



**Ministério da Educação
Universidade Federal de Roraima
Instituto de Ciências Jurídicas
Curso de Direito
Disciplina: Direito Tributário
Professor: Edival Braga**

CONSTITUCIONALIDADE OU NÃO DA TRANSFERÊNCIA DE SALDOS CREDORES ACUMULADOS DE ICMS PARA O PAGAMENTO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS PRÓPRIOS OU DE TERCEIROS¹

Cláudia Emanuelle Florentino de Araújo²
Renato Barbosa Nery³

Orientador: Prof. Dr. Edival Braga⁴

Artigo acadêmico desenvolvido com a finalidade de compreender a tributação sobre operações circulatorias de mercadorias e serviços (ICMS), a qual comporta a técnica denominada não cumulativa e, devido a este fator, gera o acúmulo de saldo credor. Desta forma, será exposto um estudo de casos sobre a constitucionalidade ou não da transferência deste saldo para o pagamento de créditos tributários.

Sumário: 1. Introdução; 2. Noções Introdutórias; 2.1. Princípio da não-cumulatividade e sua aplicação ao ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços; 3. Imunidade ao ICMS nos casos de empresas voltadas à exportação; 4. Constitucionalidade ou não da transferência de saldos credores acumulados de ICMS para o pagamento de créditos tributários próprios ou de terceiros; 5. ADI 1894; 6. Considerações Finais; 7. Referências Bibliográfica.

Resumo: O presente artigo tem o escopo de verificar a constitucionalidade ou não da transferência de saldos credores acumulados de ICMS para o pagamento de créditos

¹ O artigo passou por uma revisão gramatical realizada pelo ChatGPT em 2025, revisão somente gramatical, de modo que foi mantida a originalidade do conteúdo do artigo.

² Graduanda em Direito pela Universidade Federal de Roraima.

³ Graduando em Direito pela Universidade Federal de Roraima.

⁴ Professor de Direito Tributário da Universidade Federal de Roraima- UFRR

tributários próprios ou de terceiros. Em um primeiro momento, será exposta uma noção introdutória do tema, abordando o ICMS e a não incidência do Princípio da Não-Cumulatividade quanto a este. Em seguida, será analisada a imunidade ao ICMS nos casos de empresas voltadas à exportação. Também, realizar-se-á um estudo sobre a transferência de saldos credores acumulados de ICMS por meio de um caso concreto e a defesa da sua constitucionalidade por meio de jurisprudências. Por fim, será explanado sobre a ADI 1894.

Palavras-chave: ICMS; Princípio da Não-Cumulatividade; Exportação; Constitucionalidade; Transferência; Saldo Credor.

Abstract: This article has the scope to verify the constitutionality or not of the transfer of ICMS accumulated credit balances for the payment of own or third party tax credits. At first, an introductory notion of the topic will be exposed, addressing on ICMS and non-incidence of the Principle of Non-Cumulativeness in this. Next, we will analyze the immunity to ICMS in the cases of export-oriented companies. Also, a study will be carried out on the transfer of accumulated credit balances of ICMS through a concrete case and the defense of its constitutionality through jurisprudence. Finally, it will be explained about ADI 1894.

Keywords: ICMS; Principle of Non-Cumulativeness; Export; Constitutionality; Transfer; Credit balance.

1. INTRODUÇÃO

O objeto deste artigo é o estudo das transferências de saldos credores acumulados de ICMS para o pagamento de créditos tributários próprios ou de terceiros, tendo como finalidade compreender a constitucionalidade destas por meio da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal - STF. Dito isto, para entendermos o posicionamento do STF em relação a tais transferências, é necessário abordar o ICMS e a incidência do princípio da não-cumulatividade, o qual gera um saldo credor, sendo a transferência deste o tema precípua do artigo em questão.

No regime não-cumulativo, adotado pelo ICMS, o contribuinte tem direito a deduzir créditos apurados em decorrência de determinadas operações. Esses créditos são utilizados para deduzir os débitos apurados do respectivo tributo. Ocorre, entretanto, que em determinadas situações esse crédito acumula-se, não sendo possível a sua dedução através do regime normal de apuração. É sobre a transferência desse saldo credor acumulado que será discutida e defendida com base na Constituição Federal, mais precisamente no art. 155, §2º e incisos.

2. NOÇÕES INTRODUTÓRIAS

2.1. Princípio da Não-Cumulatividade e sua aplicação ao ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços

O ICMS (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação) é de competência dos Estados e do Distrito Federal. Sua regulamentação constitucional está prevista na Lei Complementar 87/1996, alterada posteriormente pelas Leis Complementares 92/97, 99/99 e 102/2000. Também, e principalmente, encontra amparo na Carta Magna:

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 se iniciem no exterior.

Sobre sua não cumulatividade, encontra amparo no art. 155, §2º, I:

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.

Desta forma, a tributação sobre operações circulatorias de mercadorias e serviços comporta a técnica de tributação denominada não cumulativa. Esta técnica elimina o efeito cascata e torna o produto final apenas incidido pela carga real correspondente àquele valor final da operação, visto que dele se deduz o valor que incidiu nas operações anteriores. Do imposto incidente em cada operação se abate o imposto incidente sobre a anterior.

A não cumulatividade é uma técnica imperativa que a Constituição Federal de 1988 impõe a todos os destinatários da norma: contribuinte, ente arrecador e legislador, que devem respeitá-la irrestritamente.

Sob o ponto de vista material, por ser regido pela não cumulatividade, o ICMS é o resultado da aplicação de sua alíquota relativa à operação interna sobre o valor da última operação. Nesta esteira, computando-se as incidências havidas em cada uma das fases anteriores da circulação de mercadorias, não poderão exceder, na sua totalidade, aquele resultado ao final cobrado do consumidor final.

O Excelso Pretório nos dá cabal entendimento da finalidade deste princípio:

"ICMS - princípio da não-cumulatividade - isenção. O princípio da não-cumulatividade de certos tributos, como o ICMS, tem por objeto impedir que, na composição do preço da mercadoria nas diversas fases de seu ciclo econômico, mormente na última, de venda ao consumidor final, a parcela representativa do tributo venha a representar percentual excedente do que corresponde à alíquota máxima permitida em lei. Em suma, previne excessos resultantes de tributações excessivas. Opera ele, como disposto no art. 23 da CF/69 - art. 155 § 2º, I da CF/88 - por meio de compensação do tributo pago na entrada da mercadoria com o valor devido por ocasião da saída, significando, na prática que a operação de venda é tributada tão somente pelo valor adicionado ao preço. Evita-se por esse modo cumulação do tributo." (ADCOAS 147420/1.995)

Destarte, o princípio da não-cumulatividade é atendido desde que a tributação da mercadoria no fim do ciclo econômico não seja superior à que resulte da multiplicação da alíquota pelo preço de venda ao consumidor, que em cada fase do ciclo econômico de circulação o valor do tributo acumulado não seja superior ao produto da multiplicação da alíquota pelo valor até então acrescido e que cada contribuinte do imposto não seja obrigado a desembolsar a título de tributo importância superior à que resulte da multiplicação da alíquota pelo valor acrescido até a sua fase do ciclo, menos o montante acumulado de imposto devido até a referida fase.

3. IMUNIDADE AO ICMS NOS CASOS DE EMPRESAS VOLTADAS À EXPORTAÇÃO

De acordo com o artigo 155, § 2º, X, a, da Constituição Federal de 1988, a exportação de produtos industrializados é imune ao ICMS. A partir da Lei Complementar 87/1996, artigo 3º, apesar de imune, a exportação de produtos primários e semielaborados constitui hipótese de não incidência. Em virtude da edição da Lei Complementar 87/1996, as leis ordinárias estaduais que previam a sua tributação deixam de ser aplicáveis.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
§2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

X – não incidirá:

a) sobre operações que destinam 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;

Art. 3º O imposto não incide sobre:

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semielaborados, ou serviços;

Em suma, não são tributáveis as operações de que decorra a exportação de produtos: (a) industrializados, em virtude de imunidade; (b) semielaborados, em virtude de não incidência; e (c) primários, em virtude de não incidência.

TJ-BA - APELAÇÃO APL 3780702003 BA 37807-0/2003 (TJ-BA)

Data de publicação: 01/02/2007

Ementa: TRIBUTÁRIO. ICMS. INCIDÊNCIA NAS OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÕES DE MERCADORIAS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECONHECIDA EM AÇÃO DECLARATÓRIA TRANSITADA EM JULGADO. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PROCEDÊNCIA. APELAÇÃO. PRESENÇA DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. INOCORRÊNCIA. DECADÊNCIA DO DIREITO DE AÇÃO. INTELIGÊNCIA DO ART. 168, II DO CTN. LAUDO PERICIAL CIRCUNSTANCIADO CONCLUINDO PELO RECOLHIMENTO INDEVIDO DO IMPOSTO E PELA AUSÊNCIA DE REPASSE DA CARGA TRIBUTÁRIA PARA OS COMPRADORES NO EXTERIOR. SENTENÇA PROFERIDA EM CONSONÂNCIA COM ELEMENTOS CARREADOS PARA OS AUTOS E LEGISLAÇÃO EM VIGOR. RECURSO IMPROVIDO. SENTENÇA CONFIRMADA, EM NECESSÁRIO REEXAME. A PRESENÇA DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE DO RECURSO IMPÕE SEU CONHECIMENTO.

Além disso, o exportador pode creditar-se do ICMS pago na aquisição dos insumos destinados à industrialização ou mercadorias adquiridas para revenda, bem como da energia elétrica (na proporção da exportação sobre as saídas ou prestações totais ou integralmente quando consumida no processo de industrialização) e serviços de comunicação (na proporção da exportação sobre as saídas ou prestações totais).

É admitido o crédito do ICMS relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos para emprego na industrialização de produtos destinados à exportação ou às mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior.

Os créditos acumulados do ICMS decorrentes da exportação, após exame de sua legitimidade pelo Fisco, poderão ser transferidos para outros estabelecimentos da mesma empresa e o saldo remanescente poderá ser repassado para outros contribuintes, dependendo de previsão legal regulamentada no Regulamento do ICMS de cada unidade da federação.

4. CONSTITUCIONALIDADE OU NÃO DA TRANSFERÊNCIA DE SALDOS CREDITORES ACUMULADOS DE ICMS PARA O PAGAMENTO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS PRÓPRIOS OU DE TERCEIROS

Decorrente do princípio da não cumulatividade, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento.

As operações de exportação de mercadorias, nos termos do artigo 155, parágrafo 2º, inciso X, alínea “a”, da Constituição Federal de 1988 (já citado anteriormente), são imunes ao pagamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), razão pela qual muitas sociedades, na consecução de suas atividades, vêm acumulando créditos de ICMS relativos à aquisição de insumos utilizados em seus processos de industrialização de produtos a serem exportados.

Tais créditos, nos termos do artigo 25, § 1º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, podem ser transferidos pelo sujeito passivo a outros contribuintes do mesmo Estado, mediante a emissão, pela autoridade estadual competente, de documento que reconheça o crédito.

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:

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.

No entanto, embora a Constituição expressamente reconheça o direito à manutenção e ao aproveitamento desses créditos de ICMS acumulados, como forma de desonerar a carga tributária nas exportações, diversos Estados impõem restrições ao aproveitamento desses créditos, notadamente no que se refere à possibilidade de sua transferência a outros contribuintes.

À par da possibilidade constitucionalmente garantida de manutenção e aproveitamento dos saldos credores de ICMS acumulados em decorrência da exportação de mercadorias, a LC nº 87/96 determina, em seu artigo 25, § 1º, que os saldos credores de ICMS acumulados por estabelecimentos exportadores podem ser, na proporção que essas saídas representem do total das saídas realizadas pelo estabelecimento: (I) imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado; e (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.

Existem duas hipóteses em relação ao aproveitamento dos créditos acumulados de ICMS: (I) outros saldos credores, previstos na legislação estadual (artigo 25, § 2º, da LC nº 87/96) e (II) os créditos acumulados em relação às operações de exportação de mercadorias para o exterior (artigo 25, § 1º, da LC nº 87/96).

No primeiro caso, é dado ao legislador estadual a prerrogativa de, dentro dos limites estabelecidos, definir as condições para eventuais transferências de créditos acumulados de ICMS.

Já no segundo caso, referente aos créditos acumulados em relação às operações de exportação, resta evidente a autoaplicabilidade do artigo 25, § 1º, da LC 87/96, não sendo dado ao legislador ou às autoridades fiscais estaduais a imposição de qualquer restrição ao aproveitamento dos créditos do ICMS advindos de exportação de mercadorias. A única exigência para que a transferência seja realizada é a emissão pela autoridade competente de "documento que reconheça o crédito".

Nesse sentido, vale conferir julgado do Superior Tribunal de Justiça, no ROMS nº 13.544, que decidiu pela impossibilidade de restrições da legislação estadual ao direito de aproveitamento dos créditos acumulados de ICMS em decorrência de operações de exportação, bem como pela possibilidade de sua transferência.

“TRIBUTÁRIO - ICMS - CRÉDITOS ACUMULADOS - TRANSFERÊNCIA A TERCEIROS (CF/88, ART. 155, § 2º, XII e ART. 25, § 1º, II, LC 87/96)

1. O legislador constitucional estabeleceu hipótese de transferência de crédito acumulado, mas delegou à lei complementar a disciplina desta imunidade ou isenção heterônoma.

2. A LC 87/96 estabeleceu no art. 25 duas hipóteses de transferência de crédito acumulado do ICMS. No § 1º, os créditos oriundos de operações de exploração de matéria-prima ou produtos industrializados, como previsto

no art. 3º inciso II. No § 2º, delegou ao legislador estadual a escolha das hipóteses, quando pretendesse o contribuinte transferir o seu crédito a terceiro.

3. Hipótese dos autos em que a transferência a terceiros refere-se a créditos oriundos de operações disciplinadas no art. 3º, II, da LC 87/96.4. Recurso provido.”

3.1. Caso Concreto: ICMS. Transferência de Créditos a Terceiros.

Agravo de Instrumento nº 700227148851. Segunda Câmara Cível. Comarca Caxias do Sul. Agravante: **BRV Moveis LTDA**. Agravado: **Estado do Rio Grande do Sul**. 27 de fevereiro de 2008.

Trata-se de recurso de agravo de instrumento interposto por BRV MÓVEIS LTDA contra decisão que, nos autos do mandado de segurança impetrado contra ato do DIRETOR DA RECEITA PÚBLICA ESTADUAL DE CAXIAS DO SUL, indeferiu o pedido de liminar, entendendo que a interpretação controvertida do art. 28 da Lei Estadual nº 8.820/89 inviabiliza a concessão da liminar e que a impetrante está pleiteando direito de terceiros.

Alega a agravante que se trata de sociedade empresária preponderantemente exportadora, detentora de créditos acumulados de ICMS, cujas transferências a terceiros vêm sofrendo restrição pela fixação de cronograma para aproveitamento dos créditos. Salienta que a transferência dos créditos é garantia constitucional que visa à aquisição de novos insumos e matérias-primas para que a atividade da empresa exportadora se regularize. Afirma que o direito de utilização do saldo credor é garantido pelo artigo 22 da Lei Estadual nº 8.820/89 e 3º, inciso II, e 25, § 1º, incisos I e II, da Lei Complementar nº 87/96 (citados logo abaixo), os quais determinam que o Estado apenas pode emitir o documento que reconheça o crédito, mas não restringi-lo.

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: (Redação dada pela Lei n.º 12.209/04)

I - transferidos pelo sujeito passivo: (Redação dada pela Lei n.º 11.072/97)

a) a qualquer estabelecimento seu, no Estado; (Redação dada pela Lei n.º 11.072/97)

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; (Redação dada pela Lei n.º 11.072/97)

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.

Art. 3º O imposto não incide sobre:

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semielaborados, 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.

§ 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 expõe o Relator Des. Adão Sergio do Nascimento Cassiano, em seu voto, com efeito, a impetrante dedica-se às atividades de exportação de móveis de madeira e, nessa condição, suas mercadorias são vendidas com imunidade e com o benefício do não estorno do ICMS (art. 155, § 2º, XII, 'a', da Carta Magna). Assim, a impetrante tende a acumular, em sua escrituração fiscal, valores de crédito fiscal de ICMS em decorrência do referido benefício do não estorno. Contudo, a impetrante tem o crédito fiscal, mas não tem nada a fazer com ele, pois o Estado e seu regulamento estabelecem condicionantes à transferência dos valores a terceiros.

O art. 155, § 2º, inciso X, alínea 'a' (já citado), estabelece a imunidade nas exportações para o exterior, concede o benefício do não estorno em relação ao imposto da etapa anterior à de exportação imune do tributo e assegura o aproveitamento do crédito do imposto decorrente do benefício do não estorno.

Embora o benefício do não estorno já estivesse na Lei Complementar, mais precisamente no § 2º do art. 21 da LC nº 87/1996, o fato é que os Estados sempre trataram de restringir a transferência dos créditos. Assim, o tema teve que ir parar na Constituição para que os Estados entendessem que é direito do sujeito passivo o aproveitamento dos créditos.

O caso da impetrante é justamente o da imunidade na exportação. A Lei Complementar permitiu incondicionadamente a transferência de crédito fiscal, atendendo

precisamente à disposição constitucional contida na alínea ‘a’ do inciso X do § 2º do art. 155 da CF, a qual assegura o direito ao aproveitamento, direito esse que não pode ser retirado por lei inferior.

Portanto, o art. 22 da Lei Estadual nº 8.820/89 está constitucionalmente correto quando permitiu a transferência de crédito, mas viola a Carta Magna quando delega ao regulamento, a ser expedido pelo Poder Executivo, o estabelecimento dos casos e condições em que a transferência seria admitida. Tal delegação não passa de um ato inconstitucional que o Legislativo passou para o Executivo. Essa é, na verdade, uma delegação que não está autorizada pela ordem constitucional vigente. Desse modo, não pode o Poder Executivo Estadual – a despeito dos dizeres do art. 22 da Lei nº 8.820/89 – estabelecer, por simples regulamento, os casos e as condições em que o crédito fiscal pode ser transferido segundo o disposto na mesma lei citada.

Assim, presente o direito de crédito e existente o próprio crédito em função do benefício do não estorno, não há como negar o direito de transferência para terceiros sem quaisquer condicionamentos, visto que tal é permitido pelos já citados arts. 25, § 1º, da LC nº 87/96 e 22 da Lei nº 8.820/89, sendo ilegais as limitações que se pretendeu impor pelos arts. 57 e 58 do Regulamento do ICMS (Decreto Estadual nº 37.699/97), pois tais limitações não têm nem base legal e muito menos constitucional.

Segue a ementa do agravo.

AGRAVO DE INSTRUMENTO. DIREITO TRIBUTÁRIO E FISCAL. MANDADO DE SEGURANÇA. SALDO CREDOR DE ICMS. TRANSFERÊNCIA A TERCEIRO. APROVEITAMENTO. LIMITAÇÃO DO DIREITO DO CONTRIBUINTE POR DECRETO. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE CRITÉRIOS OBJETIVOS. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA DETERMINABILIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA

1. A garantia constitucional do aproveitamento do saldo credor decorrente de operações de exportação torna-se anódina sem que a impetrante obtenha resguardo à pretensão de que poderá transferir os créditos e de que estes possam ser utilizados, sem embaraço, pelos seus fornecedores, razão pela qual resta configurada a sua legitimidade ativa.

(...)

3. Todavia, a limitação ao direito do contribuinte deve constar de lei formal e material, não bastando para tanto a edição de mero decreto Executivo (no caso, o Decreto nº 44.911, de 28/02/07) que, sob o pretexto de regulamentar a execução das leis (art. 82, inciso V, da Constituição Estadual), inova a ordem jurídica.

4. O benefício do aproveitamento do crédito fiscal decorrente de exportação é garantia constitucional expressa conferida ao contribuinte, razão pela qual

a sua restrição precisa ser fundamentada pelo legislador e conter critérios objetivos sobre a forma como será aproveitado o crédito.

(...)

6. Desse modo, ante a ausência de critérios objetivos para regulamentar o aproveitamento do crédito fiscal, deve ser afastada a norma restritiva genérica e permitido ao sujeito passivo utilizar sem restrições o saldo credor de ICMS. AGRAVO PROVIDO.

3.2. Demais Jurisprudências

“TRIBUTÁRIO. ICMS. CRÉDITOS ACUMULADOS DE ICMS SOBRE MATÉRIA-PRIMA DESTINADA A EXPORTAÇÃO. TRANSFERÊNCIA A TERCEIROS. AUTO-APLICABILIDADE DO ART. 25, § 1º, II, LC 87/96. I - "A LC 87/96 estabeleceu no art. 25 duas hipóteses de transferência de crédito acumulado do ICMS. No § 1º, os créditos oriundos de operações de exploração de matéria-prima ou produtos industrializados, como previsto no art. 3º inciso II. No § 2º, delegou ao legislador estadual a escolha das hipóteses, quando pretendesse o contribuinte transferir o seu crédito a terceiro." (RMS nº 13.544, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJ de 02/06/2003, p. 229). II - Tratando-se a hipótese dos autos da espécie do art. 3º, II, da LC nº 87/96, vez que se trata de exportação de madeira, é de se dar provimento ao recurso ordinário.” (RMS 13.969/PA, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24.11.2004, DJ 04.04.2005 p. 167).

“TRIBUTÁRIO - ICMS - CRÉDITOS ACUMULADOS - TRANSFERÊNCIA A TERCEIROS (CF/88, ART. 155, § 2º, XII e ART. 25, § 1º, II, LC 87/96) 1. O legislador constitucional estabeleceu hipótese de transferência de crédito acumulado, mas delegou à lei complementar a disciplina desta imunidade ou isenção heterônoma. 2. A LC 87/96 estabeleceu no art. 25 duas hipóteses de transferência de crédito acumulado do ICMS. No § 1º, os créditos oriundos de operações de exploração de matéria-prima ou produtos industrializados, como previsto no art. 3º inciso II. No § 2º, delegou ao legislador estadual a escolha das hipóteses, quando pretendesse o contribuinte transferir o seu crédito a terceiro. 3. Hipótese dos autos em que a transferência a terceiros refere-se a créditos oriundos de operações disciplinadas no art. 3º, II, da LC 87/96. 4. Recurso provido.” (RMS 13.544/PA, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 19.11.2002, DJ 02.06.2003 p. 229).

5. ADI 1894

A referida Ação Direta de Inconstitucionalidade, ajuizada pelo Governador de Santa Catarina, acerca do Art. 17 da Lei 10.784/98 do Estado de Santa Catarina alterado pelo Art. 2º da Lei 11.846/04, pede a suspensão liminar do aludido artigo que dispõe:

"Art. 17 - O § 1º do art. 31 da Lei 10.297, de 26 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

'Art. 31 - § 1º - Poderão também ser transferidos outros saldos credores acumulados, considerando-se ainda como tais os adquiridos por empresas prestadoras de serviço de transporte rodoviário, sujeitas ao regime de substituição tributária, observado o disposto neste artigo, no art. 25 desta Lei e nas hipóteses previstas em regulamento, ainda que para pagamento de créditos tributários próprios ou de terceiro contribuinte, constituídos de ofício, lançados ou informados em GIA."

Alega o autor que "o ICMS é imposto não cumulativo conforme determinado pela Constituição Federal" (art. 155, § 2º, inciso I) e, portanto, "o contribuinte utiliza o crédito de que dispõe e só recolhe o saldo devedor. Liquida seu débito, com crédito (compensação) e com dinheiro". Nessa linha de raciocínio, sustenta que o creditamento "é forma de se efetivar o princípio da não cumulatividade do ICMS". Aduz que, "na apuração do imposto, o contribuinte credita os valores pagos na operação anterior e recolhe o saldo remanescente ao Fisco".

Acrescenta o autor que "os saldos credores acumulados para pagamento de créditos tributários de 'terceiro contribuinte' é extravasar o instituto; é desvirtuar o PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE na medida em que pretende estender a um terceiro não integrante da relação jurídico-tributária (Fisco - Sujeito passivo) o benefício da compensação para pagamento de crédito tributário sem qualquer relação de causalidade com o referido creditamento apurado". Por fim, salienta que o dispositivo estadual sob enfoque padece do vício de inconstitucionalidade formal, pois viola determinação expressa constante do art. 155, § 2º, inciso XII, que estabelece caber à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto, não podendo uma lei ordinária extrapolar tal determinação.

Estipula o art. 155, § 2º, em seus incisos I, II e XII, da Constituição de 1988, acerca do ICMS:

"Art. 155 – (...)

§ 2º - O imposto previsto no inciso II (ICMS) 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;

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.

(...)

XII - cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;

b) dispor sobre substituição tributária;

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;

Acerca do assunto em questão, o Supremo Tribunal Federal pronunciou-se desfavoravelmente ao pedido do Governador, tendo em vista que a lei complementar prevista no art. 155, § 2º, IX, da Constituição, à qual incumbe dispor também sobre compensação e direito de crédito no sistema do ICMS, abre, de forma expressa, a possibilidade de a lei estadual regular diferentemente a matéria, prevendo, inclusive, a transferência a terceiros de saldos de créditos acumulados.

Ora, a norma impugnada regula, precisamente, a utilização de saldos credores acumulados de ICMS para pagamento de créditos tributários de "terceiro contribuinte", estranho à relação jurídico-tributária entre Estado e detentor de crédito de ICMS. De fato, está no dispositivo catarinense em exame que poderão ser transferidos outros saldos credores acumulados, "considerando-se ainda como tais os adquiridos por empresas prestadoras de serviço de transporte rodoviário, sujeitas ao regime de substituição tributária", (...), ainda que para pagamento de créditos tributários próprios ou de terceiro contribuinte, constituídos de ofício, lançados ou informados em GIA".

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como exposto inicialmente, o objetivo precípuo deste trabalho acadêmico era a defesa da constitucionalidade das transferências do saldo credor acumulado de ICMS para o pagamento de créditos tributários próprios ou de terceiros. No entanto, para chegarmos ao cerne da questão, fez-se necessário entender o que é o ICMS, o princípio da não cumulatividade e por que aquele é isento deste.

Desta forma, com fundamento na Constituição Federal, em Lei Complementar e Estadual, aprendemos que o ICMS é regido pela não cumulatividade; esta é uma técnica imperativa que a Constituição Federal de 1988 impõe a todos os destinatários da norma, a qual elimina o efeito cascata e torna o produto final apenas incidente pela carga real correspondente àquele valor final da operação, visto que dele se deduz o valor que incidiu nas operações anteriores. Além disso, a exportação de produtos industrializados é imune ao ICMS, o qual é não cumulativo, havendo, devido a isto, um acúmulo de crédito.

Após tais análises, por meio do estudo de caso concreto e da jurisprudência, compreendeu-se a constitucionalidade de tais transferências de saldo credor acumulado de ICMS, concluindo que não é permitido às Autoridades Fiscais Estaduais restringirem o aproveitamento dos créditos de ICMS acumulados em decorrência da exportação de mercadorias, bem como a sua transferência, seja para estabelecimentos do mesmo titular ou estabelecimentos interdependentes, seja para o pagamento de fornecedores ou mesmo para terceiros. Qualquer restrição nesse sentido acaba por restringir - ilegal e inconstitucionalmente - o direito de aproveitamento e transferência desses créditos.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário, Volume V**. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 20 jan. 2017.

CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento. **ICMS, transferência de crédito a terceiros, impossibilidade de limitação por decreto**. Disponível em: <http://www.cassianoadv.com.br/publicacoes.php?id=57>. Acesso em 22 de janeiro de 2017.

DIAS, Daniela., MORAIS, Roberto Rodrigues de. **PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS VIGENTES NO BRASIL 3 – O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE**. Disponível em: <<http://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id.dh=12316>>. Acesso em 17 de janeiro de 2017.

ICMS - IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/tributos/icms.html>. Acesso em: 18 jan. 2017.

LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE 13 DE SETEMBRO DE 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm. Acesso em: 23 jan. 2017.

LEI N.º 8.820, DE 27 DE JANEIRO DE 1989. Disponível em: <http://www.al.rs.gov.br/FileRepository/repLegisComp/Lei%20n%C2%BA%2008.820.pdf>. Acesso em: 23 jan. 2017.

TRATAMENTO FISCAL DAS EXPORTAÇÕES. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/guia/exportacoes.html>. Acesso em: 18 jan. 2017.

STF - ADI: 1894 SC. Relator: Min. GILMAR MENDES, Data de Julgamento: 19/02/2014, DJe nº 105 Divulgação 30/05/2014 Publicação 02/06/2014.