LLJ
Nº 70076772003 (Nº CNJ: 0042412-09.2018.8.21.7000)
2018/CÍVEL

REMESSA NECESSÁRIA. DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PRELIMINAR DE ILEGITIMIDADE ATIVA SUSCITADA PELO MINISTÉRIO PÚBLICO. ACOLHIMENTO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITO DE ICMS EXPORTAÇÃO A TERCEIROS. IMPOSIÇÃO DE RESTRIÇÕES PELO FISCO ESTADUAL. DESCABIMENTO.

1. Preliminar de ilegitimidade ativa da impetrante para pleitear o cancelamento da restrição ao aproveitamento de créditos de ICMS pelos adquirentes dos créditos que cedeu (terceiros) arguida pelo Ministério Público que resta acolhida. Como bem exposto, a empresa que pretende ceder créditos de ICMS detém legitimidade para opor-se às restrições à cessão (art. 58 do RICMS), mas a legitimidade para impugnar as restrições ao aproveitamento dos créditos obtidos por cessão (art. 37) é da empresa cessionária.

2. A questão posta nos autos tange à possibilidade de transferência, pela impetrante, de crédito de ICMS acumulados oriundos de operações com mercadorias destinadas ao exterior, sem a imposição de limitações, restrições ou cronogramas de aproveitamento.

3. A Lei Complementar nº 87/96 - com a competência que lhe reservou o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea "c", da Constituição Federal -, beneficiou o aproveitamento de créditos de ICMS decorrentes de operações envolvendo a atividade de exportação, porquanto o seu art. 25, § 1º, permite a apropriação dos créditos de ICMS oriundos de operações que destinem ao exterior mercadorias e também admite que tais créditos sejam "imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado" além de estabelecer que "havendo saldo remanescente, transferidos pelo sujeito passivo a outros contribuintes do mesmo Estado, mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito" . Autoaplicabilidade da norma.

4. Não cabe ao Estado, por meio de Decreto (RICMS), estabelecer qualquer restrição ou limitação à transferência do saldo credor de ICMS acumulado em virtude da realização de atividade de exportação pelas impetrantes.

5. Manutenção da sentença que concedeu a segurança.

ACOLHERAM A PRELIMINAR MINISTERIAL DE ILEGITIMIDADE ATIVA E CONFIRMARAM A SENTENÇA EM REMESSA NECESSÁRIA. UNÂNIME.

REMESSA NECESSÁRIA SEGUNDA CÂMARA CÍVEL

LLJ
Nº 70076772003 (Nº CNJ: 0042412-09.2018.8.21.7000)
2018/CÍVEL

Nº 70076772003 (Nº CNJ: 0042412-09.2018.8.21.7000)	COMARCA DE PORTO ALEGRE
JUIZ(A) DE DIREITO	APRESENTANTE
TABACCO HOUSE INDUSTRIA E COMERCIO LTDA	AUTOR
ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL	REU
SUBSECRETARIO DA RECEITA ESTADUAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL	REU

A C Ó R D Ã O

Vistos, relatados e discutidos os autos.

Acordam os Desembargadores integrantes da Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado, à unanimidade, em acolher a preliminar ministerial de ilegitimidade ativa e confirmar a sentença em remessa necessária.

Custas na forma da lei.

Participaram do julgamento, além da signatária (Presidente), os eminentes Senhores **DES. JOÃO BARCELOS DE SOUZA JÚNIOR E DES. RICARDO TORRES HERMANN**.

Porto Alegre, 26 de setembro de 2018.

DES.ª LAURA LOUZADA JACCOTTET,

Presidente e Relatora.

R E L A T Ó R I O

DES.ª LAURA LOUZADA JACCOTTET (PRESIDENTE E RELATORA)

Trata-se de remessa necessária da sentença que, nos autos do mandado de segurança impetrado pelo TOBBACO HOUSE INDÚSTRIA E COMÉRCIO S.A. contra ato do SUBSECRETÁRIO DA RECEITA ESTADUAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, concedeu a segurança, nos termos do dispositivo que segue:

> *ISSO POSTO, **concedo a segurança** pleiteada na inicial, para reconhecer o direito da impetrante à transferência dos créditos de ICMS, decorrentes de operações de remessa de mercadorias ao exterior, observadas as limitações constantes na Lei complementar, ou seja, que o crédito seja: a) utilizado na proporção que as exportações representem do total das saídas realizadas pelo estabelecimento; e b) imputado pelo sujeito passivo, primeiramente, a qualquer estabelecimento seu no Estado.*
>
> *Custas pelo impetrado. Sem honorários em face dos enunciados nº 105 da Súmula do STJ e nº 521 da Súmula do STF.*

Transcorrido *in albis* o prazo para interposição de recurso de apelação, subiram os autos a esta Corte, sobrevindo parecer ministerial, fls. 118/125 preambularmente, pela conversão do julgamento em diligência, extinção do processo sem resolução de mérito quanto ao pedido de afastamento das restrições do artigo 37 e, no mais, pela confirmação da sentença.

Após, vieram conclusos.

É o relatório.

V O T O S

DES.ª LAURA LOUZADA JACCOTTET (PRESIDENTE E RELATORA)

Conheço da remessa necessária, na forma do art. 14, § 1°, da Lei n. 12.016/2009[1].

Do compulsar do caderno processual, depreende-se que Tabbaco House Indústria e Comércio S.A. impetrou mandado de segurança contra ato do Subsecretário da Receita Estadual do Estado do Rio Grande do Sul, narrando ser empresa dedicada à

[1] Art. 14. Da sentença, denegando ou concedendo o mandado, cabe apelação.
§ 1º Concedida a segurança, a sentença estará sujeita obrigatoriamente ao duplo grau de jurisdição.

industrialização, fabricação e comercialização de produtos destinados à exportação, acumulando saldo credor de ICMS relativo às entradas de insumos para aproveitamento e compensação em suas relações com o ente tributante. Pretende ceder a terceiros o saldo credor acumulado. No entanto, por força de restrição contida no artigo 58 do Livro I do RICMS, a autoridade coatora pretende limitar a cessão de créditos, sendo evidente o prejuízo decorrente da inviabilização da cessão integral ou em partes maiores do crédito. Ainda, as notas 1 e 6 do item 02 da aliena "d" do § 2º do art. 37 do RICMS restringem aos cessionários a possibilidade de utilização dos créditos de ICMS obtidos por cessão, o que também inviabiliza a sua pretensão. Aduzindo a ilegalidade de tais restrições serem instituídas por decreto, sem prévia previsão legal, por contrariar frontalmente a regra geral contida nos artigos 5º, inciso II, e 150, inciso I, da CF/88, o artigo 97 do CTN e o artigo 25 da Lei Complementar n.º 87/96 (Lei Kandir), buscou a declaração da ilegalidade da referida restrição e a autorização para o uso ou a cessão dos créditos de ICMS sem qualquer limitação, inclusive em relação ao seu aproveitamento pelos terceiros adquirentes dos créditos por cessão.

Deferida a medida liminar e, ao final, concedida a segurança pleiteada.

Vieram os autos em reexame necessário.

Pois bem.

Inicialmente, cumpre acolher a preliminar de ilegitimidade ativa suscitada pelo Ministério Público, porquanto, efetivamente, não compete à cedente dos créditos de ICMS opor-se às restrições do artigo 58 do RICMS, cumprindo a empresa cessionária tal prerrogativa.

Nesse sentido, impende transcrever trecho do parecer ministerial de lavra do D. Procurador de Justiça Júlio César Pereira da Silva atinente ao ponto, *verbis*:

> ***IV****. A sentença merece mínima correção.*
>
> *Ab initio, parece que um dos pedidos formulados pela empresa impetrante esbarra em um detalhe que, aparentemente, passou despercebido:* ***ela não detém legitimidade para postular o cancelamento da restrição ao aproveitamento de créditos de ICMS cedidos a terceiros*** *(art. 37, § 2º, alínea "d", notas 1 e 6 do item 02,*

*do RICMS), **pois, segundo toda a sua fundamentação, ela não é cessionária de créditos, mas cedente**.*

A certeza de que ela é CEDENTE e não CESSIONÁRIA dos créditos de ICMS vem da leitura de seu pedido inicial, em que ela pede o afastamento dos artigos 37 e 58 do RICMS para reconhecer o direito da impetrante de transferir para outros contribuintes seu saldo credor de ICMS decorrente da exportação, sem as restrições impostas pelos dispositivos impugnados.

De outro lado, o texto impugnado diz:

> *Art. 37 - O montante devido resultará da diferença a maior (saldo devedor), em cada período de apuração fixado no artigo seguinte, entre as operações relativas à circulação de mercadorias ou às prestações de serviços, escrituradas a débito fiscal e a crédito fiscal.*
>
> *...*
>
> *§ 2º - Constituirá crédito fiscal e como tal será escriturado o valor:*
>
> *...*
>
> *d) do crédito fiscal:*
>
> *...*
>
> *2 - recebido por transferência, nos termos previstos no § 5º e nos arts. 56 a 59;*
>
> *NOTA 01 – Os créditos fiscais recebidos por transferência efetuada nos termos do art. 58, parágrafo único, não poderão reduzir o imposto devido em percentual superior a: (Redação dada pelo art. 1º (Alteração 3256) do Decreto 47.513, de 29/10/10. (DOE 01/11/10) - Efeitos a partir de 01/11/10.)*
>
> *a) 20% (vinte por cento), no período de 1º de abril de 2010 a 28 de fevereiro de 2011, e 15% (quinze por cento), a partir de 1º de março de 2011, na hipótese em que: (Redação dada pelo art. 1º (Alteração 3079) do Decreto 47.201, de 27/04/10. (DOE 28/04/10) - Efeitos a partir de 01/04/10.)*
>
> *1 - o cedente do crédito fiscal seja estabelecimento industrial dos setores coureiro-calçadista ou moveleiro; ou (Redação dada pelo art. 1º (Alteração 3366) do Decreto 47.829, de 10/02/11. (DOE 11/02/11) - Efeitos a partir de 11/02/11.)*
>
> *2 - o cessionário do crédito fiscal seja estabelecimento industrial do setor petroquímico que tenha promovido, no ano-calendário anterior, saídas de mercadorias em valor superior a 174.000.000 (cento e setenta e quatro milhões) de UPF-RS. (Redação dada à alínea da Nota pelo art. 1º (Alteração 2573) do Decreto 45.575, de 31/03/08. (DOE 01/04/08))*
>
> *b) 15% (quinze por cento), no período de 1º de abril de 2010 a 28 de fevereiro de 2011, e 10% (dez por cento), a partir de 1º de março de 2011, se o cedente do crédito fiscal for estabelecimento industrial não pertencente aos setores referidos na alínea "a". (Redação dada pelo art. 1º (Alteração 3079) do Decreto 47.201, de 27/04/10. (DOE 28/04/10) - Efeitos a partir de 01/04/10.)*
>
> *...*

> *Nota 6 - A Receita Estadual, com base no valor mensal que será autorizado para utilização pela totalidade dos recebedores dos créditos transferidos nos termos do art. 58, informará ao contribuinte no documento de Autorização de Transferência de Saldo Credor o cronograma de utilização dos créditos recebidos por transferência, no qual constarão os períodos de apuração e os respectivos valores que poderão ser utilizados, para redução do imposto devido em cada período, devendo ser obedecido, cumulativamente, pelo contribuinte, o disposto nas demais notas deste número quanto aos valores máximos de utilização desses créditos naquele período. (Acrescentado pelo art. 1º (Alteração 2323) do Decreto 44.911, de 28/02/07. (DOE 01/03/07) - Efeitos a partir de 01/03/07.)*

Ora, a empresa que pretende ceder créditos de ICMS detém legitimidade para opor-se às restrições à cessão (art. 58 do RICM), mas, a legitimidade é da empresa cessionária para impugnar as restrições ao aproveitamento dos créditos obtidos por cessão (art. 37).

Logo, parece ao signatário que falta legitimidade à CEDENTE para impugnar judicialmente as restrições ao aproveitamento dos créditos cedidos, cabendo tal legitimação à CESSIONÁRIA.

Por isso, parece que o pleito de afastamento das restrições do art. 37 do RICMS foge à esfera de legitimidade da empresa cedente, razão para extinguir-se o processo sem resolução do mérito o pedido nesta parte.

Destarte, descabendo à impetrante postular direito alheio em nome próprio, não lhe assiste legitimidade para pugnar sejam afastadas as restrições impostas pelo Estado do Rio Grande do Sul ao aproveitamento dos créditos que cedeu a terceiros.

No mais, é caso de confirmar a sentença em remessa necessária.

A questão posta nos autos tange à possibilidade de transferência, pela impetrante, de crédito de ICMS acumulados oriundos de operações com mercadorias destinadas ao exterior, sem a imposição de limitações, restrições ou cronogramas de aproveitamento.

A concessão da segurança deve ser mantida para determinar à autoridade coatora que se abstivesse de impor restrições ao direito das impetrantes de transferir o saldo credor de ICMS exportação, em virtude da existência de débitos.

Com efeito, cumpre destacar, neste particular, os arts. 3º e 25 da Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir):

> *Art. 3º O imposto não incide sobre:*
>
> *(...)*
>
> *II - **operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias**, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;*
>
> *Art. 25. Para efeito de aplicação do disposto no art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado. (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)*
>
> *§ 1º Saldos credores acumulados a partir da data de publicação desta Lei Complementar por estabelecimentos que realizem operações e prestações de que tratam o **inciso II do art. 3º** e seu parágrafo único podem ser, na proporção que estas saídas representem do total das saídas realizadas pelo estabelecimento:*
>
> *I - imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;*
>
> ***II - havendo saldo remanescente, transferidos pelo sujeito passivo a outros contribuintes do mesmo Estado, mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito.***
>
> *§ 2º Lei estadual poderá, nos demais casos de saldos credores acumulados a partir da vigência desta Lei Complementar, permitir que:*
>
> *I - sejam imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;*
>
> *II - sejam transferidos, nas condições que definir, a outros contribuintes do mesmo Estado.*

A guisa dos dispositivos ventilados, se depreende que a Lei Complementar nº 87/96 - com a competência que lhe reservou o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea "c", da Constituição Federal -, beneficiou o aproveitamento de créditos de ICMS decorrentes de operações envolvendo a **atividade de exportação**, porquanto o art. 25, § 1º, permite a apropriação dos créditos de ICMS oriundos de operações que destinem ao exterior mercadorias e também admite que tais créditos sejam *"imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado"* além de estabelecer que *"havendo saldo remanescente, transferidos pelo sujeito passivo a outros contribuintes do mesmo Estado, mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito"* .

Neste particular, é de se salientar que a autoaplicabilidade da norma tem sido reconhecida pelo Superior Tribunal de Justiça. Veja-se:

> *TRIBUTÁRIO. ICMS. LC N. 87/96. TRANSFERÊNCIA A TERCEIROS DE CRÉDITOS ACUMULADOS EM DECORRÊNCIA DE OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. ART. 25, § 1º, DA LC 87/96. INVIABILIDADE DE VEDAÇÃO À TRANSFERÊNCIA.*
>
> *1. Os Créditos de ICMS previstos no art. 25, § 1º da LC 87/96, oriundos das operações constantes no art. 3º, II do mesmo diploma legal podem ser transferidos a terceiros, sem qualquer vedação por parte da legislação estadual, sob pena de ferir o princípio da não cumulatividade (AgRg no REsp 1232141/MA, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 24/08/2011; AgRg no AREsp 187.884/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 18/06/2014).*
>
> *2. Agravo regimental a que se nega provimento.*
>
> *(AgRg no REsp 1020816/RS, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 10/03/2015, DJe 13/03/2015)*

Assim, trata-se de norma de eficácia plena e aplicabilidade imediata: não depende de outras normas para que produza efeitos.

Ao que se conclui, portanto, o art. 25, §1º, II, da Lei Complementar 87/1996, permite que o contribuinte transfira os créditos de ICMS, proveniente de operações de exportação, a terceiros, não dependendo da edição de norma diversa para produzir efeitos no plano jurídico.

Nesta toada, reporto-me às razões esposadas no julgamento do recurso de Apelação Cível tombado sob o nº 70070659362, do qual participei, de relatoria do Eminente Desembargador Ricardo Torres Hermann, que bem analisa e esclarece a questão:

> *"[...]*
>
> *Ocorre que o art. 155 da Constituição Federal prevê, como regra geral, que a isenção na saída acarreta a anulação do crédito tributário da etapa anterior, além de estabelecer que compete à lei complementar disciplinar o regime de compensação, in verbis:*
>
> > *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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

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;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

(...)

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º;

d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

(...)

E a Lei Complementar nº 87/96 (dispõe sobre ICMS), assim estabelece:

Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

II - for integrada ou consumida em processo de industrialização, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;

III - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;

> *IV - vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se.*
>
> *(...)*
>
> *§ 2º Não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior ou de operações com o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos.*
>
> *Art. 25. Para efeito de aplicação do disposto no art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado.*
>
> *§ 1º Saldos credores acumulados a partir da data de publicação desta Lei Complementar por estabelecimentos que realizem operações e prestações de que tratam o inciso II do art. 3º e seu parágrafo único podem ser, na proporção que estas saídas representem do total das saídas realizadas pelo estabelecimento:*
>
> *I - imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;*
>
> *II - havendo saldo remanescente, transferidos pelo sujeito passivo a outros contribuintes do mesmo Estado, mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito.*

Como se vê, a Lei Complementar nº 87/96 permite a manutenção e o aproveitamento dos créditos de ICMS atinentes às exportações, na proporção que as saídas isentas "representem do total das saídas realizadas pelo estabelecimento" quanto a contribuintes localizados no Estado (inciso I), bem como a transferência de saldo remanescente a terceiros, esta condicionada à emissão de documento que reconheça o crédito pela autoridade (inciso II).

Dessa forma, considerando que a Lei Complementar a que alude o art. 146 da Constituição Federal é a LC nº 87/96, tem-se que é indevida qualquer outra restrição imposta pela legislação estadual, pois se trata de norma autoaplicável.

Nesse sentido:

> *TRIBUTÁRIO. ICMS. LC 87/96. TRANSFERÊNCIA A TERCEIROS DE CRÉDITOS ACUMULADOS EM DECORRÊNCIA DE OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. ART. 25, § 1º, DA LC 87/96. NORMA DE EFICÁCIA PLENA. DESNECESSIDADE DE EDIÇÃO DE LEI ESTADUAL REGULAMENTADORA. INVIABILIDADE DE VEDAÇÃO À TRANSFERÊNCIA.*
>
> *1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça entende que, conforme o disposto no art. 25 da Lei Complementar n. 87/96, há duas hipóteses de transferência de crédito acumulado de ICMS a contribuintes do mesmo Estado: (a) nos termos do § 1º, os créditos oriundos de operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semielaborados, ou serviços; e (b) nos termos do § 2º, os demais casos de saldos credores acumulados, a serem definidos pelo legislador estadual.*

> *2. A primeira hipótese prescinde de lei estadual regulamentadora, pois se trata de norma de eficácia plena. Neste sentido, o Min. Teori Albino Zavascki, no voto-vista proferido no RMS 13.969/PA (1ª Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 4.4.2005), esclarece: "o art. 25, § 1º, da LC 87/96 é expresso ao conferir ao contribuinte detentor de saldos credores de ICMS acumulados desde a edição desse diploma legal, em razão de operações de exportação, a faculdade de aproveitá-los mediante transferência a qualquer estabelecimento seu no mesmo Estado (inciso I) e, havendo saldo remanescente, mediante transferência a outro contribuinte do mesmo Estado (inciso II) — utilizando-se, nesse segundo caso, de documento expedido pela autoridade fazendária reconhecendo a existência do crédito. Trata-se de norma de eficácia plena, que dispensa qualquer regulamentação por lei estadual. A legislação estadual é requerida apenas para o reconhecimento do direito à utilização, nas modalidades acima descritas, dos demais saldos credores acumulados a partir da vigência da Lei Complementar, isto é, aqueles que não os decorrentes de exportações, nos inequívocos termos do § 2º do mesmo dispositivo". Precedentes.*
>
> *3. Ante a autoaplicabilidade do § 1º do art. 25 da Lei Complementar n. 87/96, e, sendo os créditos oriundos de operações disciplinadas no art. 3º, inciso II, do mesmo normativo, "não é dado ao legislador estadual qualquer vedação ao aproveitamento dos créditos do ICMS, sob pena de infringir o princípio da não-cumulatividade, quando este aproveitamento se fizer em benefício de qualquer outro estabelecimento seu, no mesmo Estado, ou de terceiras pessoas, observando-se para tanto a origem no art. 3º." (RMS 13544/PA, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.11.2002, DJ 2.6.2003, p. 229).*
>
> *Recurso especial provido.*
>
> *(REsp 1252683/MA, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/06/2011, DJe 29/06/2011) (grifos meus)*

Veja-se que nem a Lei Estadual nº 8.820/89 difere da previsão contida na LC 87/97[2]. Todavia, o Regulamento do ICMS/RS, que é um Decreto Estadual, extrapolando sua competência, acabou por restringir direito previsto na Constituição Federal e regulamentado por Lei Complementar, advindo daí sua inaplicabilidade, quando assim estabelece:

> *Art. 58 - Os saldos credores acumulados pelos estabelecimentos de contribuintes em decorrência de operações ou prestações destinadas ao*

[2] Art. 22 - Os saldos credores acumulados pelos estabelecimentos de contribuintes em decorrência de operações ou prestações destinadas ao exterior, ou a elas equiparadas, podem, a partir de 1.º de janeiro de 2005, e nas condições definidas em regulamento, ser:
I - transferidos pelo sujeito passivo:
a) a qualquer estabelecimento seu, no Estado;
b) ao estabelecimento deste Estado de sujeito passivo que resultar de transformação, fusão, incorporação, cisão ou venda de estabelecimento ou fundo de comércio, do contribuinte cedente do crédito;
II - havendo saldo remanescente, transferidos pelo sujeito passivo a outros contribuintes deste Estado, mediante a emissão, pela Fiscalização de Tributos Estaduais, de documento que reconheça o crédito.

exterior, ou a elas equiparadas, nos termos do art. 11, parágrafo único, podem, a partir de 1º de fevereiro de 2005, ser:

I - transferidos pelo sujeito passivo:

a) a qualquer estabelecimento seu, no Estado;

NOTA - Ver transferência de créditos fiscais excedentes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, artigo 37, § 5º.

b) ao estabelecimento deste Estado de sujeito passivo que resultar de transformação, fusão, incorporação, cisão ou venda de estabelecimento ou fundo de comércio, do contribuinte cedente do crédito.

Nota FiscoNet: Inciso I alterado através do Decreto nº 38.205, de 17.02.98 - DOE de 18.02.98, retroagindo seus efeitos a 31.12.97.

II – havendo saldo remanescente, transferidos a outros contribuintes deste Estado, por estabelecimento industrial, em favor de estabelecimentos fornecedores, mediante acordo entre os interessados, a título de pagamento nas aquisições de:

NOTA 01 – A transferência de saldos credores prevista neste inciso será feita mediante emissão, pela administração tributária estadual, de documento que reconheça o crédito, sendo que poderá ser transferido até:

a) 100% (cem por cento) do valor da aquisição nos casos em que o cedente do crédito fiscal tenha promovido, no ano-calendário anterior, saídas de mercadorias cujo valor total não seja superior a 174.000 (cento e setenta e quatro mil) UPF-RS;

b) 70% (setenta por cento) do valor da aquisição nos casos em que o cedente do crédito fiscal tenha promovido, no ano-calendário anterior, saídas de mercadorias cujo valor total seja superior a 174.000 (cento e setenta e quatro mil) e não exceda 1.740.000 (um milhão setecentos e quarenta mil) UPF-RS;

c) 40% (quarenta por cento) do valor da aquisição nos casos em que o cedente do crédito fiscal tenha promovido, no ano-calendário anterior, saídas de mercadorias cujo valor total seja superior a 1.740.000 (um milhão setecentos e quarenta mil) e não exceda 3.480.000 (três milhões quatrocentos e oitenta mil) UPF-RS;

d) 30% (trinta por cento) do valor da aquisição nos casos em que o cedente do crédito fiscal tenha promovido, no ano-calendário anterior, saídas de mercadorias cujo valor total seja superior a 3.480.000 (três milhões quatrocentos e oitenta mil) e não exceda 6.960.000 (seis milhões novecentos e sessenta mil) UPF-RS;

e) o valor do imposto destacado na Nota Fiscal que documentar as referidas aquisições, nos demais casos.

NOTA 02 – Os limites de saídas de mercadorias referidos na nota 01 serão proporcionais ao número de meses ou fração de mês de atividades da empresa cedente do crédito fiscal, transcorridos:

a) no ano-calendário anterior, se a empresa iniciou suas atividades no ano anterior;

b) no ano-calendário corrente, se a empresa iniciou suas atividades no ano corrente.

NOTA 03 - O documento de reconhecimento do crédito pela administração tributária estadual, previsto na nota 01, será, sendo o

caso, emitido em momento posterior, observadas as condições previstas nos §§ 7º e 8º do art. 57.

[...]"

No sentido do presente voto, colhem-se arestos neste Tribunal no mesmo sentido:

APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS ORIUNDO DE EXPORTAÇÃO. TRANSFERÊNCIA A TERCEIROS. ART. 25, § 1º, DA LEI COMPLEMENTAR 87/96. AUTOAPLICABILIDADE. RESTRIÇÕES IMPOSTAS PELO DECRETO ESTADUAL Nº 37.699/97 (RICMS). ILEGALIDADE. O art. 25, § 1º, II, da LeiComplementar 87/1996, confere ao contribuinte o incontornável direito de, havendo saldo remanescente, transferir os créditos de ICMS, proveniente de operações de exportação, a outros contribuintes do mesmo Estado, sem qualquer vedação por parte da legislação estadual. Segundo a orientação pacífica do STJ, "não é dado ao legislador estadual qualquer vedação ao aproveitamento dos créditos do ICMS, sob pena de infringir o princípio da não-cumulatividade, quando este aproveitamento se fizer em benefício de qualquer outro estabelecimento seu, no mesmo Estado, ou de terceiras pessoas, observando-se para tanto a origem no art. 3º" (RMS 13544/PA). Manutenção da sentença que concedeu a segurança para determinar que a autoridade apontada coatora permita atransferência de saldo credor de ICMS acumulado em decorrência de exportações realizadas pela impetrante a outros contribuintes do Estado, ainda que não fornecedores de mercadorias, sem as restrições contidas no art. 58 do Decreto Estadual nº 37.699/97 (RICMS). SENTENÇA MANTIDA EM REMESSA NECESSÁRIA. (Reexame Necessário Nº 70071331284, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: José Aquino Flôres de Camargo, Julgado em 10/11/2016)

APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ICMS. CRÉDITO FISCAL. TRANSFERÊNCIA E APROVEITAMENTO. EXPORTAÇÃO. Não subsistem as limitações e restrições impostas pelos arts. 37 e 58 do RICMS (decreto estadual 37699/97) à transferência e aproveitamento de créditos fiscais acumulados em razão de operações de exportação, na medida em que a Lei Estadual 8820/89 e a LC 87/96 não impõem limites ou restrições. Conforme art. 99 do CTN, o decreto regulamentar deve restringir-se ao conteúdo da lei, não podendo, portanto, impor condição ou restrição não disciplinada no diploma legal de regência. Violação ao princípio da legalidade e à não-cumulatividade. Direito

> *de transferência e aproveitamento de créditos fiscais garantidos pela LC 87/96 e Lei Estadual 8820/89. APELO DESPROVIDO. SENTENÇA CONFIRMADA EM REEXAME. (Apelação e Reexame Necessário Nº 70070678479, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Carlos Roberto Lofego Canibal, Julgado em 09/11/2016)*
>
> *APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. SALDO CREDOR. TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS DECORRENTES DE OPERAÇÕES DEEXPORTAÇÃO A TERCEIROS. POSSIBILIDADE. RESTRIÇÃO DA LEGISLAÇÃO ESTADUAL. IMPOSSIBILIDADE. 1. É possível a transferência de saldo credor de ICMS paraterceiros, decorrente de operações de exportação, nos termos do disposto no art. 25, § 1º, II da Lei Complementar 87/96. Tratando-se de norma de eficácia plena, não pode a legislação estadual restringir o direito assegurado pela norma superior. 2. Mantida a condenação do impetrado em custas por tratar-se de ressarcimento de despesas. À UNANIMIDADE, NEGARAM PROVIMENTO AO RECURSO DE APELAÇÃO E MANTIVERAM A SENTENÇA, EM REEXAME NECESSÁRIO. (Apelação e Reexame Necessário Nº 70070666870, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: João Barcelos de Souza Junior, Julgado em 28/09/2016)*

Por derradeiro, imprescindível consignar que, havendo decisão transitada em julgado reconhecendo o direito das impetrantes de realizar a pleiteada transferência dos créditos de ICMS exportação, cabe ao Fisco Estadual curvar-se à determinação judicial, sob pena de ofensa à coisa julgada. Assim constou do dispositivo da sentença exarada no mandado de segurança tombado sob o nº 001/1070306075-2:

> *"Do exposto, CONCEDO A SEGURANÇA PARA ASSEGURAR ÀS IMPETRANTES O CREDITAMENTO E A TRANSFERÊNCIA DOS CRÉDITOS, DEVIDAMENTE COMPROVADOS NOS AUTOS., SEM QUAISQUER LIMITAÇÕES, RESTRIÇÕES OU CRONOGRAMAS DE APROVEITAMENTO."*

Tal determinação restou confirmada em sede recursal, conforme se observa da ementa da Apelação Cível nº 70025319641:

> *APELAÇÃO REEXAME NECESSÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. CREDITAMENTO E TRANSFERÊNCIA. EXPORTAÇÃO.*

> *I - Ao legislador estadual não é dado impor vedação ou restrição de qualquer ordem - legal ou regulamentar - ao aproveitamento dos créditos de ICMS na exportação para o exterior, seja quando em benefício de qualquer outro estabelecimento do próprio exportador, no mesmo Estado, seja mediante transferência para outros contribuintes, também no mesmo Estado.*
>
> *II - O direito à transferência de créditos fiscais por exportação tem fundamento constitucional. Nada obsta, por isso, que se opere com relação a todas essas operações, sejam as que comprovadas no presente ¿writ¿, sejam as futuras, enquanto vigente a mesma ordem jurídica e verificada a mesma situação de fato, a constituir relação jurídica continuativa. Apelo do Estado desprovido. Apelo da impetrante parcialmente provido. Unânime. (Apelação e Reexame Necessário Nº 70025319641, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Genaro José Baroni Borges, Julgado em 10/09/2008)*

Assim, a negativa do Fisco, em última análise, ofende à coisa julgada, sendo por conseguinte inegável a existência de direito líquido e certo às transferências sem as restrições que pretendem impor às impetrantes.

Destarte, nada mais restando a ser examinado em sede de remessa necessária, a manutenção da sentença, com a concessão da segurança para reconhecer à impetrante o direito à transferência do saldo credor de ICMS acumulado em razão das operações de remessa de mercadorias para o exterior, é medida que se impõe.

Por tais razões, **ACOLHO A PRELIMINAR** suscitada pelo Ministério Público para reconhecer a ilegitimidade ativa da impetrante e extinguir, sem resolução de mérito, o processo no que tange ao pedido de aproveitamento por terceiros de créditos cedidos e, no mais, **CONFIRMO** a sentença em reexame necessário.

DES. JOÃO BARCELOS DE SOUZA JÚNIOR - De acordo com o(a) Relator(a).

DES. RICARDO TORRES HERMANN - De acordo com o(a) Relator(a).

PODER JUDICIÁRIO
RS

LLJ
Nº 70076772003 (Nº CNJ: 0042412-09.2018.8.21.7000)
2018/CÍVEL

DES.ª LAURA LOUZADA JACCOTTET - Presidente - Remessa Necessária nº 70076772003, Comarca de Porto Alegre: "ACOLHERAM A PRELIMINAR MINISTERIAL DE ILEGITIMIDADE ATIVA E CONFIRMARAM A SENTENÇA EM REMESSA NECESSÁRIA. UNÂNIME."

Julgador(a) de 1º Grau: MARIA ELISA SCHILLING CUNHA