Plenário Virtual - minuta de voto - 22/09/2023 00:00

VOTO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

Na origem, Frame Madeiras Especiais Ltda impetrou mandado de segurança, com pedido de medida liminar, aduzindo ter como objeto social a industrialização, a fabricação e a comercialização de esquadrias de madeira, portas e peças para instalações industriais e comerciais.

Relatou que opera nos mercados interno e externo, ficando sujeita ao ICMS. Sustentou que, em razão do advento da EC nº 42/03, tem direito de escriturar e de se utilizar dos créditos de ICMS, na proporção das operações de exportação, relativos às mercadorias adquiridas com incidência do imposto, destinadas ao uso e consumo de seus estabelecimentos produtivos, ainda que elas não se incorporem fisicamente ao produto exportado.

Citou que compõem financeiramente o custos dos produtos por ela vendidos: lubrificantes consumidos no setor produtivo; peças de reposição de máquinas e equipamentos; material consumido na limpeza e/ou esterilização de instalações, máquinas e equipamentos das áreas produtivas; equipamentos de proteção e segurança dos funcionários da produção etc.

Narrou também que, conhecendo o posicionamento do Fisco estadual, não vinha computando ou vinha estornando os créditos relativos às aquisições de materiais de uso e consumo e de outras mercadorias que não se incorporam fisicamente nem se desgastam na fabricação dos produtos por ela vendidos, mesmo integrando o custo de produção.

Disse ser seu desejo passar a escriturar ou deixar de estornar tais créditos, na proporção de suas operações de exportação, e, ainda, escriturar extemporaneamente e utilizar os créditos que tem direito desde a entrada em vigor da referida emenda constitucional, a fim de abater o imposto a pagar.

Após tratar do pedido de medida liminar, requereu a concessão da segurança para proteger seu direito de escriturar, manter e aproveitar os créditos de ICMS relativos às mercadorias por ela adquiridas com incidência do imposto e **destinadas ao uso e consumo por seus estabelecimentos produtivos**, na proporção da receita líquida das operações de exportação.

Pediu, ainda, que fosse assegurado o direito de (i) escriturar, em seus livros fiscais, os créditos de ICMS garantidos na forma do pedido anterior

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/09/2023 00:00

que deixaram de ser aproveitados desde a entrada em vigor da EC nº 42/03; (ii) apropriar-se dos créditos escriturados em razão do item anterior, nos moldes e na ordem que o art. 25 da LC nº 87/96 e a legislação estadual permitirem (compensação com débitos próprios, de outros estabelecimentos ou transferência a terceiros); (iii) acrescer a taxa SELIC aos créditos de ICMS mencionados no item ii, desde a data em que poderiam ter sido aproveitados até o mês de seu efeito aproveitamento, ou, alterativa e sucessivamente, contar como termo final a data em que os créditos forem escriturados nos livros fiscais novamente.

Cumulativamente, caso sejam atendidos os pedidos constantes dos itens acima, pediu que seja determinado que a autoridade coatora se abstenha de exigir o ICMS em razão dos procedimentos descritos. Requereu, outrossim, que sejam afastadas quaisquer restrições administrativas ilegais ao aproveitamento dos créditos, especialmente a restrição prevista no art. 170-A do CTN ou no art. 81-A do Código Tributário Catarinense.

A sentença foi pela extinção da ação mandamental. Apelou a impetrante.

O Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina deu parcial provimento ao apelo. Assentou não ser adequada a distinção entre créditos físicos e financeiros, devendo ser dado a todos eles "tratamento linear, qual seja, o direito de apropriação, sem condicionantes, do crédito apurado nas operações inseridas no ciclo produtivo de bens destinados à exportação". De acordo com a instância **a quo**, o aproveitamento do crédito pleiteado deve "corresponder ao valor proporcional das exportações, pelo seu valor integral (receita bruta), tendo como parâmetro o total de saídas do estabelecimento".

Contra o acórdão, interpôs o Estado de Santa Catarina o presente recurso extraordinário. Alegou o recorrente não ter o impetrante direito aos créditos pleiteados. Versou sobre os créditos físicos e financeiros e disse que o legislador complementar pode disciplinar o regime de compensação do imposto. Sustentou a impossibilidade de se aplicar a taxa Selic quanto aos créditos debatidos.

O presente caso é paradigma do Tema nº 633, o qual possui o seguinte título:

> "Direito ao creditamento, após a Emenda Constitucional 42/2003, do ICMS decorrente da aquisição de bens de uso e de consumo empregados na elaboração de produtos destinados à

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/09/2023 00:00

> exportação, independentemente de regulamentação infraconstitucional" (grifo nosso).

Desde logo, adianto que é o caso de se manter o acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, reconhecendo-se ter o contribuinte, com a entrada em vigor da EC nº 42/03, o direito à manutenção e ao aproveitamento do crédito de ICMS relativo à entrada tributada de bens destinados ao uso ou consumo do estabelecimento relacionados com produção de mercadoria exportada para o exterior, com as consequências daí decorrentes.

Para chegar a essa conclusão, passarei pelos seguintes tópicos: a) compreensão da não cumulatividade ante o art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal à luz da jurisprudência da Corte; b) télos da imunidade das mercadorias exportadas para o exterior ao ICMS e da manutenção e aproveitamento dos créditos de ICMS; c) necessidade de distinção entre os créditos a que se referem aquela não cumulatividade (art. 155, § 2º, I) e os créditos mantidos e aproveitados no caso de exportação para o exterior (art. 155, § 2º, X, a, na redação dada pela EC nº 42/03); d) interpretação da Lei Kandir à luz dessas considerações; e) maneira de se garantirem a manutenção e o aproveitamento dos créditos em questão a fim de que não ocorra excesso ou insuficiência de créditos. Após, adentrarei na análise do caso concreto.

DA NÃO CUMULATIVIDADE PREVISTA NO ART. 155, § 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DA CORTE

A não cumulatividade prevista no art. 155, § 2º, I, do texto constitucional é, consoante a jurisprudência da Corte, medida prevista para evitar a sobreposição de incidências do ICMS ao longo da cadeia econômica, ou, em outras palavras, para evitar o efeito cascata da tributação por esse imposto.

De acordo com a orientação do Supremo Tribunal Federal, essa não cumulatividade está relacionada com o regime do crédito físico, o qual "condiciona o direito à entrada de bens que, de algum modo, se integrem na operação da qual resultará a saída da mesma ou de outra mercadoria (industrialização ou comercialização)" (AI nº 493.183/RS-AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro **Joaquim Barbosa**, DJe de 08/10/10).

Coerente com isso, o Tribunal já estabeleceu, v.g., que essa não cumulatividade constitucional não assegura ao contribuinte o direito ao crédito de ICMS nas aquisições de mercadorias destinadas ao uso ou

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/09/2023 00:00

consumo do estabelecimento. Considera-se que esse crédito se enquadra no conceito de crédito financeiro, destacando-se que tais mercadorias não se integram à que sai do estabelecimento nem são elas mesmas comercializadas pelo adquirente. Para melhor compreensão do assunto, transcrevo outras passagens do voto do Ministro **Joaquim Barbosa** no caso acima mencionado:

> "A melhor doutrina registra importante discussão acerca da caracterização da não-cumulatividade aplicável ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, isto é, se o crédito usado para compensar o que devido nas operações anteriores é financeiro ou físico. Porém, a jurisprudência desta Corte tem sistematicamente validado normas que se aproximam do conceito de crédito físico, que condiciona o direito à entrada de bens que, de algum modo, se integrem na operação da qual resultará a saída da mesma ou de outra mercadoria (industrialização ou comercialização)
>
> Nesse contexto, o Convênio ICM-66/88, em seu art. 31, III, estabelecia que 'não implicará crédito para compensação com o montante do imposto devido a entrada de bens destinados a consumo ou à integração no ativo fixo do estabelecimento', considerado aplicável por esta Corte:
>
> (...)
>
> Em síntese, a aplicação de sistema que use conceito próximo ao de crédito financeiro depende de previsão Constitucional ou legal expressa e, portanto, não pode ser inferido diretamente do texto constitucional para toda e qualquer hipótese de creditamento calcado na não-cumulatividade".

Insta realçar que **essa compreensão, a qual remonta ao menos à época do Convênio ICMS nº 66/88, foi firmada quando, obviamente, inexistia o comando atualmente previsto na parte final da alínea a do inciso X do § 2º do art. 155 da Constituição Federal**, a qual foi incluída pela EC nº 42/03 e se refere à manutenção e ao aproveitamento de créditos quando existe operação posterior de exportação de mercadoria para o exterior (afora serviços prestados a destinatários no exterior). Também confirmando essa constatação, **vide**, por exemplo: o voto-vista do Ministro **Carlos Velloso** na ADI nº 2.325/DF-MC, DJ de 6/10/06; o RE nº 200.168/RJ, Primeira Turma, Relator o Ministro **Ilmar Galvão**, DJ de 22/11/96; RE nº 354.935/RS-AgR, Primeira Turma, Relatora a Ministra

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/09/2023 00:00

Ellen Gracie, DJ de 21/2/03.

Ainda de acordo com a jurisprudência da Corte, o direito ao crédito de ICMS abrangido pelo conceito do crédito financeiro se trata de benefício fiscal, podendo ser disciplinado, com boa liberdade, pelo legislador complementar. A Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir) previu alguns créditos desse tipo.

Em relação às mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, a Lei Kandir estabeleceu, originariamente, que somente dariam direito a crédito as entradas no estabelecimento a partir de 1º de janeiro de 1998.

No entanto, em razão da sobrevinda de modificações, o marco foi sucessivamente prorrogado. Com a LC nº 92/97, passou ele a ser 1º de janeiro de 2000; com a LC nº 99/99, 1º de janeiro de 2003; com a LC nº 114/02, 1º de janeiro de 2007; com a LC nº 122/06, 1º de janeiro de 2011; a LC nº 138/10, 1º de janeiro de 2020. Atualmente, por força da LC nº 171/19, somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas a uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2033.

Coerente com a compreensão de que (inexistindo operação de exportação de mercadoria para o exterior) o crédito de ICMS relacionado com o conceito de crédito financeiro pode ser disciplinado, com boa liberdade, pelo legislador complementar, a Corte concluiu, no julgamento do Tema nº 346, RE nº 601.967/RS, Relator o Ministro **Alexandre de Moraes**, DJe de 4/9/20, pela constitucionalidade das prorrogações da possibilidade de compensação de créditos de ICMS atinentes a bens adquiridos para uso e consumo no próprio estabelecimento do contribuinte.

Ainda no presente contexto, importa relembrar que, nos termos do art. 155, § 2º, II, a e b, do texto constitucional, a isenção ou não incidência do ICMS "não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes" e "acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores". A legislação local, contudo, pode, instituindo benefício fiscal, prever o contrário.

Vista a não cumulatividade a que se refere o art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal, passo a tratar do **telos** do art. 155, § 2º, X, a, na redação dada pela EC nº 42/03.

DO TELOS DO ART. 155, § 2º, X, A, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, NA REDAÇÃO DADA PELA EC Nº 42/03

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/09/2023 00:00

O dispositivo em questão, na redação dada pela EC nº 42/03, (i) estabelece serem imunes ao ICMS as operações que destinem mercadorias para o exterior e os serviços prestados a destinatários no exterior. Além disso, preconiza, na parte final, que (ii) ficam assegurados a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.

Ambas as disciplinas estão relacionadas com o que se conhece por princípio do destino, tendo-se presentes os tributos indiretos.

Em sua obra Direito tributário internacional do Brasil, Alberto Xavier explica que os estados, aos preverem esses tipos de tributos, deparam-se com a questão de como irão disciplinar tais exações no contexto das transações internacionais. O professo anota que, geralmente, os impostos sobre o consumo — que é o caso do ICMS — são lançados no país consumidor. Daí, então, é que o país de origem procede, normalmente, à **restituição** ou à **isenção** do imposto na exportação e, de outro giro, o país de destino institui "um encargo compensatório sobre as mercadorias importadas, em ordem a colocá-las em ao menos em pé de igualdade com os produtos nacionais"[1].

Todo esse cenário, com a eliminação da dupla tributação e da evasão fiscal, permite, ainda segundo o jurista, a saudável concorrência. Ressalta ele, contudo, que, se o país de destino estabelece encargos compensatórios mais elevados do que deveria, ou o país de origem se excede naquela restituição, haverá distorção na concorrência. Anota o professor que algumas normas internacionais visam a combater isso.

Após discorrer sobre esse assunto, Alberto Xavier consigna que a adoção, no país de origem, do **método do reembolso** ou do **sistema da isenção** muito depende do tipo de imposto incidente sobre o valor das transações.

Leciona o professor que, no caso de imposto **polifásico**, cumulativo ou sobre o valor acrescentado, a mercadoria exportada já foi, antes da exportação, "normalmente objeto de uma ou mais imposições, correspondentes aos vários estádios do seu circuito produtivo e comercial, anteriores à exportação"[2]. Faz, então, o país de origem a **restituição dos impostos** que incidiu nesses vários estádios.

1 XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil. 5 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 231.

2 Idem, p. 232.

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/09/2023 00:00

Continuando, ensina que, no caso de "tributação da despesa de tipo monofásico, incidindo o imposto apenas num momento ou fase do ciclo produtivo e mercantil, o sistema geralmente adotado é o da isenção"[3]. Em casos como esse, inexistiria fase anterior sobre a qual o tributo teria incidido.

Do exposto, percebe-se que o constituinte, por meio da EC nº 42/03, buscou conferir maior harmonia do texto constitucional com essas lições. De um lado previu que a operação que destine qualquer mercadoria para o exterior (afora os serviços prestados a destinatários no exterior) é imune ao ICMS. Recorde-se de que, até então, essa imunidade se aplicava apenas às operações que destinasse ao exterior produtos industrializados, excluídos os semielaborados definidos em lei complementar (os quais ficavam, assim, sujeitos à tributação). Do outro lado, a mesma EC nº 42/03, **levando em conta o caráter polifásico desse imposto**, estipulou disciplina que se afina com a **lógica** a qual ampara o método do reembolso: garantiu ela a **manutenção e o aproveitamento** dos créditos de ICMS relativos às operações anteriores à exportação, a fim de permitir que a tributação se dê, efetivamente, no país de destino sem prejudicar a livre concorrência.

Corroborando o entendimento, Roque Antonio Carrazza, ao comentar o art. 155, § 2º, X, a, do texto constitucional, na redação conferida pela EC nº 42/03, anota que o objetivo da norma é favorecer as exportações de mercadorias e serviços abrangidos, **a priori**, pelo ICMS, fazendo com que elas tenham bons preços no mercado internacional. E complementa: "esta é a consagração da ideia, que os economistas sempre esgrimiram, no sentido de que os países não devem exportar tributos, mas produtos e serviços"[4]. Ainda esclarece que o dispositivo em questão, inclusive na parte em que garante a manutenção e o aproveitamento daqueles créditos, "refletiu a opção política do País de garantir a competitividade dos produtos brasileiros no mercado internacional com (...) a neutralização do tributo cobrado nas operações anteriores"[5].

No julgamento do RE nº 606.107/RS, Tema nº 283 (em que se tratou da impossibilidade de cobrança do PIS/COFINS sobre valores recebidos

3 Idem, p. 232.

4 CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 14. Ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p 498.

5 Idem.

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/09/2023 00:00

por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS), a Relatora, Ministra **Rosa Weber**, fazendo alusão à parte final do art. 155, § 2º, X, a, da Constituição Federal, na redação dada pela EC nº 42/03, registrou que a finalidade de tal disciplina não seria evitar a cumulatividade do ICMS. Destacou que o escopo do dispositivo seria "incentivar as exportações, desonerando, por completo, as mercadorias nacionais do seu ônus econômico e permitindo, dessa forma, que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos".

Na apreciação do RE nº 474.132/SC (possibilidade de cobrança da CSLL na exportação), o Ministro **Gilmar Mendes**, fazendo menção à imunidade prevista no art. 155, § 2º, X (primeira parte) — além de outras imunidades existentes em outros dispositivos —, anotou haver clara orientação do constituinte de desonerar a atividade exportadora, "com a finalidade de aumentar a competitividade dos produtos brasileiros no mercado internacional". Cumpre recordar que, em passagens anteriores do mesmo voto, Sua Excelência registrou a harmonia entre o estímulo às exportações e o objetivo da República de garantir o desenvolvimento nacional.

Antes de avançar para o próximo tópico, abro parêntese para consignar que, na reforma tributária relativa aos tributos indiretos (o que abrange o atual ICMS), também se prevê a aplicação do princípio do destino quanto ao futuro IBS, garantindo-se que esse imposto não incidirá sobre exportações e assegurando-se ao exportador a manutenção dos créditos relativos às operações nas quais seja adquirente de bem, material ou imaterial, ou de serviço[6]. Fecho parêntese.

DA NECESSIDADE DE SE REALIZAR DISTINÇÃO ENTRE O ART. 155, § 1º, I E O ART. 155, § 2º, X, A, NA REDAÇÃO DADA PELA EC Nº 42/03, NO QUE DIZ RESPEITO AOS CRÉDITOS DE ICMS

Os capítulos anteriores do presente voto dão conta de que a interpretação do art. 155, § 1º, I, da Constituição Federal e a do art. 155, § 2º, X, a, na redação dada pela EC nº 42/03, diferenciam-se no que diz respeito aos créditos de ICMS. No primeiro dispositivo, os créditos são compreendidos à luz do princípio da não cumulatividade constitucional. No segundo dispositivo, os créditos cuja manutenção e aproveitamento são garantidos devem ser compreendidos à luz do princípio do destino (ideia da não exportação de tributos).

6 Sobre o assunto, **vide** PEC nº 45/2019.

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/09/2023 00:00

Nessa toada, já se viu que, de acordo com a jurisprudência prevalecente da Corte, no caso do art. 155, § 1º, I, da Constituição Federal, os créditos garantidos pela não cumulatividade prevista nesse dispositivo estão conectados com aquela compreensão de créditos físico.

Já no que diz respeito à parte final do art. 155, § 2º, X, a, na redação dada pela EC nº 42/03, o que se nota, **ao se interpretar esse dispositivo com espeque no princípio do destino**, é que os créditos de ICMS cuja manutenção e aproveitamento estão garantidos **não se limitam aos créditos enquadrados no conceito de crédito físico**.

Com efeito, não só as mercadorias que foram tributadas pelo imposto e se integram na operação da qual resultará a saída da mesma ou de outra mercadoria exportada impactam o preço de exportação. Outras mercadorias adquiridas também podem afetá-lo, como **aquelas, tributadas pelo ICMS, destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento e relacionadas com o processo de industrialização de mercadorias destinadas à exportação**. Note-se que **é bastante razoável compreender que os produtores-exportadores repassem para o preço final de exportação, segundo algum critério de rateio, ainda que implícito, o valor de aquisição de tais mercadorias (no que se inclui o ICMS que incidiu sobre elas) destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento**. Tudo isso impacta as próprias exportações.

Em razão da aplicação **do princípio do destino e, nessa seara, da ideia da não exportação de tributos**, chega-se à conclusão de que o ICMS relativo à aquisição de tais mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, na parte em que ele se relaciona com a exportação, também deve se submeter à **lógica** que ampara o método do reembolso descrito por Alberto Xavier, respeitando-se **o modelo estabelecido pela Carta Federal**. Isso é, devem ser garantidos a **manutenção e o aproveitamento** do ICMS atinente a tais aquisições.

Na hipótese de a manutenção e aproveitamento dos créditos de ICMS a que se refere o art. 155, § 2º, X, a, da Constituição Federal, na redação dada pela EC nº 42/03, ficar limitada aos créditos enquadrados no conceito de crédito físico, não alcançado os créditos anteriormente citados, haverá exportação de efetivo **resíduo** do imposto e, assim, **perda de competitividade** das mercadorias brasileiras no mercado internacional.

Corroborando esse racional, cito estudo de março de 1997 publicado pelo IPEA, elaborado à luz da redação originária da Lei Kandir. Nessa época, previa ela que haveria o direito a crédito (i) quanto às entradas de

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/09/2023 00:00

mercadorias destinadas ao consumo do estabelecimento exportador a partir de janeiro de 1988 e (ii) quanto às entradas de bens de capital (ativo permanente). A pesquisa apontou que **esses créditos resultariam em potencial aumento das exportações**. Vale ainda recordar que, com o advento da Lei Kandir, as exportações para o exterior dos produtos primários e dos produtos industrializados semielaborados (que antes eram tributadas) passariam a ser isentas do ICMS:

> "Durante o período de pouco mais de dois anos em que vigora o Plano Real, tem sido dada uma atenção cada vez maior a medidas capazes de **reduzir os custos que afetam tanto as exportações brasileiras como a produção doméstica competitiva com as importações**. As limitações colocadas pela política cambial a uma desvalorização real da moeda incentivaram a busca de uma alternativa através de uma desvalorização 'fiscal', contemplando diretamente as exportações de produtos primários e semi-elaborados tributados pelo ICMS**, bem como as compras de bens de capital e de material de consumo não incorporado diretamente no processo produtivo igualmente oneradas por aquele imposto**. (...)
>
> (...) **A possibilidade de deduzir o ICMS pago nas compras de máquinas, equipamentos e de material de consumo representa uma redução generalizada nos custos de produção, favorecendo a produção doméstica tanto dos bens exportáveis** como daqueles competitivos com as importações. Em adição, estaria sendo dado um passo adiante no processo de integração regional, uma vez que nos demais países membros do Mercosul a tributação indireta, constituída pelos impostos sobre o valor adicionado e impostos específicos, não onera as exportações de bens, além de ser prevista a recuperação do imposto que afeta os custos dos produtos e serviços utilizados ao longo do processo produtivo.
>
> (...)
>
> Com a contabilização do ICMS pago nas compras de material de consumo não utilizado diretamente no processo produtivo como crédito fiscal - **medida a vigorar a partir de janeiro de 1998** - é dado mais um passo na eliminação dos impostos não-recuperáveis, tornando o ICMS mais próximo a um imposto sobre o consumo. (...) Assumindo uma alíquota do ICMS de 17%, esta isenção do ICMS implicaria, em média, uma

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/09/2023 00:00

desvalorização cambial equivalente a 0,4%.

A possibilidade de creditar o ICMS pago nas compras de bens de capital acarretará uma redução nos preços de máquinas e equipamentos, o que provocará um aumento na taxa de retorno, favorecendo os investimentos. (...)

(...)

A desoneração do ICMS sobre as exportações de produtos primários e semielaborados **e a possibilidade de deduzir o ICMS pago nas compras de máquinas e equipamentos e de material de consumo, não diretamente incorporado no processo produtivo, representam um passo decisivo nesta direção**, **eliminando distorções do sistema tributário brasileiro que penalizavam a exportação**.

(...)

Para as compras de material de consumo, estimou-se uma redução nos custos que corresponde a uma desvalorização cambial de 0,4%. Aplicando este resultado para os produtos industrializados, obtemos uma expansão nas exportações de US$ 117 milhões e uma queda nas importações de US$ 186 milhões.

(...)

Estes resultados são bastante significativos. (...)"[7] (grifo nosso).

Em suma, à luz do princípio do destino, ficam garantidos, a partir da entrada em vigor da EC nº 42/03, a manutenção e o aproveitamento do crédito de ICMS atinente à entrada de mercadoria destinada ao uso ou consumo do estabelecimento, relacionada com processo de industrialização de mercadoria exportada.

DA INTERPRETAÇÃO DA LEI KANDIR (LC Nº 87/96) À LUZ DAS CONSIDERAÇÕES ANTERIORES

Como se viu, a Lei Kandir originariamente estabeleceu, em seu art. 33, I, que dariam direito de crédito as mercadorias destinadas ao **uso ou consumo do estabelecimento** nele entradas a partir de 1º/01/1998. Esse

7 KUME, Honorio; PIANI, Guida. O ICMS sobre as exportações brasileiras: uma estimativa da perda fiscal e do impacto sobre as vendas externas. Brasília: Ipea, março de 1997. (Texto para discussão nº 465). Disponível em: https://portalantigo.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_465d.pdf. Acesso em: 10 de ago. de 2023.

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/09/2023 00:00

marco, contudo, foi sucessivamente prorrogado. Atualmente, esse marco está estendido para 1º/01/2033.

Cabe interpretar essa disciplina em conformidade com a Constituição Federal, mormente com seu art. 155, § 2º, X, a, na redação dada pela EC nº 42/03. Aplica-se ela, em sua inteireza, se o contribuinte não exporta de mercadorias ou serviços para o exterior. Contudo, se o contribuinte realiza essa atividade de exportação, tal disciplina não se aplica.

Com efeito, esse dispositivo constitucional — o qual se ampara no princípio do destino e, nessa seara, na ideia da não exportação de tributos — estabelece em sua parte final, reitero, que, havendo exportação (a qual é imune ao ICMS) para o exterior de mercadorias ou serviços, ficam **garantidos**, **sem impedimento de cunho temporal, a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores**. Essa garantia se aplica no tocante aos créditos oriundos da entrada de mercadorias destinadas ao **uso ou consumo** do estabeleimento, relacionadas com processo de industrialização de mercadoria exportada para o exterior.

Não tendo a Carta Federal estabelecido impedimento de cunho temporal no que diz respeito à manutenção e ao aproveitamento desses créditos, não poderia a lei infraconstitucional institui-los. Na mesma toada, não se poderia aproveitar os impedimentos desse tipo previstos na legislação infraconstitucional quanto a créditos financeiros (**v.g.**, arts. 33, I, da LC nº 87/96), aplicável no caso de a saída de mercadorias ficar restrita ao âmbito nacional, para também condicionar os créditos aqui debatidos. A conclusão, portanto, é que aquele impedimento temporal previsto na lei Kandir é, repita-se, inaplicável quanto às mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento com aquele emprego.

Corroborando o entendimento, cito trecho do artigo A imunidade tributária do ICMS sobre exportações, de Lucas Pacheco Vieira e Pablo Augusto Lima Mourão:

> "Dentre essas restrições, destaca-se a limitação contida no art. 33, I, da LC 87/1996.17 Os Estados, por sua vez, entendem que a limitação temporal contida no referido artigo deve ser aplicado de forma ampla – mesmo nos casos de exportação.
>
> O dispositivo estabelece que o direito de crédito de ICMS incidente na aquisição de mercadorias destinadas ao uso e consumo (esses bens não agregam, fisicamente, ao produto

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/09/2023 00:00

> final, mas são essenciais no processo produtivo, em especial nas atividades administrativa, comercial e operacional) utilizados na cadeia de produção fica postergado, em sua redação mais recente, para 01.01.2020.
>
> Ocorre que esse posicionamento não resiste a uma análise mais detida. **Em uma interpretação sistemática, conclui-se, sem maiores dificuldades, que a imunidade prevista no art. 155, § 2.º, X, a, da CF/1988, é de aplicabilidade imediata e eficácia plena, assegurando – de forma expressa e sem restrição – o direito a manutenção e aproveitamento dos créditos de ICMS acumulados nas exportações. Nesse caso não é aplicável, portanto, qualquer limitação**.
>
> O art. 33 da LC 87/1996, faz referencia ao art. 20 do mesmo diploma legal, o qual trata da sistemática de compensação decorrente da circulação de mercadorias e serviços, restando claro que suas disposições não abarcam as operações de exportação. O art. 20, por sua vez, faz referência ao art. 19, que dispõe sobre a não cumulatividade do imposto e do direito à compensação do que for devido em cada operação.
>
> **Essa limitação temporal refere-se tão somente às operações internas, sendo forçosa sua extensão as operações de exportação, haja vista que estas obedecem, conforme amplamente demonstrado, a uma sistemática distinta**"[8].

Em outras palavras, o impedimento de cunho temporal previsto no art. 33, I, (mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento) é inaplicável no caso do crédito enquadrado na parte final do art. 155, § 2º, X, a, da Constituição Federal, na redação dada pela EC nº 42/03.

DA MANEIRA DE SE GARANTIR A MANUTENÇÃO E APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS QUESTIONADOS A FIM DE QUE NÃO OCORRA EXCESSO OU INSUFICIÊNCIA DE CRÉDITOS

Em primeiro lugar, é preciso esclarecer que a manutenção dos créditos oriundos da entrada mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, no caso de contribuinte exportador, pressupõe a possibilidade de ele escriturar esses créditos.

8 VIEIRA, Lucas Pacheco; MOURÃO, Pablo Augusto Lima. A imunidade tributária do ICMS sobre exportações. In: Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 120/2015, p. 73 - 91, Jan-Fev/2015.

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/09/2023 00:00

Em segundo lugar, é necessário estipular lógica razoável para que, garantindo-se a manutenção e o aproveitamento desses créditos, não ocorra excesso ou insuficiência de créditos. Note-se que há casos, por exemplo, em que o contribuinte não somente exporta para o exterior mercadorias ou serviços mas também opera no mercado interno.

A própria lei Kandir, como bem indicou o Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina no RE nº 704.815/SC, tem disposição que pode ser invocada (por analogia) para disciplinar a questão. Refiro-me a seu art. 33, II, c, que cuida do crédito relativo à entrada de energia elétrica no estabelecimento no caso em que seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior. Nesse caso, a lei complementar previu que **esse crédito é dado na proporção da saída ou prestação para o exterior sobre as saídas ou prestações totais**. Por ser esclarecedor, transcrevo o teor do dispositivo em comento:

> "Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:
> (...)
> II – somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento: (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)
> (...)
> c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, **na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais**; e (Incluída pela LCP nº 102, de 11.7.2000)" (grifo nosso).

Nos termos do que consginou aquele Tribunal local, a apropriação dos créditos deve se dar a partir do valor **integral** (e não da receita líquida) das vendas ao mercado externo, "verificado o percentual que representam no total das vendas (ou saídas) do estabelecimento, valendo-se da mais elementar fórmula matemática".

Esse critério também tem sido aplicado por outros Tribunais, como, v.g., pelo Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, como demonstra o julgamento da Apelação Cível nº 1217292-4, Terceira Câmara Cível, DJ de 30/9/14[9].

9 Vide trecho do voto do Desembargador Rabello Filho: "10. No que tange ao critério utilizado para obtenção dos créditos de ICMS a serem aproveitados – em razão de a impetrante também efetuar operações de saída destinadas ao mercado interno –, deverá ser observada a **proporção mensal do volume de vendas destinados ao exterior em relação aquele que fica no mercado interno, chegando-se assim ao percentual de produtos**

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/09/2023 00:00

DA ANÁLISE DO CASO CONCRETO

Verifica-se que o Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina assegurou o direito do impetrante, após a EC nº 42/03, à manutenção e aproveitamento do crédito de ICMS oriundo da entrada de bens de uso e consumo do estabelecimento relacionados com produção de mercadorias destinadas à exportação, permitindo-se a escrituração dos créditos apropriáveis, quer para fins de compensação, quer para transferência a terceiros, observadas as restrições legais.

O Tribunal **a quo** ainda consignou que a apropriação deve partir do valor integral das vendas ao mercado externo, verificado o percentual que representam no total das vendas (saídas) do estabelecimento. A Corte também evidenciou a pertinência da correção. Quanto à compensação, anotou que ela tem disciplina própria na lei Kandir, "resguardando o direito de apropriação no prazo de cinco anos (...), considerando, ainda, o fundo declaratório da pretensão". Em seguida, anotou que,

> "havendo previsão em lei (o art. 117 da Constituição Estadual, c/c o art. 69 da Lei Estadual n.º 10.297/96), deverá incidir a Selic como fator de indexação, devida desde a competência em que o tributo foi apurado e em tese poderia ter sido aproveitado.
>
> De outro vértice, há no caso a necessidade de aguardar-se o trânsito em julgado da decisão para então proceder-se à compensação. É o que se dessume da regra do art. 170-A, do CTN.
>
> Por fim, e consequentemente, é vedado ao Estado empreender qualquer empecilho ao direito de escrituração dos créditos, ressalvada, evidentemente, sua competência fiscalizatória no que pertine ao aspecto formal e demais requisitos de lei.
>
> 3. DECISÃO
>
> Ante o exposto, a Câmara decidiu, por votação unânime, dar parcial provimento ao recurso".

Como se nota, a conclusão à qual chegou o Tribunal de origem relativamente aos créditos de ICMS em questão está em harmonia com o presente voto, motivo pelo qual não merece reparos o acórdão recorrido.

exportados em cada mês quanto ao total de saídas ocorridas nesse lapso"(grifo nosso).

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/09/2023 00:00

No que diz respeito à aplicação da taxa Selic, vale lembrar que sustentou o Estado de Santa Catarina, em seu apelo extremo, a necessidade de o acórdão recorrido ser reformado também quanto a esse ponto, ressaltando inexistir lei autorizando a correção monetária. Em suas palavras "a atualização de créditos passados não pode ser feita, posto esbarrar no princípio da legalidade".

Quanto a essa matéria, insta relembrar que, de acordo com a jurisprudência da Corte, é possível a correção monetária de créditos de ICMS no caso de resistência injustificada do Fisco. Nesse sentido:

> "AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. CRÉDITOS ESCRITURAIS. APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO. ÓBICE CRIADO PELA FAZENDA PÚBLICA. INCIDÊNCIA DE CORREÇÃO MONETÁRIA. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO, COM APLICAÇÃO DE MULTA. I - É devida a correção monetária dos créditos escriturais quando seu aproveitamento se dá tardiamente em razão de óbice criado pelo Fisco. Precedentes. II – As razões do agravo regimental são inaptas para desconstituir os fundamentos da decisão agravada, que, por isso, se mantêm hígidos. III – Agravo regimental a que se nega provimento, com aplicação de multa" (RE nº 333.744/PR-ED-EDv-ED-AgR, Tribunal Pleno, Relator o Ministro **Ricardo Lewandowski**, DJe de 3/12/20).

Relativamente à aplicação da taxa Selic no caso concreto, insta registrar que, para superar a compreensão do Tribunal de origem e acolher a pretensão recursal, seria necessário o reexame da causa à luz da legislação local e do conjunto fático-probatório constante dos autos, o que não se admite em sede de recurso extraordinário. Incidência das Súmulas nºs 279 e 280 da Corte.

DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, nego provimento ao recurso extraordinário. Proponho a fixação da seguinte tese de julgamento:

> "O art. 155, § 2º, X, a, da CF/88, na redação dada pela EC

nº 42/03, garante a manutenção e o aproveitamento do crédito de ICMS decorrente da entrada de mercadoria destinada ao uso ou consumo do estabelecimento, relacionada com a produção de mercadoria destinada à exportação para o exterior".

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/09/2023 00:00