



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2026.0000280226

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 1019968-47.2024.8.26.0005, da Comarca de São Paulo, em que é apelante -----, é apelado ESTADO DE SÃO PAULO.

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 6ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: **Deram provimento ao recurso. V. U.**, de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores SILVIA MEIRELLES (Presidente sem voto), MARIA OLÍVIA ALVES E ALVES BRAGA JUNIOR.

São Paulo, 30 de março de 2026.

JOEL BIRELLO MANDELLI

Relator(a)

Assinatura Eletrônica

Apelação nº 1019968-47.2024.8.26.0005

Apelante: -----.

Apelada: Fazenda Pública do Estado de São Paulo

Comarca: São Paulo

Juiz: Simone Gomes Rodrigues Casoretti

Voto nº 5336

DIREITO TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. ICMS. MATRIZ E FILIAL. ESCRITURAÇÃO. TRANSFERÊNCIA DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. RECURSO PROVIDO. I. Caso em exame. 1. Apelação interposta contra sentença que denegou ordem em ação mandamental preventiva em que se buscava o reconhecimento do direito de apropriação do crédito de ICMS de forma facultativa nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular. II. Questão em discussão. 2. Consiste em saber se o contribuinte tem o direito líquido e certo de escolher a origem do produto como ponto para a apropriação dos créditos de ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular. III. Razões de decidir. 3. A mudança legislativa pelo



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Convênio CONFAZ 109/2024 assegura a facultatividade na transferência dos créditos, permitindo ao contribuinte optar entre transferir os créditos conforme o regime do §4º ou equiparar a transferência pela operação tributada, observando-se as normas procedimentais do Convênio 109/24 e do Decreto 69.127/24. IV. Dispositivo e tese. 4. Recurso provido. Tese de julgamento: 1. O contribuinte tem o direito de optar pela transferência dos créditos de ICMS conforme o regime do Convênio ICMS nº 109/24. 2. A opção deve ser anual e irrevogável, conforme as normas procedimentais estabelecidas. Legislação: CF/1988, art. 155, §2º, I; Lei Complementar nº 87/1996, art. 12, §4º e §5º; Convênio ICMS nº 109/24. Jurisprudência TJSP: AC 1018570-20.2024.8.26.0602, Rel. Silvia Meirelles, 6ª Câmara de Direito Público, j. 03/12/2025; TJSP, AP/RN 1029716-56.2024.8.26.0053, Rel. Marrey Uint, 3ª Câmara de Direito Público, j. 17/12/2024.

Vistos.

2

Apelação interposta por -----, contra a r. sentença (fls. 170/174) que denegou a ordem em ação mandamental preventiva movida por ela em face da **Fazenda Pública do Estado de São Paulo**.

Na inicial, consta que a impetrante, na qualidade de contribuinte do ICMS, realiza transferências interestaduais de mercadorias entre matriz (SP) e filial (SC), mas estaria com o justo receio de sofrer imposição administrativa de transferência obrigatória de créditos no seu estabelecimento de destino, em função do deslocamento físico de bens entre os seus estabelecimentos comerciais.

Com fundamento na compreensão consolidada na Súmula 166 do STJ e, sobretudo, na orientação firmada pelo STF na ADC 49 e no Tema 1099, com ênfase na preservação do direito ao creditamento e do princípio constitucional da não cumulatividade, buscou obter o devido tratamento dos créditos na origem, em razão da disciplina do Convênio ICMS 178/2023 e de sua internalização pela normativa



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

estadual, tida como restritiva e incompatível com a moldura constitucional e legal invocada.

Nesses termos, pretendeu o reconhecimento do direito líquido e certo de se apropriar do crédito de ICMS de forma facultativa nas operações de transferência entre estabelecimentos do mesmo titular, com concessão de liminar e, ao final, concessão definitiva da segurança para confirmação.

O órgão ministerial declinou o interesse no acompanhamento do feito (fls. 161/166) e, logo após, sobreveio a r. sentença (fls. 170/174) denegando a ordem, nos seguintes termos:

“Assim, não há respaldo legal, muito menos no Tema 1099 do STF, para o contribuinte de transferir ou não os créditos. Diante do exposto, JULGO IMPROCEDENTE A AÇÃO, nos termos do art.487, I, do CPC, revogo a liminar. Custas pela impetrante. Sem condenação em honorários advocatícios”.

Adotado, no mais, o relatório da sentença.

Insatisfeita, recorre a impetrante (fls. 194/206) buscando obter a ordem para a apropriação facultativa dos créditos de ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular.

Nas razões, argumenta que a sentença recorrida teria afastado indevidamente a tese de que, reconhecida a não incidência do ICMS na transferência entre estabelecimentos de mesma titularidade, deve ser igualmente resguardada a gestão do crédito sem constrangimentos infralegais incompatíveis com o sistema constitucional da não cumulatividade. Reforçou a invocação dos precedentes do STF (ADC 49 e Tema 1099) e da Súmula 166 do STJ, os quais, teriam reiterado que instrumentos infralegais não poderiam impor compulsoriedade que, na prática, esvaziasse o direito de creditamento.

A FESP apresentou as suas contrarrazões (fls. 233/246).

Deixo de intimar a d. Procuradoria Geral de Justiça em função do manifesto desinteresse do órgão ministerial no feito (fls. 161/166).

Recurso tempestivo e preparado (fls. 207/208).



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Não houve oposição ao julgamento virtual.

É o relatório.

Estão presentes os pressupostos de admissibilidade.

Não há preliminares pendentes de apreciação.

Passo à análise das razões recursais.

A controvérsia gira em torno de saber se o contribuinte tem o direito líquido e certo de escolher a origem do produto como ponto para a apropriação dos créditos de ICMS que sobrevêm das transferências entre estabelecimentos do mesmo titular.

Em primeiro grau, o juízo denegou a segurança ao fundamento de que, embora não incida ICMS no mero deslocamento físico entre estabelecimentos do mesmo titular, a Lei Complementar nº 87/1996, disciplina a manutenção e o asseguração dos créditos nas transferências interestaduais, mas não confere ao contribuinte a faculdade ampla de reter integralmente os créditos na origem.

A apelante afirma que o princípio constitucional da não

4

cumulatividade assegura a preservação e utilização dos créditos e, além disso, permite a sua apropriação conforme conveniência na origem.

Com razão.

De início, cabe ressaltar que a discussão não versa sobre a incidência do imposto no deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, em função da inexistência de circulação jurídica com transferência de titularidade.

O entendimento é uníssono na jurisprudência deste E. Tribunal de Justiça em função do entendimento consolidado pelos Tribunais Superiores - com especial recorte do STF pela ADC 49/RN e ao tema 1099 (ARE 1.255.885/MS) e do STJ na Súmula 166¹, reafirmada no recurso repetitivo REsp nº 1.125.133/SP.

¹ Súmula 166 do STJ: Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

A controvérsia envolve o regime jurídico dos créditos tributários originados das transferências interestaduais.

A propósito, a Constituição Federal prevê a não cumulatividade do ICMS como técnica de neutralização do ônus fiscal ao longo da cadeia (art. 155, §2º, I¹), apresentando disciplina normativa sobre a apropriação, manutenção e trânsito dos créditos, sob pena de ruptura da coerência do sistema e de comprometimento da própria neutralidade fiscal entre os entes federados.

O Convênio Confaz ICMS nº 178/2023, internalizado pelo Estado de São Paulo pelo Decreto Estadual nº 68.243/2023, estabeleceu que o contribuinte deve transferir os créditos adquiridos com a entrada das mercadorias para o estabelecimento destinatário:

“Cláusula segunda. A apropriação do crédito pelo estabelecimento destinatário se dará por meio de transferência, pelo estabelecimento remetente, do ICMS incidente nas operações de prestações anteriores, na forma prevista neste convênio”.

Ao passo que o art. 12 da Lei Complementar nº 87/1996 (Lei

5

Kandir) dispõe que:

“Art. 12. 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

¹ CF/88. Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

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”.

Ocorre que uma posterior alteração legislativa a respeito da matéria, foi editada através do Convênio CONFAZ 109/2024, o qual, revogou expressamente o anterior Convênio 178/23, alterando o regime jurídico envolvendo a transferências dos créditos, da forma a seguir:

“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

6

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. § 1º Na hipótese desta cláusula, considera-se valor da operação para determinação da base de cálculo do imposto: I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

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. § 2º A opção a que se refere o “caput” alcançará todos os estabelecimentos do contribuinte localizados no território nacional e será consignada no Livro de Registro de Utilização de Documentos e Termos de Ocorrências de todos os estabelecimentos do mesmo titular, observado o seguinte: I - a opção será anual, irretroatável para todo o ano-calendário, e deverá ser registrada até o último dia de dezembro para vigorar a partir de janeiro do ano subsequente; II - na hipótese da abertura do segundo estabelecimento do mesmo titular, a opção deverá ser feita no prazo de até 30 (trinta) dias da data da abertura constante no cadastro de contribuintes; III - feita a opção de que trata esta cláusula, a renovação será automática a cada ano até que se consigne, no prazo previsto no inciso I, opção diversa.”

Como visto, após a mudança da lei, 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 ou a equiparar a transferência de mercadorias a uma operação tributada.

Pois bem.

No caso, a impetrante juntou prova pré-constituída da sua situação como contribuinte de ICMS, com o intuito de obter na via mandamental uma faculdade ampla de alocar créditos conforme conveniência no estabelecimento de

7

origem ou de escolher livremente onde creditá-los - circunstância que, na prática, afastaria a técnica prevista no art. 12, § 4º, da LC 87/1996.

Como visto, o Convênio ICMS nº 109/2024, internalizado no Estado de São Paulo pelo Decreto nº 69.127/2024, positivou a disciplina procedimental para a hipótese em que o contribuinte opta por transferir os créditos.

Dito de outro modo, a facultatividade no modo de transferir os créditos passou a ser permitida, mas não de forma discricionária a cada operação.

A opção da impetrante deverá ser anual, irretroatável para todo o



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

ano-calendário, e deverá ser registrada até o último dia de dezembro para vigorar a partir de janeiro do ano subsequente (cláusula sexta, §2º, I, do Convênio 109/2024).

Por essa razão, é o caso de reconhecer o direito líquido e certo de a impetrante optar entre a transferir crédito conforme o regime do §4º, observadas as normas procedimentais do Convênio 109/24 e do Decreto 69.127/24 ou a equiparar a transferência pela operação tributada, nos termos do §5º, sujeitando-se integralmente às consequências do regime eleito.

Nesse sentido:

“MANDADO DE SEGURANÇA – ICMS – Saída de mercadorias destinadas à filial – Transferência entre estabelecimentos de mesma titularidade – Inocorrência de fato gerador do ICMS – Entendimento sedimentado pelo C. Supremo Tribunal Federal no bojo do ARE nº 1.255.885 (Tema nº 1.099) e da ADC nº 49 e pelo E. Superior Tribunal de Justiça Súmula nº 166 do STJ Transferência de créditos – A obrigatoriedade de transferência de créditos estava lastreada na vigência do Convênio ICMS nº 178/2023 e no Decreto Estadual nº 68.243/2023, que disciplinavam a matéria nos moldes autorizados pelo STF – Superveniência da LC 204/2023, que, após a rejeição do veto presidencial ao § 5º do art. 12 da LC nº 87/96, assegurou ao contribuinte a faculdade de equiparar ou não a transferência de mercadorias à operação tributada – Convênio ICMS nº 109/2024, publicado em 07/06/2024, que revogou expressamente o Convênio nº 178/2023, passando a permitir a transferência facultativa dos créditos de ICMS entre estabelecimentos do mesmo titular, em consonância com a nova legislação complementar – O

8

Decreto Estadual nº 69.127/2024 que internalizou o novo convênio e revogou o Decreto nº 68.243/2023, de modo a consolidar no Estado de São Paulo o novo regime jurídico facultativo – Sentença reformada – Recurso parcialmente provido”. (TJSP; AC 1018570-20.2024.8.26.0602; Rel. Silvia Meirelles; 6ª Câmara de Direito Público; Foro de Sorocaba; j. 03/12/2025).

“APELAÇÃO. ICMS. REMESSA INTERESTADUAL ENTRE ESTABELECEMENTOS DO MESMO TITULAR. Disposições do Convênio ICMS CONFAZ nº 178/2023 e do Decreto Estadual nº 68.243/2023, no que se refere à



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

obrigatoriedade de transferência de créditos de ICMS nas remessas interestaduais de bens e mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade. Alegação de ilegalidade. §5º do art. 12 da LC nº 87/96, acrescido pela LC nº 204/2023, que não traduz referida imposição. Violação à decisão do STF na ADC 49, no sentido de que a transferência do crédito de ICMS é um direito do contribuinte, de maneira que tal transferência deve ser facultativa, e não obrigatória. Sentença de procedência mantida. Recurso não provido". (TJSP; AP/RN 1029716-56.2024.8.26.0053; Rel. Marrey Uint; 3ª Câmara de Direito Público; Foro Central de São Paulo; j. 17/12/2024; Dje. 14/01/2025).

Em suma, é o caso de dar provimento ao apelo e, por consequência, reconhecer o direito líquido e certo de transferir, ou não, no todo ou em parte, os créditos pertinentes às mencionadas operações, a partir da vigência do § 5º do art. 12, da Lei Kandir (inserido pela LC 204/2023), observando-se o regramento previsto no Convênio ICMS nº 109/24, cujas normas são válidas e devem ser observadas.

Sem honorários advocatícios, a teor da súmula nº 105 do STJ, da súmula 512 do STF e do artigo 25 da lei nº 12.016/09.

Custas e despesas processuais na forma da lei.

Ressalto que o presente acórdão enfocou as matérias necessárias à motivação do julgamento, tornando clara as razões de decidir. Rebateu as teses levantadas pelas partes capazes de infirmar a conclusão adotada, em observação ao que dispõe o artigo 489, § 1º, do Código de Processo Civil (STJ. Embargos de Declaração no MS 21.315-DF, julgado em 8/6/2016 Info 585).

9

Todavia, para viabilizar eventual acesso às vias extraordinária e especial, considero prequestionada toda matéria suscitada, observando-se que não houve afronta a nenhum dispositivo infraconstitucional e constitucional.

Ante o exposto, pelo meu voto, **DOU PROVIMENTO** ao recurso de apelação, para reconhecer o direito líquido e certo de transferir, os créditos pertinentes às operações mencionadas, observando-se o regramento previsto no Convênio ICMS nº 109/24, cujas normas são válidas e devem ser observadas.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

JOEL BIRELLO MANDELLI

Relator