

Direito ao uso e Transferência dos Créditos de ICMS e os limites impostos pelos Estados

Francisco José Moesch

Desembargador do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul

Professor de Direito Tributário da Pontifícia

Universidade Católica do Rio Grande do Sul

Resumo: O presente trabalho objetiva analisar parte das restrições do direito ao uso e transferência dos créditos de ICMS pelos contribuintes. Partindo-se da premissa constante na Constituição da República, a qual determinou que o ICMS será um imposto não-cumulativo, questiona-se a legitimidade da edição de sucessivas leis complementares que restringem ou mesmo impossibilitam a utilização dos créditos, abordando-se, também, algumas disposições editadas pelo Estado do Rio Grande do Sul que inserem restrições ao aproveitamento dos créditos fiscais. Assim, a partir de uma breve análise da Constituição Federal e da legislação disciplinadora da matéria, pretende-se, de modo especial, demonstrar o tratamento conferido ao tema pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal de Justiça e Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul.

PALAVRAS-CHAVE: CRÉDITOS DE ICMS – USO – TRANSFERÊNCIA – RESTRIÇÕES – NÃO-CUMULATIVIDADE.

1. Introdução

A Constituição Federal de 1988, ao partilhar as competências tributárias, outorgou aos Estados e ao Distrito Federal a instituição do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.

Também, a partir do art. 145, foi disciplinado o Sistema Tributário Nacional, que elencou uma série de princípios que devem ser observados pelo legislador, aplicador e intérprete do Direito, dentre os quais estão os princípios da legalidade, anterioridade, não-confisco, essencialidade, seletividade, isonomia e o princípio da não-cumulatividade.

Em nosso sistema tributário, segundo dispõe o art. 146, inciso III, da CF, cabe à

Lei Complementar, dentre outras importantes funções, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária e, no caso do ICMS, a principal disciplina do imposto está na Lei Complementar 87/96, também chamada Lei Kandir.

O ICMS, segundo expresso mandamento constitucional, sujeita-se ao princípio da não-cumulatividade (art. 155, §2º, I), que consiste no efeito jurídico de compensar o imposto cobrado anteriormente do contribuinte com o imposto devido por ele posteriormente.

Tal norma, na conhecida classificação de José Afonso da Silva¹, é dotada de eficácia plena e aplicabilidade imediata, prescindindo, portanto, de regulamentação ulterior para que produza os efeitos nela previstos.

O texto constitucional ainda determina, no art. 155, inciso XII, alínea "c", que a Lei Complementar discipline o regime de compensação do imposto. *Disciplinar*, segundo o mandamento constitucional, só pode significar definir o modo de operacionalização da compensação; em outras palavras, definir como o regime da compensação será aplicado concretamente, e não limitar ou restringir a utilização dos créditos, pois, se assim o fizesse, estaria subvertendo a própria idéia de hierarquia das normas, privilegiando a Lei Complementar em detrimento da Constituição Federal e afetando sobremaneira a essência do próprio instituto da não-cumulatividade.

A norma da não-cumulatividade do ICMS, que permite o abatimento do imposto pago daquele que vai incidir nas operações posteriores, tem como objetivo claro evitar a superposição de cargas tributárias, de modo que se tenha uma tributação menor, o que influenciará, também, o preço final das mercadorias e dos serviços ao consumidor.

A Constituição, ao estabelecer expressamente que o ICMS será um tributo não-cumulativo, em outras palavras, emitiu determinação precisa ao legislador para que instituisse um imposto não-cumulativo, privilegiando esta técnica de arrecadação, em detrimento de outras, como a multifásica ou a monofásica.

Na lição de Aroldo Gomes de Mattos, "*tal princípio (mandamento nuclear do sistema) é prescrito para coibir a incidência de um mesmo tributo sobre o incidido na fase anterior, evitando, assim, a superposição tributária ou a cobrança "em cascata"*".²

Esse amplo direito à não-cumulatividade, repita-se, foi estabelecido pela própria Constituição, ressalvadas, unicamente, as restrições aos créditos, nos casos de isenção e não-incidência, disciplinadas em seu próprio texto (art. 155, §2º, inciso II).

Nesse contexto, toda normatização infraconstitucional que disponha sobre a utilização dos créditos de ICMS pelo contribuinte deve ter como norte a efetivação desse princípio, sob pena de contrariar as diretrizes veiculadas pela Lei Maior.

Partindo dessa premissa imperativa, passemos à análise do tratamento

1 SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004. p. 88.

2 MATTOS, Aroldo Gomes de. *ICMS: Comentários à Legislação Nacional*. São Paulo: Dialética, 2006. p. 272.

conferido ao tema pela legislação e jurisprudência pátrias.

E nesse ponto, parece fundamental a seguinte reflexão: A legislação infraconstitucional tem adotado a mesma postura prevista na Constituição em relação à não-cumulatividade?

2. Breve Análise Histórica do Direito ao Uso e Transferência de Créditos de ICMS: "Evolução Legislativa"

Após a promulgação da ordem Constitucional de 1988, o primeiro marco na evolução da regulamentação do direito à compensação dos créditos fiscais, objetivando o cumprimento da ordem emanada pela Constituição, é a entrada em vigor da Lei Complementar 87/96, que contém normas disciplinadoras do direito aos créditos de ICMS.

Nota-se que o constituinte delegou ao legislador complementar importante função no tocante à operacionalização do aproveitamento dos créditos de ICMS, prevendo a utilização, pelo contribuinte, dos créditos apurados nas operações anteriores para compensar com o montante devido nas operações posteriores, conferindo carga de efetividade ao princípio da não-cumulatividade.

A LC 87/96, em seu art. 20, *"assegurou ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado à entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação"*.

O legislador complementar, explicitando o que já havia sido previsto pela Lei Maior, autorizou que o contribuinte procedesse à escrituração, para compensação, de créditos relativos à entrada de bens destinados ao seu ativo permanente e dos bens de uso e consumo, bem como permitiu a escrituração de créditos relativos à energia elétrica consumida ou usada no estabelecimento de um modo geral e, também, aos serviços de comunicação utilizados pelo estabelecimento.

O art. 33 da LC 87/96, entretanto, projetou a eficácia temporal de algumas disposições introduzidas, trazendo as seguintes prescrições:

- I) Somente dariam direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de 1º de janeiro de 1998;
- II) A energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento daria direito de crédito a partir da data da vigência da Lei Complementar (01.11.96);
- III) Somente gerariam direito de crédito as mercadorias destinadas ao ativo permanente do estabelecimento, nele entradas a partir da data da vigência da Lei Complementar (01.11.96);

A compensação dos créditos fiscais relativos à aquisição de bens destinados ao ativo permanente do estabelecimento seria admitida e efetuada em uma só vez, de acordo com a entrada do bem no estabelecimento e sem considerar a sua depreciação.

Após essas disposições iniciais, foram editadas sucessivas Leis Complementares que trouxeram, uma a uma, restrições de caráter temporal à fruição dos créditos referentes aos bens de uso e consumo e do ativo permanente do estabelecimento, conforme será visto.

LC 92/97: Alterou o inciso I do art. 33 da LC 87/96, prorrogando, para 1º de janeiro de 2000, a data de entrada das mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento, passíveis de originarem créditos fiscais aos contribuintes;

LC 99/99: Alterou novamente o inciso I do art. 33 da LC 87/96, prorrogando, para 1º de janeiro de 2003, a data de entrada das mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento que poderiam originar créditos fiscais ao contribuinte;

LC 102/2000: Em 12 de julho de 2000, é publicada a Lei Complementar 102, que modificou a LC 87/96, alterando, dentre outros, o §5º do art. 20 e novamente o art. 33 da LC 87/96, trazendo as seguintes restrições:

- a) Em relação à utilização dos créditos relativos à aquisição de bens do ativo permanente, determinou que a escrituração fosse efetivada pelo contribuinte de forma escalonada, na proporção de 1/48 por mês e no período máximo de 4 anos, findo o qual o crédito remanescente é cancelado;
- b) Também vedou à maioria dos contribuintes o crédito relativo aos serviços de comunicação tomados pelo estabelecimento, determinando que somente dariam direito a crédito o recebimento de serviços de comunicação utilizados pelo estabelecimento:
 - b.1) ao qual tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza;
 - b.2.) quando sua utilização resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção desta sobre as saídas ou prestações totais;
 - b.3) a partir de 1º de janeiro de 2003, nos demais casos;
- c) O direito de escriturar créditos de ICMS sobre a energia elétrica entrada no estabelecimento passou a ser admitido apenas quando a energia fosse consumida no processo de industrialização ou fosse objeto de operação de saída de energia elétrica (nesta hipótese estão as distribuidoras de energia elétrica). Quanto às empresas exportadoras, estas poderiam aproveitar parte dos créditos empregados fora do processo de industrialização, na proporção de suas exportações em relação às vendas internas. Nas demais hipóteses, o aproveitamento dos créditos fiscais relativos à energia elétrica somente seria admissível a partir de 1º de janeiro de 2003.

A Confederação Nacional da Indústria propôs a Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.325, contra as disposições do art. 7º da LC 102/2000, combinado com as novas redações dadas ao art. 20, §5º e incisos, e art. 33, inciso

II e IV, da Lei Complementar 87/96, tendo sido parcialmente deferida a medida cautelar pelo Supremo Tribunal Federal, cuja ementa segue infra:

O Tribunal, por unanimidade, apreciando a questão do princípio da anterioridade, deferiu, em parte, a cautelar para, mediante interpretação conforme à Constituição e sem redução de texto, afastar a eficácia do artigo 7º da Lei Complementar nº 102, de 11 de julho de 2000, no tocante à inserção do § 5º do artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96 e às inovações introduzidas no artigo 33, II, da referida lei, bem como à inserção do inciso IV. Observar-se-á, em relação a esses dispositivos, a vigência consentânea com o dispositivo constitucional da anterioridade, vale dizer, terão eficácia a partir de 1º de janeiro de 2001. Prosseguindo no julgamento, o Tribunal, por maioria, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio (Relator), indeferiu a cautelar no que toca ao mais. Votou o Presidente. Não votou o Senhor Ministro Carlos Britto por suceder ao Senhor Ministro Ilmar Galvão que já proferira voto. Ausentes, justificadamente, neste julgamento, os Senhores Ministros Gilmar Mendes e Nelson Jobim, Presidente. Presidiu o julgamento a Senhora Ministra Ellen Gracie, Vice-Presidente. Plenário, 23.09.2004. (Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 2325/DF, Relator Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgamento 23.09.2004).³

LC 114/2002: Trazendo alteração ao art. 33 da LC 87/96, foi novamente postergada a data de início de utilização dos créditos fiscais relativos às entradas de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento, energia elétrica e serviços de comunicação, que seria possível a partir de 1º de janeiro de 2007.

LC 122/2006: Por fim, em 12 de dezembro de 2006, é publicada a Lei Complementar 122 que, mais uma vez, altera o art. 33 da LC 87/96, prorrogando os prazos para apropriação dos créditos do ICMS pelos contribuintes para 1º de janeiro de 2011.

3. Precedentes Jurisprudenciais

3.1. Posição do Supremo Tribunal Federal

O Supremo Tribunal Federal sistematicamente tem adotado o entendimento segundo o qual não gera direito de crédito de ICMS a operação que resulte na aquisição de bens integrantes do ativo permanente do estabelecimento e de bens de uso e consumo da empresa. Também nega direito ao crédito relativo à aquisição de energia elétrica e serviços de comunicação.

Segundo a fundamentação da Corte, somente gera direito ao aproveitamento dos créditos de ICMS a entrada de mercadorias ou serviços que são consumidos

³ Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.325/DF, Tribunal Pleno, Supremo Tribunal Federal, Relator Min. Marco Aurélio, julgado em 23.09.2004.

no processo industrial ou revendidas, o que revela a preferência pela adoção do critério físico do crédito de ICMS, em detrimento do critério financeiro.

Assim, restou sedimentado, no âmbito do STF, o entendimento no sentido de que não ofende o princípio constitucional da não-cumulatividade a edição de sucessivas leis complementares que estabelecem limitação temporal à apropriação dos créditos de ICMS, impondo vedações à utilização dos créditos relativos aos bens destinados ao uso e consumo e/ou ativo fixo do estabelecimento contribuinte, assim como as vedações impostas pela legislação estadual ao aproveitamento dos créditos fiscais.

Nesse sentido o seguinte precedente:

Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 461.878/MG, 2ª Turma, Rel. Min. Eros Grau, julgado em 17.06.2008.

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. LEI COMPLEMENTAR N. 87/96. SUPERVENIÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR N. 102/00. CRÉDITO DE ICMS. LIMITAÇÃO TEMPORAL À SUA EFETIVAÇÃO. VULNERAÇÃO DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INOCORRÊNCIA. PRECEDENTES. 1. O Plenário desta Corte, no julgamento da ADI-MC n. 2.325, DJ de 4.10.04, fixou entendimento no sentido de não ser possível a compensação de créditos de ICMS em razão de operações de consumo de energia elétrica ou utilização de serviços de comunicação ou, ainda, de aquisição de bens destinados ao uso e/ou à integração no ativo fixo do próprio estabelecimento. 2. As modificações nos artigos 20, § 5º, e 33, da Lei Complementar n. 87/96, não violam o princípio da não-cumulatividade. Agravo regimental a que se nega provimento. ⁴

A discussão travada no recurso extraordinário refere-se à constitucionalidade da Lei Complementar 102/2000 que, ao alterar a LC 87/96, impediu o contribuinte de creditar-se do ICMS incidente sobre a aquisição de bens para o ativo fixo e sobre a utilização de energia elétrica e de serviços de comunicação. A recorrente alega violação a diversos dispositivos constitucionais, sustentando, ainda, que a LC 102/00 não é auto-aplicável e ofende o princípio da não-cumulatividade.

A Segunda Turma do Tribunal, no julgamento do agravo regimental em recurso extraordinário, reiterou entendimento segundo o qual as modificações introduzidas pela LC 102/00 no §5º do art. 20 e art. 33 da LC 87/96 não violam o princípio da não-cumulatividade, reafirmando que a Corte, ao apreciar a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.325, apenas emprestou interpretação conforme a Constituição e sem redução de texto, para afastar a eficácia do art. 7º da LC 102/00, determinando a vigência das alterações nos dispositivos referidos a partir de primeiro de janeiro de 2001, em observância ao princípio da

⁴ No mesmo sentido: Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 413.034/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgado em 28.06.2005, Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 392.991-7/MG, 1ª Turma, Rel. Min. Eros Grau, julgado em 29.03.2005.

anterioridade. Assim, negou provimento ao agravo regimental.

No tocante à possibilidade de que a legislação estadual imponha restrições à utilização dos créditos decorrentes da aquisição de bens destinados ao consumo e ao ativo fixo do estabelecimento, o seguinte julgado:

· Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 487.396/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Eros Grau, julgado em 16.12.2004.

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. ICMS. LEGISLAÇÃO ESTADUAL QUE NÃO ADMITE COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS ADVINDOS DA AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO CONSUMO E AO ATIVO FIXO DO CONTRIBUINTE. INEXISTÊNCIA DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. SÚMULA N. 546 DO STF. INCIDÊNCIA. 1. A jurisprudência desta Corte firmou entendimento no sentido de inexistir ofensa ao princípio da não-cumulatividade na hipótese da legislação estadual não consentir com a compensação de créditos de ICMS advindos da aquisição de bens destinados ao consumo e ao ativo fixo do contribuinte. 2. Incidência do verbete n. 546 da Súmula do Supremo Tribunal Federal, tendo em vista a não demonstração, por parte da agravante, de que suportou o encargo relativo ao imposto da compra, sem repassar ao consumidor. Agravo regimental a que se nega provimento.

Neste caso, o agravo regimental foi interposto em face de decisão que obstou o processamento de recurso extraordinário, por entender que, com base na jurisprudência da Corte, o contribuinte do ICMS não pode se creditar do imposto quando pago na aquisição de bens destinados a consumo ou à integração no ativo fixo do estabelecimento. Sustentou o recorrente, em síntese, a inobservância do princípio da não-cumulatividade. Mais uma vez, a Primeira Turma negou provimento ao recurso adotando a orientação firmada no Tribunal.

Conforme se depreende da análise destes e de outros precedentes do Supremo Tribunal Federal, a matéria encontra, até o momento, uniforme e consolidado entendimento no sentido contrário à tese dos contribuintes.

3.2. Posição do Superior Tribunal de Justiça

Segundo a jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça, em consonância com a orientação do Supremo Tribunal Federal, são legítimas as restrições impostas pela LC 87/96 e suas alterações, inclusive a limitação temporal prevista em seu art. 33, para o aproveitamento dos créditos de ICMS decorrentes da aquisição de bens destinados ao uso e consumo e ao ativo permanente do estabelecimento contribuinte.

Cite-se:

·] Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 626.413/RJ, 2ª Turma,

Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 15.05.2008.

TRIBUTÁRIO – ICMS – DIREITO DE CREDITAMENTO – ART. 33 DA LEI COMPLEMENTAR N. 87/96 – LIMITAÇÃO TEMPORAL – PRECEDENTES.

1. O art. 33 da Lei Complementar n. 87/96 determinou que, mesmo preenchidos todos os requisitos formais, somente seria gozado o direito de crédito das mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento a partir de 1º de janeiro de 2011.

2. Nos termos da jurisprudência desta Corte Superior, são legítimas as restrições impostas pela Lei Complementar n. 87/96, inclusive a limitação temporal prevista em seu art. 33, para o aproveitamento dos créditos de ICMS em relação à aquisição de bens destinados ao uso e consumo ou ao ativo permanente do estabelecimento contribuinte. Agravo regimental improvido.

(AgRg no Ag 626.413/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 15.05.2008, DJ 28.05.2008 p. 1)

Discutia-se no recurso a possibilidade de creditamento do ICMS incidente sobre a aquisição de bens destinados ao ativo fixo, notadamente após o advento da LC 87/96. O Ministro Relator Humberto Martins frisou que o direito ao creditamento do ativo fixo somente foi outorgado com a edição da LC 87/96, sendo, até então, vedado por força do Convênio ICMS 66/88. Contudo, o art. 33 da Lei Complementar 87/96, com a redação dada pela Lei Complementar 122/06, determinou que, mesmo preenchidos os requisitos formais, somente seria gozado o direito de crédito das mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento a partir de 1º de janeiro de 2011. Asseverou o Relator que, nos termos da jurisprudência da Corte, são legítimas as restrições temporais impostas e, desta forma, negou provimento ao agravo regimental.

Relativamente aos créditos provenientes do uso de energia elétrica e telecomunicações, há divergência de orientação entre a Primeira e a Segunda Turma do Superior Tribunal. Enquanto aquela entende inviável o creditamento de ICMS relativo à energia elétrica e aos serviços de telecomunicações utilizados por estabelecimento comercial ou industrial, por não se caracterizarem como insumo⁵, a Segunda Turma, por sua vez, entende que a *“Lei Complementar 102/2000 não alterou substancialmente a restrição, explicitando apenas que o creditamento somente se daria quando a energia elétrica fosse consumida no processo de industrialização ou quando fosse o objeto da operação”*⁶.

5 Recurso Especial 885.018/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 20.09.2007.

6 Recurso Ordinário em Mandado de Segurança 19.176/RS, 2ª Turma, Superior Tribunal de Justiça, Relator Min. Eliana Calmon, julgado em 14/06/2005.

Contudo, ao que parece, em recente decisão, a Corte uniformizou jurisprudência ao julgar os Embargos de Divergência em Recurso Especial 899.485/RS, que restou acolhido pela Primeira Seção, por unanimidade, fazendo prevalecer a orientação firmada na Segunda Turma do Tribunal

Veja-se a ementa do julgado:

TRIBUTÁRIO – ICMS – CREDITAMENTO RELATIVO A ENERGIA ELÉTRICA E SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES – ART. 33, INCISO II, “b” , E, INCISO IV, “A” N. 87/96 – POSSIBILIDADE.

O contribuinte tem direito ao creditamento de ICMS se comprovar ter utilizado a energia elétrica “no processo de industrialização” ou ter utilizado serviços de comunicação na “execução de serviços da mesma natureza”.

Embargos de divergência providos.

(REsp 899.485/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13/08/2008, DJe 15/09/2008) .7

Significa dizer que, a partir desse julgado, o Superior Tribunal de Justiça reconhece que tem direito ao creditamento de ICMS o contribuinte que comprovar ter utilizado a energia elétrica no “processo de industrialização” ou ter utilizado serviços de comunicação na “execução de serviços da mesma natureza”.

Tal entendimento, em nossa opinião, mostra-se em perfeita consonância com o sentido finalístico pretendido pelo princípio constitucional da não-cumulatividade.

Com relação à possibilidade de creditamento de ICMS incidente sobre o uso dos serviços de telecomunicação e de transporte, previsto pelo Convênio 66/88, o entendimento do Tribunal Superior é o de que o contribuinte deve provar que os serviços de transporte e comunicação foram empregados diretamente na consecução de suas finalidades comerciais ou industriais, ou seja, o ônus é do contribuinte que pretende utilizar os créditos fiscais.

Segundo orientação do Tribunal, em regra os impostos pagos por uso de telecomunicações não geram crédito compensável, exceto quando tais serviços foram utilizados em benefício da produção ou comercialização. Assim, se a regra é a não-compensação, incumbe ao contribuinte demonstrar que os serviços utilizados por ele se enquadram na exceção legal, não bastando a mera presunção de que o produto final absorve os serviços de comunicação.

Cite-se:

• **Recurso Especial 735.894/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Denise Arruda, julgado em 25.03.2008.**

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO. ART. 31, IV, DO

7 Embargos de Divergência em Recurso Especial 899.485/RS, 1ª Seção, Relator Min. Humberto Martins, julgado em 13/08/2008.

CONVÊNIO 66/88. SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO PELA CONTRIBUINTE. RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO.

1. Não viola o art. 535 do CPC, tampouco nega a prestação jurisdicional, o acórdão que adota fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia.

2. O art. 31, IV, do Convênio 66/88, prevê a possibilidade de creditamento de ICMS incidente sobre o uso dos serviços de telecomunicação e de transporte, condicionando, porém, o referido benefício à utilização desses serviços para fins de produção ou comercialização.

3. Para que o contribuinte faça jus ao creditamento de ICMS de que trata o dispositivo supracitado, deve provar que os serviços de transporte e comunicação foram empregados diretamente na consecução de suas finalidades comerciais e/ou industriais. Assim, o ônus probatório pertence àquele que pretende se beneficiar com a aquisição do crédito.

4. Na hipótese dos autos, verifica-se que o Tribunal de origem entendeu, em desacordo com a jurisprudência firmada no Superior Tribunal de Justiça, que havia uma presunção *ex vi legis* de que o produto final absorvia os serviços de comunicação, sendo, portanto, prescindível qualquer prova de que os ditos serviços se destinaram exclusivamente à comercialização das mercadorias. Desse modo, deve ser reformado o acórdão recorrido nesse ponto.

5. Recurso especial parcialmente provido.

(REsp 735.894/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 25.03.2008, DJ 24.04.2008 p. 1)⁸

Tratava-se de recurso especial interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul em face de acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado, alegando, em síntese, que apenas é autorizado o creditamento dos serviços de comunicação quando for comprovado, pelo contribuinte, que esses foram utilizados na comercialização de mercadorias ou no processo de produção, extração, industrialização ou geração, o que não ocorreu no caso dos autos.

Na hipótese, entendeu a Ministra Relatora Denise Arruda que é certo que o art. 31, IV, do Convênio 66/88 prevê a possibilidade de creditamento de ICMS incidente sobre o uso dos serviços de telecomunicação e de transporte, condicionando, porém, o referido benefício à utilização desses serviços para fins de produção ou comercialização. Todavia, para que o contribuinte faça jus ao creditamento, deve provar que os serviços de transporte e comunicação foram empregados diretamente na consecução de suas finalidades comerciais e/ou industriais, isto é, o ônus probatório pertence àquele que pretende se beneficiar com a aquisição do crédito. Consignou, ainda, que o Tribunal de origem entendeu que havia uma presunção *ex vi*

⁸ Também nesse sentido: Recurso Especial 708.650/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 13.05.2008.

legis de que o produto final absorvia os serviços de comunicação, sendo, portanto, prescindível qualquer prova de que os ditos serviços se destinaram exclusivamente à comercialização de mercadorias, orientação que não se coaduna à adotada pela Corte Superior.

Assim, citando precedentes do Superior Tribunal, reformou o acórdão recorrido para dar provimento parcial ao recurso do Estado do Rio Grande do Sul.

3.3. Posição do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul

No Tribunal de Justiça do Estado, em conformidade com o assentado pelos Tribunais Superiores, predomina o entendimento no sentido de que as restrições ao creditamento de ICMS decorrente da aquisição de bens destinados ao uso e consumo, ativo fixo, energia elétrica e serviço de comunicação, veiculadas pela LC 87/96 e alterações posteriores, não violam o princípio da não-cumulatividade tributária.

Nesse sentido:

APELAÇÃO CÍVEL. REEXAME NECESSÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. PRELIMINAR DE NÃO-CONHECIMENTO DO APELO REJEITADA. TEMPESTIVIDADE DO RECURSO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. CREDITAMENTO. BENS DESTINADOS A USO E CONSUMO. LEI COMPLEMENTAR N. 87/96 E ALTERAÇÕES. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE E À REGRA DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL. PRECEDENTES. I. O creditamento de ICMS resultante da aquisição de bens destinados a uso e consumo sujeita-se aos termos da Lei Complementar n.º 87/96 e alterações. Ausência de violação ao princípio da não-cumulatividade (art. 155, XII, c, da CF/88). II. Inexistente, outrossim, ofensa à regra da anterioridade nonagesimal (art. 150, inc. III, c, da CF/88), tendo em vista que a limitação temporal relativamente ao aproveitamento de créditos do ICMS não se confunde com a majoração do imposto. Precedentes jurisprudenciais. PRELIMINAR REJEITADA, À UNANIMIDADE. APELAÇÃO PROVIDA E REEXAME NECESSÁRIO PREJUDICADO, POR MAIORIA. (Apelação e Reexame Necessário Nº 70023688054, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Luiz Felipe Silveira Difini, Julgado em 14/05/2008)⁹

Debatia-se, no caso, a possibilidade de creditamento de ICMS resultante da aquisição de bens de uso e consumo pelo contribuinte (período de janeiro/2007 a março/2007). O Desembargador Relator, filiando-se à jurisprudência do Supremo

⁹ Apelação e Reexame Necessário nº 70023688054, Primeira Câmara Cível, TJRS, Relator Desembargador Luiz Felipe Silveira Difini, julgado em 14/05/2008. No mesmo sentido: Apelação e Reexame Necessário nº 70022792535, Vigésima Segunda Câmara Cível, TJRS, Relator Desembargador Carlos Eduardo Zietlow Duro, julgado em 31/03/2008.

Tribunal Federal, não reconheceu o direito de o contribuinte creditar-se do valor pago em razão da utilização de serviços de comunicação e/ou de aquisição de bens destinados ao uso e/ou à integração no ativo fixo do seu próprio estabelecimento. Ressaltou o julgador que o sistema da não-cumulatividade do ICMS, estabelecido pelo art. 155, §2º, inciso I, da Constituição Federal, depende de regulamentação a ser feita em sede de lei complementar, consoante a norma inscrita no inciso XII, alínea "c", do mesmo dispositivo. Nesse contexto, afirma, foram editadas as Lei Complementares 87/96, 99/99, 102/00 e 122/06, disciplinando o regime de compensação do imposto e impondo limitação temporal ao creditamento. Desta maneira, por não vislumbrar qualquer mácula na previsão legal que trata do aproveitamento dos créditos de ICMS e afastando qualquer ofensa ao princípio da não-cumulatividade, a Câmara deu provimento ao recurso do Estado do Rio Grande do Sul.

Sob outro enfoque, foi questionado se o adiamento, introduzido pela LC 122/06, do aproveitamento de créditos de ICMS, nos termos do art. 20 da LC 87/96, está sujeito ao princípio da anterioridade prevista no art. 150, inciso III, alínea "c", da Constituição da República.

Por decisão monocrática, entendeu a Desembargadora Relatora que, no caso, a alteração promovida pela LC 122/06 não está vinculada ao princípio da anterioridade, pois inexistente, efetivamente, aumento do tributo, mas sim adiamento da possibilidade de utilização de um benefício fiscal.

Veja-se o julgado:

APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. ICMS. MANDADO DE SEGURANÇA. CRÉDITO FISCAL. L/C Nº 122/06. INÍCIO DO APROVEITAMENTO. ADIAMENTO. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE. AUMENTO DE TRIBUTO. INOCORRÊNCIA. A legislação que posterga o início do aproveitamento de créditos de ICMS decorrentes da aquisição de bens de uso e consumo, energia elétrica e comunicações não está sujeita ao princípio da anterioridade previsto no artigo 150, inciso III, letra c, da Constituição da República. Trata-se de mera diminuição na carga tributária mediante a concessão de favor fiscal que não se confunde com o aumento de tributo. Negado seguimento ao recurso por ato do Relator. Art. 557 do Código de Processo Civil. (Apelação Cível Nº 70022785851, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Maria Isabel de Azevedo Souza, Julgado em 25/02/2008)¹⁰

Em sentido contrário, segue julgado que admitiu a compensação de créditos decorrentes da aquisição de bens integrantes do ativo fixo do estabelecimento, reconhecendo que as restrições impostas por lei complementar para

¹⁰ Apelação Cível nº 70022785851, Vigésima Segunda Câmara Cível, TJRS, Relatora Desembargadora Maria Isabel de Azevedo Souza, julgado em 25/02/2008.

aproveitamento dos créditos de ICMS ferem o princípio constitucional da não-cumulatividade:

APELAÇÃO REEXAME NECESSÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS DECORRENTES DA AQUISIÇÃO DE BENS DO ATIVO FIXO. CABIMENTO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. RESTRIÇÕES IMPOSTAS POR LEI COMPLEMENTAR. IMPOSSIBILIDADE. Toda a operação comercial relativa a produtos, mercadorias e serviços sobre a qual incidiu a tributação por ICMS, salvo as hipóteses previstas constitucionalmente, gera crédito a ser compensado pelo contribuinte. O princípio da não-cumulatividade gera, portanto, duas consequências marcantes: a cada operação tributável nasce para o Estado o direito de haver o ICMS e faz nascer ao contribuinte que receber a mercadoria ou o serviço em cujo preço esteja embutido o tributo - o respectivo crédito de ICMS a ser compensado com débitos futuros. À Lei Complementar cabe tão-só disciplinar o regime de compensação do imposto (CF- artigo 155, parágrafo 2º, XII, c), ou seja, o mecanismo, o método, a forma, o sistema pelo qual se implementa, porque só isso lhe foi remetido pela Constituição; jamais poderá dispor sobre o DIREITO À COMPENSAÇÃO NA SUA ESSÊNCIA, seja para ampliá-lo, seja para impor vedações, limites, reservas ou restrições à sua plena e imediata fruição. Se assim fizer traz a pecha da inconstitucionalidade. Com sobradas razões, quando se tratar de lei ordinária. Apelo do Estado desprovido. Apelo da Impetrante provido. Sentença confirmada no mais, em reexame necessário, por maioria. (Apelação e Reexame Necessário Nº 70023057136, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Genaro José Baroni Borges, Julgado em 27/02/2008)¹¹

Tratando de caso análogo, este julgado adota orientação diversa dos arestos citados anteriormente. Pondera o Desembargador Genaro José Baroni Borges que o princípio da não-cumulatividade é incondicional e inexorável, sem outras reservas ou condições além das expressamente contempladas no inciso II, alíneas "a" e "b" do parágrafo 2º do art. 155 da Constituição Federal. Destaca, ainda, que à Lei Complementar cabe tão-só "disciplinar o regime de compensação do imposto", mas jamais poderá dispor sobre o direito à compensação na sua essência, seja para ampliá-lo, seja para impor vedações, limites ou reservas à sua plena e imediata fruição, sob pena de inconstitucionalidade.

Em nosso entender, essa orientação é a que melhor traduz, na sua essência, o instituto da não-cumulatividade na dimensão projetada constitucionalmente, na medida em que somente admitindo o creditamento é que se institui, efetivamente,

¹¹ Apelação e Reexame Necessário nº 70023057136, Vigésima Primeira Câmara Cível, TJRS, Relator Desembargador Genaro José Baroni Borges, julgado em 27/02/2008. No mesmo sentido: Apelação Cível nº 70011635141, Vigésima Primeira Câmara Cível, TJRS, Relator Desembargador Francisco José Moesch, julgado em 05/04/2006, Apelação Cível nº 70021947353, Segunda Câmara Cível, TJRS, Relator Desembargador Adão Sérgio do Nascimento Cassiano, julgado em 26/03/2008.

o ICMS não-cumulativo.

4. Direito ao Uso e Transferência dos Créditos Acumulados de ICMS e a Legislação Estadual

A disciplina acerca do direito ao uso e transferência de créditos acumulados de ICMS encontra-se, inicialmente, na LC 87/96, em seu art. 25 que, com a redação dada pela Lei Complementar 102/2000, determinou que cabe à Lei Estadual fixar as condições de uso e transferência dos créditos fiscais acumulados pelo contribuinte. Nesse caso, os créditos podem ser utilizados para compensação em outro estabelecimento do próprio contribuinte dentro do Estado ou, ainda, havendo saldo remanescente, podem os créditos fiscais ser transferidos a outros contribuintes do mesmo Estado, nos termos da legislação.

Eis o teor do dispositivo:

Art. 25 - Para o 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.

§ 1.º - 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.

§ 2.º - 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.

No âmbito do Estado do Rio Grande do Sul, a Lei 8.820/89 instituiu o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, admitindo que os créditos fiscais acumulados, a partir de 1º de novembro de 1996 e apurados nos termos do Regulamento, possam ser transferidos pelo sujeito passivo a outros contribuintes desse Estado.

O art. 23 da Lei 8.820/89 disciplina:

Art. 23 - Os saldos credores acumulados, a partir de 1º de novembro de 1996, não referidos no artigo anterior e apurados nos termos do regulamento, podem ser transferidos: (Redação dada pela Lei nº 11.072/97)

I - pelo sujeito passivo:

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

II - a outros contribuintes deste Estado: (Redação dada pela Lei nº 11.072/97)
(omissis)

Conforme pode ser percebido, a partir da leitura integral desse dispositivo, a operacionalização da transferência dos créditos fiscais excedentes deve observar as disposições da Lei 8.820/89, e eventuais restrições somente podem ser impostas por instrumento legislativo adequado.

Tem-se, nessa perspectiva, que qualquer limitação ao direito do contribuinte de transferência dos créditos fiscais deve constar de lei material e formal, não bastando, para tanto, a edição de mero Decreto Executivo, que acaba por inovar na ordem jurídica a pretexto de regulamentar a execução das leis.

Tal conclusão nada mais é do que simples manifestação do Princípio da Legalidade Tributária.

Como decorrência, é intuitiva a percepção de que as restrições impostas pelo Estado do Rio Grande do Sul, mediante a edição de Decretos, estarão maculadas pela inconstitucionalidade sempre que estes ultrapassarem os limites para o qual foram concebidos.

Esse entendimento, inclusive, é manifestado em diversos julgados do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, *in verbis*:

APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. CRÉDITOS EXCEDENTES. TRANSFERÊNCIA. CONTRIBUINTE EM DÉBITO PARA COM O FISCO. MATÉRIA RESERVADA À LEI. LC N.º 87/96. ILEGALIDADE DO DECRETO QUE IMPÕE CONDIÇÕES PARA A TRANSFERÊNCIA. A Lei Complementar n.º 87/96, dispondo sobre a transferência dos saldos credores excedentes, atribui à lei estadual estabelecer condições para a transferência a outros contribuintes do mesmo Estado (art. 25, § 2.º). Ilegalidade do Decreto n.º 37.699/97, que exige a inexistência de débito para com o Fisco pelo estabelecimento cessionário, porque a matéria é reservada à lei. Ausência desta condição na legislação de regência (Lei Estadual n.º 8.820/89). É ilegal, por sua vez, o ato da autoridade impetrada que nega a transferência do saldo credor à impetrante. Ordem concedida. Apelação desprovida. Sentença confirmada em reexame necessário. (Apelação e Reexame Necessário Nº 70023901507, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça

do RS, Relator: Marco Aurélio Heinz, Julgado em 14/05/2008)¹³

AGRAVO DE INSTRUMENTO. DIREITO TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS DE ICMS (TIPO EXPORTAÇÃO). APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE DA LEI ESTADUAL ESTABELECEER LIMITAÇÕES E CONDIÇÕES. AUSÊNCIA DE LEI FORMAL. ILEGALIDADE DAS CONDIÇÕES ESTABELECIDAS EM MERO DECRETO EXECUTIVO. OFENSA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. AGRAVO DE INSTRUMENTO PROVIDO. (Agravo de Instrumento Nº 70024534448, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Luiz Felipe Silveira Difini, Julgado em 29/05/2008)¹⁴

Nos julgados acima, extrai-se que os decretos executivos têm seu âmbito de regulamentação adstritos à lei, não podendo usurpar sua função e ir além do que foi por ela estabelecido, para restringir direitos que o instrumento idôneo não restringe.

Com essas considerações, procuramos demonstrar o panorama atualizado da legislação relativa ao uso e transferência dos créditos de ICMS associado ao mais recente entendimento dos Tribunais Superiores e Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul acerca do tema.

Conforme percebemos, o amplo direito do contribuinte ao aproveitamento dos créditos de ICMS vem sendo sucessivamente prorrogado pela edição de Leis Complementares, o que, em nossa opinião, representa claro descumprimento do comando constitucional de instituição do ICMS não-cumulativo.

Grande parte da doutrina nacional defende a inconstitucionalidade das vedações à utilização dos créditos que constam no art. 33 da LC 87/96, com suas alterações posteriores, ao argumento de que não pode a Lei Complementar estabelecer quaisquer limites temporais à fruição do direito ao aproveitamento de créditos de ICMS que resulta da efetivação, no campo prático, do princípio da não-cumulatividade.

Segundo leciona o nobre jurista Roque Antonio Carraza¹⁵:

“O princípio da não-cumulatividade não é uma criação legal, mas, sim, constitucional. Decorresse de lei, poderia ser reduzido ou, até, suprimido, a qualquer tempo, pelo legislador. Como, porém, deflui da Constituição, à lei não é dado interferir em seu significado, conteúdo ou alcance. Realmente, não há nada, no plano legal ou infralegal, que possa afetar o direito constitucional ao crédito de ICMS.”

Portanto, em homenagem à idéia de supremacia da Constituição, concluímos que não é dado à legislação infraconstitucional prever restrições, limitações,

13 Apelação e Reexame Necessário nº 70023901507, Vigésima Primeira Câmara Cível, TJRS, Relator Desembargador Marco Aurélio Heinz, julgado em 14/05/2008.

14 Agravo de Instrumento nº 70024534448, Primeira Câmara Cível, TJRS, Relator Desembargador Luiz Felipe Silveira Difini, julgado em 29/05/2008. No mesmo sentido: Apelação Cível nº 70019019314, Primeira Câmara Cível, TJRS, Relator Desembargador Henrique Osvaldo Poeta Roenick, julgado em 13/06/2007.

15 CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 10ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005. p. 312.

reservas, vedações não explicitadas pela Carta Magna e que acabam por ferir a norma da não-cumulatividade.

5. Conclusão

A partir do presente estudo, em que se pretendeu focar o tema sob a perspectiva da legislação vigente e atual jurisprudência, pode-se concluir que:

a) o ICMS é, por expressa determinação constitucional, um imposto não-cumulativo;

b) o instituto da não-cumulatividade visa evitar a oneração excessiva do processo industrial, com a tributação em cascata da matéria-prima e dos serviços relacionados à atividade do estabelecimento;

c) a LC 87/96, em cumprimento à ordem emanada pela Constituição Federal, estabeleceu normas gerais em matéria de ICMS, disciplinando, entre outras questões, o regime de compensação do imposto (art. 155, XII, "c", da CF);

d) a edição sucessiva das Leis Complementares 92/97, 99/99, 102/2000, 114/2002 e 122/2006 trouxe restrições temporais ao direito de plena utilização dos créditos fiscais, o que mitiga, consideravelmente, o instituto da não-cumulatividade;

e) à lei complementar cabe, tão-somente, disciplinar o regime de compensação do imposto, estabelecendo o mecanismo pelo qual será implementado e não dispor sobre sua essência, estatuidando vedações, reservas e limitações à sua fruição plena;

f) segundo a orientação do Supremo Tribunal Federal, seguida pelo Superior Tribunal de Justiça, a edição de sucessivas leis complementares que fixam limitações temporais (adiamento) ao direito de aproveitamento dos créditos de ICMS não fere o princípio da não-cumulatividade;

g) no Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, parte dos julgados que seguem o entendimento manifestado pelos Tribunais Superiores, enquanto outros consideram inconstitucionais as limitações à fruição dos créditos fiscais, por representar

violação à finalidade constitucional da não-cumulatividade, notadamente quando as restrições são veiculadas por decretos;

Assim, partindo da premissa de que o direito à não-cumulatividade decorre da Constituição e é efetivado pelo aproveitamento dos créditos de ICMS, conclui-se que as limitações, restrições, reservas ou vedações serão inconstitucionais quando impedirem a plena eficácia do princípio constitucional da não-cumulatividade tributária.

6. Bibliografia

- CARRAZA**, Roque Antonio. *ICMS*. 10ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.
- MATTOS**, Aroldo Gomes de. *ICMS: Comentários à Legislação Nacional*. São Paulo: Dialética, 2006.
- SILVA**, José Afonso da. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.
- Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 461.878/MG*, 2º Turma, Supremo Tribunal Federal, Relator Min. Eros Grau, julgado em 17.06.2008.
- Agravo Regimental em Recurso Extraordinário 413.034/SP*, 2º Turma, Supremo Tribunal Federal, Relator Min. Gilmar Mendes, julgado em 28.06.2005.
- Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 392.991-7/MG*, 1º Turma, Supremo Tribunal Federal, Relator Min. Eros Grau, julgado em 29.03.2005.
- Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 487.396/SP*, 1º Turma, Supremo Tribunal Federal, Relator Min. Eros Grau, julgado em 16.12.2004.
- Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 626.413/RJ*, 2º Turma, Superior Tribunal de Justiça, Relator Min. Humberto Martins, julgado em 15.05.2008.
- Recurso Ordinário em Mandado de Segurança 19176/RS*, 2ª Turma, Superior Tribunal de Justiça, Relator Min. Eliana Calmon, julgado em 14/06/2005.
- Recurso Especial 885.018/RS*, 1º Turma, Superior Tribunal de Justiça, Relator Min. Luiz Fux, julgado em 20.09.2007.
- Recurso Especial 735.894/RS*, 1º Turma, Superior Tribunal de Justiça, Relator Min. Denise Arruda, julgado em 25.03.2008.
- Recurso Especial 708.650/RS*, 1º Turma, Superior Tribunal de Justiça, Relator Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 13.05.2008.
- Apelação e Reexame Necessário nº 70023688054*, Primeira Câmara Cível, TJRS, Relator Desembargador Luiz Felipe Silveira Difini, julgado em 14/05/2008.
- Apelação e Reexame Necessário nº 70022792535*, Vigésima Segunda Câmara Cível, TJRS, Relator Desembargador Carlos Eduardo Zietlow Duro, julgado em 31/03/2008.
- Apelação Cível nº 70022785851*, Vigésima Segunda Câmara Cível, TJRS, Relatora Desembargadora Maria Isabel de Azevedo Souza, julgado em 25/02/2008.
- Apelação e Reexame Necessário nº 70023057136*, Vigésima Primeira Câmara Cível, TJRS, Relator Desembargador Genaro José Baroni Borges, julgado em 27/02/2008.
- Apelação Cível nº 70021947353*, Segunda Câmara Cível, TJRS, Relator Desembargador Adão Sérgio do Nascimento Cassiano, julgado em 26/03/2008.
- Apelação Cível nº 70011635141*, Vigésima Primeira Câmara Cível, TJRS, Relator Desembargador Francisco José Moesch, julgado em 05/04/2006.
- Apelação e Reexame Necessário nº 70023901507*, Vigésima Primeira Câmara Cível, TJRS, Relator Desembargador Marco Aurélio Heinz, julgado em 14/05/2008.
- Agravo de Instrumento nº 70024534448*, Primeira Câmara Cível, TJRS, Relator Desembargador Luiz Felipe Silveira Difini, julgado em 29/05/2008.
- Apelação Cível nº 70019019314*, Primeira Câmara Cível, TJRS, Relator Desembargador Henrique Osvaldo Poeta Roenick, julgado em 13/06/2007.
- Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.325/DF*, Tribunal Pleno, Supremo Tribunal Federal, Relator Min. Marco Aurélio, julgado em 23.09.2004.