

--

Apelação nº: 1044351-42.2024.8.26.0053

Apelante: **DUX COMPANY LTDA.**

Apelado: **ESTADO DE SÃO PAULO**

Comarca: SÃO PAULO

Voto nº: 36.292

APELAÇÃO - MANDADO DE SEGURANÇA - ICMS — TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE FILIAIS — CRÉDITOS - Pretensão da parte impetrante de ter reconhecido seu direito de não se submeter ao Convênio CONFAZ nº 178/2023 e ao Decreto nº 68.243/23 relativamente à obrigatoriedade de transferência de crédito de ICMS, com retroação dos efeitos da decisão a 01º/01/2024 - Sentença denegatória da segurança que comporta reforma - Decisão do STF na ADC 49 declarou a inconstitucionalidade da cobrança de ICMS sobre transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, mas permitiu que os Estados legislassem sobre a transferência de créditos de ICMS - Regulamentação da matéria pelo Convênio CONFAZ nº 178/2023 e pelo Decreto nº

68.243/2023, estabelecendo-se a obrigatoriedade de transferência de créditos para o estabelecimento de destino – LC 204/23 que, todavia, alterou o artigo 12 da LC 87/96, facultando ao contribuinte optar pela transferência dos créditos ao estabelecimentos de destino ou equiparar o envio da mercadoria a uma operação tributada - Faculdade prevista, ainda, no Convênio CONFAZ 109/2024 - Vigência da alteração legislativa somente a partir de 28/07/2024, em razão de anterior veto presidencial, nos termos do artigo 1º da LINDB – Precedentes desta E. Corte Bandeirante - Sentença reformada para conceder parcialmente a segurança pleiteada – **RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO.**

Cuida-se de mandado de segurança impetrado por DUX COMPANY LTDA. em face de ato do DELEGADO CHEFE DA DELEGACIA REGIONAL TRIBUTÁRIA DA CAPITAL – DRTC-III, objetivando o reconhecimento de seu direito em não se sujeitar ao disposto no Convênio CONFAZ nº 178/2023 e no Decreto nº 68.243/23, nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, garantindo-se a apropriação facultativa do crédito de ICMS.

A r. sentença de fls. 230/240, cujo relatório ora se adota, denegou a segurança, extinguindo o processo, com resolução do mérito,

com fundamento no art. 487, I, do Código de Processo Civil.

Irresignada, apela a impetrante (fls. 250/270), sustentando, em apertada síntese, seu direito líquido e certo de não se sujeitar aos efeitos do Decreto Estadual nº 68.243/2023, editado pela Fazenda do Estado de São Paulo para exigir, obrigatoriamente, a transferência de créditos em operações de mero deslocamento de mercadorias entre seus próprios estabelecimentos de mesma titularidade, por estar em desacordo com a ordem exarada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) nº 49, assim como divergir da Lei Complementar nº 204/2023, ambas no sentido de reconhecer que se trata de uma escolha do contribuinte em efetuar as operações entre seus próprios estabelecimentos com a transferência ou não dos créditos do imposto nas operações interestaduais.

Aponta que sobreveio fato relevante que corrobora o direito defendido pela Apelante, qual seja, a publicação do Convênio ICMS 109/2024, editado pelo CONFAZ, com o objetivo de revogar o Convênio 178/2023 para alinhar as regras de transferência de créditos à LC 204/2023, especificamente para reconhecer aos contribuintes o direito de optar por usar os créditos no estabelecimento de origem ou transferi-los para uso no estabelecimento de destino, conforme sua conveniência, argumentando que o próprio CONFAZ revogou o Convênio 178/2023, que dava amparo ao Decreto estadual 68.243/2023. Assevera que, reconhecendo que a não-cumulatividade do ICMS deriva de intenção do próprio Constituinte originário, a Suprema Corte fez questão de distinguir esta situação das hipóteses de isenção ou não-incidência de que trata o art. 155, §2º, II, "b" da

CF, consignando que a circulação de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade não se trata de isenção ou imunidade tributária, concluindo que não seria o caso de determinar o estorno dos créditos de ICMS nas operações entre mesma titularidade. Alega que o art. 12, §4º da LC nº 204/2023 condiciona a manutenção do crédito no estabelecimento de origem somente no caso em que haja diferença positiva entre os créditos, ao passo que o §5º confere ao contribuinte a faculdade de tratar as operações de transferência como se tributadas fossem.

Entende que o Decreto Estadual nº 68.243/2023 preserva o racional disposto pelo Convênio nº 178/2023, os quais, embora denotem, em um primeiro momento, o cumprimento pelo Ente Público da ordem exarada pela Suprema Corte, de outro lado revelam que a regulamentação extrapolou os limites colocados pelos ministros, assim como pela Lei Kandir na parte atualizada pela LC nº 204/2023, uma vez que as regulamentações supervenientes condicionam a transferência dos créditos de maneira compulsória, além de não preverem a manutenção do crédito decorrente do elo anterior da cadeia no estabelecimento de origem, não dando efetividade à faculdade reconhecida aos contribuintes pelo STF. Cita precedentes.

Requer, assim, seja o presente recurso *“recebido sob os efeitos devolutivo e suspensivo, e, no mérito, seja dado provimento ao recurso de apelação, para reformar a r. sentença, e reconhecer o direito líquido e certo a não ser compelida à transferência compulsória dos créditos de ICMS nas operações de transferências de bens e mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, reconhecendo se tratar de faculdade, inclusive, sob*

efeitos retroativos a partir de 1º de janeiro de 2024, em atenção ao marco temporal delimitado pelo STF na ADC n.º 49".

Recurso tempestivo, recolhido o preparo, regularmente processado e contrarrazoado às fls. 287/303, com concessão de efeito suspensivo à apelação às fls. 307/313.

Deixo de encaminhar os autos para parecer da D. Procuradoria de Justiça tendo em vista a manifestação de fls. 221/228, que entendeu ser desnecessária a intervenção Ministerial.

A parte apelada manifestou-se à fl. 323 alegando deserção da apelante por insuficiência no recolhimento do preparo recursal. Intimada para se manifestar (fl. 327), a recorrente procedeu à complementação das custas (fl. 334).

Houve oposição ao julgamento virtual manifestada pela apelante à fl. 325, nos termos da Resolução 772/2017 do Egrégio Tribunal de Justiça.

É, em síntese, o relatório.

Após uma análise cuidadosa da questão apresentada em juízo, constata-se que a irresignação recursal merece parcial provimento.

A impetrante busca o reconhecimento de seu direito de não se submeter ao disposto no Convênio CONFAZ nº 178/2023 e no Decreto nº 68.243/23, que tratam das operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, tanto em âmbito interno quanto interestadual, bem como busca o afastamento da obrigatoriedade de transferência do crédito de ICMS nessas operações, com retroação dos efeitos a partir de 1º

de janeiro de 2024.

É importante ressaltar que no presente *mandamus* não se discute a impossibilidade da cobrança de ICMS sobre a transferência de mercadorias entre filiais, uma vez que essa questão já está pacificada na jurisprudência. O foco da discussão reside, em verdade, na imposição do referido convênio da transferência de créditos de ICMS nas remessas interestaduais entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

Com efeito, o Convênio ICMS nº 178/23, previa, em sua cláusula primeira, a obrigatoriedade da transferência de créditos de ICMS do estabelecimento de origem para o estabelecimento de destino, nas remessas interestaduais de bens e mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade.

Defende a apelante que tal determinação afronta a decisão do Supremo Tribunal Federal que declarou a inconstitucionalidade de dispositivo da Lei Kandir (Lei Complementar 87/1996) que permitia a cobrança do ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (ADC nº 49).

Pois bem.

A Corte Suprema julgou a ADC 49/RN, para declarar 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 nº 87, de 13 de setembro de 1996, tendo acolhido os embargos de declaração opostos, em Sessão Ordinária de 19.04.2023, para modular a eficácia da decisão nela proferida 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.

Importante salientar que no mencionado julgado da Suprema Corte não há qualquer proibição quanto à transferência de crédito, mas apenas a afirmação de que o deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular não configura fato gerador da incidência de ICMS, ainda que se trate de circulação interestadual.

Ficou assentado, ademais, que, uma vez transcorrido o prazo para que os estados-membros disciplinassem a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos de mesmo titular, seria reconhecido o direito dos sujeitos passivos de realizar tais transferências.

Em cumprimento ao decidido, em 2023 foi editado o Convênio CONFAZ nº 178/2023, internalizado pelo Estado de São Paulo por meio do Decreto Estadual nº 68.243/2023, regulamentando a transferência dos créditos adquiridos com a entrada das mercadorias para o estabelecimento destinatário.

Consoante disposto na cláusula primeira do mencionado convênio, era *“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”*.

Ressalte-se que tais normas não tratam da tributação de ICMS sobre as operações de remessa de bens e mercadorias entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, mas apenas

sobre a remessa do crédito de ICMS, como no caso dos créditos decorrentes de operações em que houve recolhimento de valor superior ao tributo devido.

Todavia, houve posterior alteração legislativa a respeito da matéria, com o advento da Lei Complementar 204/23, a qual, dentre outras modificações, incluiu os parágrafos 4º e 5º no artigo 12 da LC 87/96 (Lei Kandir), nos seguintes termos:

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

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte;

(...)

§ 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:

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;

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.

§ 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:

I - nas operações internas, as alíquotas estabelecidas na legislação;

II - nas operações interestaduais, as alíquotas fixadas nos termos do inciso IV do § 2º do art. 155 da Constituição Federal. (grifei)

Importante frisar que, inicialmente, a LC 204/23 foi publicada em 29/12/2023, com veto do Presidente da República à inclusão do §5º ao artigo 12 da Lei Kandir, todavia, em 28/05/2024 o Congresso Nacional rejeitou o veto presidencial e reincluiu o mencionado parágrafo, estabelecendo a possibilidade de o contribuinte promover, ou não, a transferência dos créditos do imposto.

Nesse contexto, sobreveio o Convênio CONFAZ 109/24, de 07/10/2024, que expressamente revogou o anterior Convênio 178/23, adequando-se às alterações legislativas acima mencionadas, de modo que as transferências de créditos entre estabelecimentos de mesma titularidade, anteriormente compulsórias, passaram a ser facultativas, veja-se:

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.

(...)

Cláusula sexta Alternativamente ao disposto nas cláusulas primeira à quarta, por opção do contribuinte, a transferência da mercadoria poderá ser equiparada a operação sujeita à ocorrência do fato gerador de imposto, para todos os fins. (grifei)

Registre-se que o novo convênio 109/24 foi internalizado no Estado de São Paulo por meio do Decreto Estadual nº 69.127/24, revogando o Decreto nº 68.243/2023 e assegurando o direito à transferência de crédito do ICMS nas remessas interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, nos termos do Convênio ICMS nº 109/2024.

Nesse contexto, o contribuinte passou a ter a faculdade de transferir os créditos de ICMS nas operações entre estabelecimentos de mesma titularidade para o estabelecimento de origem, nos moldes previstos nas cláusulas primeira à quarta do

Convênio ICMS 109/2024 (inteligência do artigo 12, § 4º, da LC nº 87/96) ou equiparar a transferência de mercadorias a uma operação tributada, atentando-se à limitação prevista no parágrafo único da cláusula primeira (inteligência do artigo 12, § 5º, da LC nº 87/96).

Por fim, há que se considerar que, muito embora a LC 204/23 tenha entrado em vigor em 01º/01/2024, o §5º do artigo 12 da LC 87/96, em razão do veto presidencial mencionado alhures, somente passou a vigorar 45 dias (*vacatio legis*) após sua publicação, ocorrida em 13/06/2024, ou seja, em 28/07/2024, nos termos do artigo 1º, §§ 3º e 4º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB). Registre-se que a publicação do Convênio CONFAZ 109/24 somente em data posterior não obsta o direito conferido pela Lei Complementar nº 204/2023 desde sua entrada em vigor, dado ser norma hierarquicamente superior.

Ante todo o exposto, de rigor dar-se provimento parcial ao recurso para, reformando-se a r. sentença, conceder parcialmente a segurança pleiteada, a fim de reconhecer o direito líquido e certo da impetrante de, desde 28/07/2024, optar pela manutenção ou transferência dos créditos de ICMS do estabelecimento de origem para o de destino das mercadorias, nos termos dos §§4º e 5º do artigo 12 da Lei Kandir.

Nesse mesmo sentido são os precedentes desta E. Corte Bandeirante, veja-se:

**APELAÇÃO CÍVEL - MANDADO DE
SEGURANÇA— Imposto Sobre a Circulação de
Mercadorias e Serviços (ICMS) — Transferência**

de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte – Impetrante que pretende o reconhecimento do direito à faculdade na transferência dos créditos do ICMS, a fim de possibilitar transferi-los ou não ao estabelecimento de destino – Convênio ICMS nº 178/2023 e o Decreto Estadual nº 68.243/2023 que estavam em conformidade com a decisão do Supremo Tribunal Federal na ADC nº 49 enquanto estiveram em vigor – Superveniência da inclusão do artigo 5º na Lei Complementar nº 87/96 pela Lei Complementar nº 204/2023, após rejeição ao veto presidencial pelo Congresso Nacional – Vigência do artigo 5º da Lei Kandir somente a partir de 28/07/2024, conforme precedentes do Supremo Tribunal Federal e artigo 1º da LINDB - O contribuinte pode optar pela transferência dos créditos de ICMS entre estabelecimentos do mesmo titular a partir de 28/07/2024 - Normas hierarquicamente inferiores (Convênio ICMS 109/2024 e o Decreto Estadual nº 69.127/24, com vigência somente a partir de 01/11/2024) que não podem obstar o direito conferido pela Lei Complementar nº 204/2023 - Recurso de apelação parcialmente provido. (TJSP; Apelação Cível 1006638-81.2024.8.26.0037; Relator (a): Maria Laura Tavares; Órgão Julgador: 5ª Câmara de Direito Público; Foro de Araraquara - 1º Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 10/02/2025; Data de Registro: 10/02/2025)

Ainda: Apelação / Remessa Necessária
1043454-14.2024.8.26.0053, Relator Joel Birello Mandelli, 6ª
Câmara de Direito Público, j. 10/03/2025.

Em razão da inversão do julgamento, as custas serão suportadas pelo apelado, sem condenação em honorários advocatícios, na

esteira do disposto no art. 25 da Lei 12.016/2009 e na Súmula 105 do C. Superior Tribunal de Justiça.

Ressalto, em remate, que o presente acórdão enfocou as matérias necessárias à motivação do julgamento, tornando claras as razões pelas quais chegou ao resultado. A leitura do acórdão permite ver cristalinamente o porquê do decisor. É o que basta para o respeito às normas de garantia do Estado de Direito, entre elas a do dever de motivação (CF, art. 93, IX), não sendo mister divagar sobre todos os pontos e dispositivos legais citados pela agravante.

De qualquer modo, para viabilizar eventual acesso às vias extraordinária e especial, considero prequestionada toda matéria infraconstitucional e constitucional, observando o pacífico entendimento do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que, tratando-se de prequestionamento, a abordagem pelo Tribunal recorrido da matéria federal suscitada, ainda que não mencionados os específicos dispositivos legais violados, abre a via do recurso especial (AgInt no AREsp n. 2.292.733/RJ, relator Ministro Moura Ribeiro, Terceira Turma, julgado em 19/8/2024, DJe de 22/8/2024).

Deixo consignado, por derradeiro, que eventuais recursos que sejam apresentados em decorrência deste julgado estarão sujeitos a julgamento virtual. No caso de discordância, deverá ela ser manifestada no momento de apresentação do novo recurso.

Daí porque, em tais termos, dá-se parcial provimento ao recurso.

RUBENS RIHL
Relator