Plenário Virtual - minuta de voto - 27/10/2023

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES: Trata-se de recurso extraordinário paradigma de repercussão geral, que discute se o direito ao crédito de ICMS decorrente da aquisição de bens de uso e consumo empregados na elaboração de produtos destinados à exportação fora assegurado pela Emenda Constitucional nº 42/2003 independentemente de regulamentação infraconstitucional.

Adoto o bem detalhado relatório elaborado pelo Exmo Ministro Relator, o qual entendeu que a EC 42/2003, ao alterar o art. 155, §2º, X, a da CF, teria passado a adotar o critério do crédito financeiro para fins de não-cumulatividade do ICMS, tendo em vista o princípio da não exportação de tributos.

Pedi vista dos autos para melhor exame da controvérsia constitucional, tendo em vista as implicações federativas e financeiras subjacentes à decisão e desde logo esclareço, com a máxima vênia, ter uma compreensão distinta daquela exposta pelo eminente Relator.

I - Da tributação baseada no princípio da origem e no princípio do destino

Para melhor compreender a matéria, é interessante tecer algumas considerações sobre os princípios que norteiam a atuação estatal no tocante à tributação internacional, esta sendo entendida como o conjunto de relações tributárias que se submetem a mais de uma ordem jurídica soberana.

Em se tratando de tributação direta, isto é, aquela que incide sobre a renda e na qual o ônus tributário e econômico recaem sobre a mesma pessoa, fala-se dos princípios da universalidade e da territorialidade.

De acordo com o princípio da universalidade (*worldwide income taxation),* tributa-se toda a renda e patrimônio do contribuinte que tenha relação pessoal com determinado país, tal como nacionalidade ou residência, independentemente do local em que a renda é obtida ou de onde o bem se encontra.

De seu turno, a tributação baseada no princípio da territorialidade ou da fonte (*source income taxation)* é restrita aos bens localizados em determinado território ou à renda obtida nesse mesmo espaço geográfico.

Por sua vez, quando se está diante de tributação indireta, isto é,

Plenário Virtual - minuta de voto - 27/10/2023

aquela que incide sobre o consumo e na qual o ônus econômico do tributo é repassado para um terceiro que não participa diretamente da relação tributária, regem os princípios da tributação no Estado de origem e no Estado de destino. É justamente essa a situação dos presentes autos.

De acordo com o princípio da origem, a tributação se dará no local onde os bens são produzidos, sendo permitida tributação adicional em cada etapa do ciclo de produção e comercialização.

Doutra banda, em consonância com o princípio do destino, a tributação caberá apenas ao Estado de destino dos bens, isto é, onde os bens são consumidos. A adoção do princípio do destino busca incentivar as exportações, a fim de que o produto exportado não se encontre em uma posição de desvantagem em relação à mercadoria produzida no país de destino, tendo como ideia básica a de que o país não deve exportar tributos. Conforme esclarece Alberto Xavier:

> "Os impostos de consumo sobre as transações são geralmente lançados no país consumidor, revertendo em benefício dos Estados nos quais são consumidos os bens sobre que incidem. Precisamente por isso, o país de origem, isto é, o país no qual o bem foi produzido, procede normalmente à restituição ou isenção do imposto no momento da exportação; e por razões simétricas o país do destino, onde o bem será consumido, institui um encargo compensatório sobre as mercadorias importadas, em ordem a colocá-las ao menos em pé de igualdade com os produtos nacionais." (XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil, Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 226)

Vale ressaltar que a diferenciação entre princípio da origem e do destino também é largamente utilizada no Brasil quando se está diante de situações exclusivamente domésticas, em se tratando de cobrança de ICMS entre os estados da federação. Na presente ação, contudo, refiro-me ao princípio do destino e da origem aplicáveis às relações transnacionais.

É certo que a escolha entre um ou outro princípio ou regime tributário é exclusivamente política e baseada nos interesses que o respectivo país pretende proteger. Ademais, é comum os países adotarem um ou outro princípio a depender da situação concreta. Por exemplo, o Brasil adota o princípio da territorialidade quando tributa a renda de um não residente, e o da universalidade em se tratando de residentes brasileiros.

Plenário Virtual - minuta de voto - 27/10/2023

Em bem lançado voto, o Exmo. Relator entendeu que a EC 42/2003 teria passado a adotar, para fins de ICMS-exportação, o critério do crédito financeiro em sua plenitude e de forma imediata, sem necessidade de explicitação infraconstitucional. Em sendo assim, teria sido garantido o creditamento dos bens e produtos usados e consumidos durante a produção da mercadoria, os quais não se incorporam à mercadoria final. Isso porque teria sido garantida a tributação exclusiva pelo Estado do destino, tendo sido adotado, em sua plenitude, o princípio da não exportação de tributos (art. 149, §2º, II).

Nesse ponto, deve-se reconhecer que a prática internacional é, de fato, no sentido da adoção do princípio da tributação no Estado de destino. A esse respeito, confira-se o que estudo da OCDE ressalta:

> "there is widespread consensus that the destination principle, with revenue accruing to the country where final consumption occurs, is preferable to the origin principle from both a theoretical and practical standpoint. In fact, the destination principle is the international norm and is sanctioned by World Trade Organisation (WTO) rules." (OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing: Paris, 2014, p. 43-44)

Tal constatação, contudo, não implica em concordância com o entendimento exposto pelo Exmo Ministro relator, tendo em vista que, como princípio que é, a tributação no destino funciona como um norte a ser perseguido, em que as nuances e a forma de ser exercida hão de ser compreendidas a partir do próprio ordenamento jurídico interno.

Feitas essas breves considerações, passo a analisar o tratamento tributário que o ordenamento jurídico brasileiro confere às exportações.

II – Da política tributária brasileira relacionada às exportações

A globalização e a consequente internacionalização das empresas tornaram necessária a criação de mecanismos que, de um lado, combatam a concorrência fiscal prejudicial e, de outro, evitem a dupla ou múltipla tributação do mesmo fato jurídico por países distintos.

Enquanto a tributação era restrita – ou majoritariamente – realizada por um único Estado, este poderia atuar isoladamente na definição e implementação da política tributária que melhor convergisse com os seus

Plenário Virtual - minuta de voto - 27/10/2023

interesses. Hoje, contudo, nenhum país que esteja inserido no comércio internacional pode definir a sua política fiscal sem levar em consideração as consequências dessa política no âmbito internacional.

Esse é o caso da Constituição Federal Brasileira de 1988, a qual se alinhou à prática internacional de incentivo às exportações e albergou inúmeras regras imunizantes. Confira-se:

Imunidade das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico:

> "Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.
>
> (...)
>
> § 2º **As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:** (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)
>
> I - **não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação**; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)"

Imunidade do IPI:

> "Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
>
> (...)
>
> IV - **produtos industrializados;**
>
> (...)
>
> § 3º - O imposto previsto no inciso IV:
>
> (...)
>
> III - **não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.**"

Imunidade do ICMS:

> "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Plenário Virtual - minuta de voto - 27/10/2023

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

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

(...)

X - não incidirá:

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

Imunidade do ISS:

"Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(…)

III **- serviços de qualquer natureza,** não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, **cabe à lei complementar:** (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

(...)

II - **excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.**(Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) "

Em resumo, pode-se afirmar que a Constituição Federal imunizou as seguintes operações e rendimentos relacionados à exportação:

- As receitas decorrentes de exportação da incidência de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico;
- Os produtos industrializados do IPI;
- As operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de

Plenário Virtual - minuta de voto - 27/10/2023

serviços do ICMS e, em relação ao último, também do ISS.

Buscou-se, assim, alcançar certa neutralidade fiscal em relação às exportações, além de estimular o desenvolvimento da indústria nacional e garantir o superávit da balança comercial. Isso porque todas essas normas imunizantes, apesar de serem inspiradas no princípio da não exportação de tributos, precisaram estar claramente previstas na Constituição Federal a fim de serem asseguradas aos contribuintes.

Vejamos, agora, como esse raciocínio deve ser aplicado ao caso concreto.

III - Da não-cumulatividade do ICMS e dos critérios para creditamento

Estabelecidas as premissas nas quais incide a imunidade à exportação, cabe agora analisar a sistemática de creditamento do ICMS, a fim de investigar se a EC 42/2003 procedeu com uma mudança na forma de creditamento do referido imposto, passando a adotar o crédito financeiro.

O princípio da não cumulatividade do ICMS é uma técnica de tributação que busca garantir que a carga tributária suportada pela cadeia de contribuintes seja equivalente ao valor recolhido pelo consumidor final. Dessa forma, em vez de se tributar o valor agregado em cada operação com a mercadoria, tributa-se o todo e permite-se o creditamento do imposto incidente nas operações anteriores. Isso porque o ICMS pode incidir sobre todas as operações em cadeia, além de não ser um imposto sobre valor adicionado.

Quanto às formas de creditamento do ICMS, há confortável consenso doutrinário e jurisprudencial, conforme se demonstrará mais adiante, no sentindo de que a CF/88 adotou a técnica do crédito físico, e não a do crédito financeiro. De acordo com o último, todo e qualquer bem ou insumo utilizado na elaboração da mercadoria, ainda que consumido durante o processo produtivo, daria direito à crédito de ICMS. Por sua vez, pela técnica do crédito físico, apenas aqueles bens que se integrem fisicamente à mercadoria dão ensejo ao creditamento, eis que apenas eles se submetem à dupla incidência tributária (tanto na

Plenário Virtual - minuta de voto - 27/10/2023

entrada quanto na saída da mercadoria).

Naturalmente, não se tem objeções quanto à possibilidade da legislação complementar ampliar as possibilidades de compensação e de creditamento do ICMS, de maneira a adotar o crédito misto ou mesmo o crédito financeiro em sua inteireza.

Resta saber, então, se essa sistemática de creditamento físico adotada originalmente pela CF/88 restou alterada com a edição da EC 42/2003 no tocante às mercadorias destinadas à exportação.

A esse respeito, a redação original do art. 155, § 2º, X, a, da Constituição Federal de 1988 não excluía a incidência do ICMS sobre as operações de exportação de produtos primários. Determinava apenas que o imposto não haveria de se aplicar sobre operações que destinassem ao exterior produtos industrializados e sobre os produtos semielaborados "definidos em lei complementar".

Era este o teor do dispositivo:

> "Art. 155.
> X - não incidirá:
> a) sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar; (…)".

O conceito de produto "semielaborado" foi inicialmente estabelecido pelo Convênio 66/1988, do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), e, ao depois, pela Lei Complementar 65, de 1991.

Anos mais tarde, a edição da Lei Complementar 87/1996 veio ampliar a desoneração do ICMS em relação às exportações, a fim de alcançar também os produtos primários e semielaborados. O preceito do art. 3º, II, de modo irrestrito, afastava a incidência do imposto sobre *"operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços"*.

Com a EC 42/2003, alterou-se a redação da alínea "a" do inciso X do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, para remover completamente as exportações brasileiras do campo de incidência do ICMS. Ficam livres do imposto quaisquer *"operações que destinem mercadorias para o exterior"*, e garantem-se também a *"a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores"*.

O dispositivo passou a vigorar com a seguinte redação:

Plenário Virtual - minuta de voto - 27/10/2023

> "Art. 155.
> [...]
> X - não incidirá:
> a) **sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; (**…)". (realce atual)

A respeito desse objetivo de "elevar"a desoneração das exportações ao patamar constitucional, não deixa dúvidas a Exposição de Motivos Interministerial n. 84/MF/C. Civil, que acompanhou a PEC 41/2003, apresentada pela Presidência da República, e que resultou na EC 42/2003. Consta do documento o seguinte:

> "Propõe-se, ainda, **elevar-se à sede constitucional a desoneração das exportações**, assegurando-se o aproveitamento ou a manutenção dos créditos relativos aos insumos dos produtos exportados, situação que atualmente está regulada em lei complementar.
>
> Por fim, a **transição para o novo modelo do ICMS será definida pela lei complementar,** ficando vedadas, desde logo, a concessão ou a prorrogação de quaisquer benefícios ou incentivos fiscais ou financeiros atualmente existentes." (realce atual)

O objetivo da referida alteração, como se vê, foi de elevar ao *status* constitucional a isenção até então levada a efeito pela LC 87/1996, isto é, ampliar a imunidade que até então era conferida apenas aos produtos industrializados, a qual passou a abranger todas as mercadorias destinadas ao exterior, inclusive os produtos primários e os semi-elaborados.

A necessidade de expressamente constar do texto constitucional a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores se dá em virtude de se permitir o creditamento do que fora efetivamente pago de ICMS relativamente a todas as etapas da cadeia de produção da mercadoria, e não apenas na última operação, aquela destinada ao exterior.

***Data maxima venia* ao entendimento do Exmo relator, a mim não parece ser possível se inferir do próprio texto constitucional uma**

Plenário Virtual - minuta de voto - 27/10/2023

ruptura com o modelo anterior de crédito físico para crédito financeiro. Mostra-se, destarte, incongruente com a realidade fática adotar o critério do crédito financeiro justamente quando a imunidade foi ampliada para abarcar produtos com menor patamar de transformação industrial e que, portanto, gerariam menor creditamento em cadeia.

Ademais, a alteração constitucional, como se vê da própria exposição de motivos, pautou-se também na simplificação e na uniformização do regime tributário, o que parece ser contraditório à ideia de regimes de creditamento diferenciados.

Afinal, a própria Constituição Federal, em seu art. 155, §2º, XII, estabelece que "*cabe à lei complementar (...) disciplinar o regime de compensação do imposto*", dispositivo que abarca tanto as situações de creditamento exclusivamente interno quanto no que se refere às mercadorias destinadas ao exterior. Ademais, restou expressamente consignado na exposição de motivos da EC 42/2003 que *"a transição para o novo modelo do ICMS será definida pela lei complementar*".

E há aqui um ponto importante que merecer ser ressaltado. Não há cumulatividade de incidências tributárias quando o bem é usado ou consumido no processo de elaboração da mercadoria, pois tal insumo, por óbvio, não irá ser tributado novamente. A rigor, a compensação do imposto exige a efetiva incidência na etapa anterior, e nova incidência na etapa seguinte. Ora, se o bem é consumido no processo de produção da mercadoria, não haverá cumulatividade de incidências. Indubitavelmente, há repercussão econômica, o que se chama de resídio tributário, mas não cumulatividade de incidências sobre a mesma mercadoria.

O princípio internacional da não exportação de tributos, apesar de servir como norte para confecção das normas internas, não há de se sobrepor ao texto constitucional.

Trata-se, portanto, de direito que não decorre diretamente do texto constitucional, mas de decisão política em incentivar ainda mais as exportações brasileiras, mas que, no meu entendimento, depende de conformação infraconstitucional por meio de lei complementar.

Conforme anteriormente exposto, o objetivo da alteração constitucional levada à cabo pela EC 42/2003, no ponto ora em debate, foi: 1) garantir estatura constitucional à desoneração das exportações; 2) vedar a concessão ou prorrogação de benefícios e incentivos fiscais ou financeiros; 3) realçar que a transição para o novo modelo de ICMS ocorreria por meio de lei complementar.

Plenário Virtual - minuta de voto - 27/10/2023

Apesar de efetivamente promover mudanças no arquétipo constitucional do ICMS até então vigente, nada indica que houve intenção de romper com a consagrada fórmula constitucional referente a apropriação de créditos em cadeias não cumulativas, qual seja, a do crédito físico.

Tanto que o texto utilizado – assegurando crédito equivalente ao montante do imposto cobrado nas operações (com mercadorias) e prestações (de serviços) anteriores – é muito similar ao que se lê no art. 153, § 3º, II, da Constituição, ao enunciar a não cumulatividade do IPI. A mesma técnica de "compensação do que devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores" é delineada.

De acordo com a jurisprudência do Supremo, que, há décadas, interpreta essa fórmula de compensação, o texto constitucional utiliza um critério real, material ou físico para aferir a maneira como o imposto é cobrado nas operações anteriores, nomeadamente por intermédio de mercadorias e de serviços que, ao longo do processo de produção, possam incorporar ao bem, de alguma maneira, valor ou utilidade.

Há jurisprudência remansosa nesse sentido. Confira-se:

> "Esta Corte tem sistematicamente entendido que a Constituição de 1988 **não assegurou direito à adoção do modelo de crédito financeiro para fazer valer a não-cumulatividade do ICMS**, em toda e qualquer hipótese. [...] a adoção de modelo semelhante ao do crédito financeiro depende de expressa previsão Constitucional ou legal, existente para algumas hipóteses e com limitações na legislação brasileira" (RE 447.470 AgR, Segunda Turma, ministro Joaquim Barbosa, *DJe* 8/10/2010; AI 685.740 AgR-ED, Segunda Turma, ministro Joaquim Barbosa, *DJe* 15/10/2010).

> "**não implicará crédito** para compensação com o montante do imposto devido nas operações ou prestações seguintes, **a entrada de bens destinados a consumo ou à integração no ativo fixo** do estabelecimento" (RE 200.168, Primeira Turma, ministro Ilmar Galvão, DJ 22/11/1996).

> "Não [havendo] saída do bem, ainda que na qualidade de componente de produto industrializado, **não há falar-se em cumulatividade tributária**" (AI 250.852 ED, Primeira Turma, ministro Ilmar Galvão, DJ 23/6/2000).

Plenário Virtual - minuta de voto - 27/10/2023

> "a jurisprudência desta Corte firmou entendimento no sentido de inexistir ofensa ao princípio da não-cumulatividade na hipótese de a 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" (AI 487.396 AgR, Primeira Turma, ministro Eros Grau, DJ 8/4/2005).

> "a regra da não cumulatividade, conforme o estrito preceito contido do Texto Constitucional, não constitui razão suficiente para gerar crédito decorrente do consumo de serviços e de produtos onerados com o ICMS, **mas desvinculados do processo de industrialização da mercadoria comercializada como atividade principal**" (AI 807.119 AgR, Segunda Turma, ministro Gilmar Mendes, DJe 1/7/2011).

> "A decisão agravada está de acordo com **entendimento adotado por ambas as Turmas desta Corte**, que consolidaram a jurisprudência no sentido de que não ofende o princípio da não cumulatividade a **inexistência de direito a crédito de ICMS pago em razão da aquisição de bens destinados ao ativo fixo** da empresa" (RE 644.541 AgR, Segunda Turma, ministro Ricardo Lewandowski, DJe 26/4/2012).

> "o princípio da não cumulatividade do ICMS, inscrito no art. 155, § 2º, I, da Carta de 1988, não fundamenta, por si só, o direito ao creditamento nas aquisições de bens destinados ao uso e consumo ou ao ativo fixo do estabelecimento. A legislação pode consagrá-lo, em conformidade com os arts. 20 e 33 da LC 87/1996, **mas a Lei Maior não impõe que o faça**" (AI 488.345 ED, Primeira Turma, ministra Rosa Weber, DJe 4/12/2012).

Reitere-se, aqui, que esse entendimento nunca vedou a possibilidade de créditos com o fim de estimular o desenvolvimento empresarial ou, designadamente, incentivar exportações. Nessas hipóteses, contudo, é necessária autorização constitucional ou legal específica.

Essa autorização, inclusive, existe. O creditamento de ICMS buscado sobre bens do ativo fixo ou imobilizado, energia elétrica, serviços de telecomunicação, combustíveis e lubrificantes, peças e acessórios de máquinas e veículos, materiais de limpeza, equipamentos de proteção

Plenário Virtual - minuta de voto - 27/10/2023

individual, entre outros de consumo interno, ainda que incorpóreos; isto é, a possibilidade de "créditos financeiros", a partir de bens que não se integram à mercadoria a ser exportada, encontra-se prevista nos arts. 19, 20 e 33 da Lei Complementar n. 87/96. Eis o teor dessas disposições:

> "Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado."
>
> "Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, 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, 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."
>
> "Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:
> I – somente darão direito de crédito as mercadorias **destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2033**;"

Dessa maneira, a interpretação esposada pelo acórdão recorrido, de que diferentes passagens constitucionais e, ainda, trechos da Lei Kandir, estariam todos "revogados" ou "implicitamente revogados" por conta da redação conferida pela Emenda Constitucional n. 42/2003 ao art. 155, § 2º, X, "a", não me parece razoável, *data maxima venia*.

Ao contrário, penso que tamanha ruptura não pode ser inferida a partir do princípio da não exportação de tributos, devendo estar expressa no texto constitucional, tal como as demais regras imunizantes constantes da nossa Carta Política. Afinal, **as imunidades relacionadas à exportação que são albergadas pela nossa Constituição Federal desde a sua redação originária trazem, sim, como princípio norteador a ideia de não exportar tributos. Mesmo assim, essa lógica não dispensa a edição de regras específicas que confiram clareza quanto ao seu alcance.**

Vale dizer, o princípio da tributação no destino não fora adotado pela nossa Constituição a partir da EC n. 42/2003, a representar uma

Plenário Virtual - minuta de voto - 27/10/2023

ruptura com a interpretação constitucional até então vigente. Ao revés, a alteração constitucional seguiu uma tendência de ampliar os benefícios à exportação. Não vejo, portanto, o princípio da não exportação de tributos com força normativa suficiente ao ponto de causar tamanha alteração tanto no texto constitucional quanto na interpretação pacificamente adotada por esta Corte.

Dentro desse contexto, é plenamente possível – e inclusive recomendável do ponto de vista de política econômica – a concessão de maiores benefícios à exportação, desde que regulamentados por lei, tendo em vista, inclusive, a quantidade de detalhes exigidos para a operabilidade dessas benesses fiscais. O acórdão recorrido, por exemplo, teve de desvelar uma maneira de aproveitamento de créditos onde a Constituição silenciou (por ter delegado essa pormenorização à lei complementar).

Conforme demonstrado, essa escolha legislativa, que inclusive já foi feita, sopesando princípios e metas socioeconômicas e políticas, tem sido periodicamente revisitada quanto à data de início da sistemática de aproveitamento de "créditos financeiros" . Na redação original da Lei Complementar n. 87/96, essa data era 1º de janeiro de 1998. Com a LC n. 92/97 passou a 1º de janeiro de 2000; na LC n. 99/99, 1º de janeiro de 2003; LC n. 114/02, 1º de janeiro de 2007; LC n. 122/06, 1º de janeiro de 2011; LC n. 138/10, 1º de janeiro de 2020; e, finalmente, com a LC n. 171/19, a data para início desse aproveitamento passou a 1º de janeiro de 2033.

É compreensível a impaciência frente a essa escolha do Parlamento, que tem adiado o instante de consumação do benefício. Porém, o tempo do Direito e da legislação, ao ponderar aquilo que seria fundamental para toda a comunidade, nem sempre coincide com o ritmo e as necessidades urgentes dos negócios, cujos objetivos, por mais importantes que sejam, ponderam interesses tópicos e localizados (OST, François. **O tempo do Direito**. Lisboa: Instituto Piaget, 2001).

Ante os princípios da separação dos Poderes, da eficiência administrativa e da razoabilidade, cabe ao Supremo atuar com cautela e com deferência à capacidade institucional dos demais Poderes quanto às soluções encontradas, tendo em vista a elaboração e implementação de políticas públicas de alta complexidade e elevadas consequências socioeconômicas.

A Constituição, a lei e a jurisprudência da Suprema Corte apontam uma direção, há décadas, e uma ruptura desses parâmetros, a mim parece, haveria de constar expressamente do Texto Constitucional ou de

Plenário Virtual - minuta de voto - 27/10/2023

algum fato novo por si só suficiente para abalar tão contexto. Apesar do belíssimo voto do relator, considero que o princípio da não exportação de tributos, há muito conhecido e reconhecido pelo nosso ordenamento jurídico, não se constitui elemento bastante para tanto, podendo causar desequilíbrios maiores, que, por si sós, podem levar a injustiças. Os "créditos financeiros", portanto, não podem ser subentendidos.

É o que se extrai, outrossim, da ementa do RE 754.917, processo piloto do Tema n. 475/RG (Tribunal Pleno, Relator o ministro Dias Toffoli, DJe 6/10/2020):

> Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário. Imunidade. Operações de exportação. Artigo 155, § 2º, X, a, CF. ICMS. Operações e prestações no mercado interno. Não abrangência. Possibilidade de cobrança do ICMS. Manutenção e aproveitamento dos créditos.
>
> 1. A Corte, sempre que se manifestou sobre as imunidades constitucionais, se ateve às finalidades constitucionais às quais estão vinculadas as mencionadas regras. **Nas operações de exportação, é clara a orientação quanto à impossibilidade de, a pretexto de se extrair da regra imunitória o máximo de efetividade, se adotar uma interpretação ampliativa, de modo a se abarcarem fatos, situações ou objetos *a priori* não abrangidos pela expressão literal do enunciado normativo**.
>
> 2. Ao estabelecer a imunidade das operações de exportação ao ICMS, o art. 155, § 2º, X, da Constituição se ocupa, *a contrario sensu*, das operações internas, pressupondo a incidência e estabelecendo o modo pelo qual o ônus tributário é compensado: mediante a manutenção e o aproveitamento dos créditos respectivos.
>
> 3. Caso houvesse imunidade para as operações internas, de modo que não fosse cobrado o ICMS em nenhuma das etapas anteriores à exportação, seria inútil e despropositada a regra de manutenção e aproveitamento de créditos. 4. Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso extraordinário. 5. Tese do Tema nº 475 da Gestão por Temas da Repercussão Geral: "A imunidade a que se refere o art. 155, § 2º, X, a, da CF não alcança operações ou prestações anteriores à operação de exportação."

Nessa linha de raciocínio, o Supremo, ao julgar o Tema n. 346/RG

(Tribunal Pleno, Redator para acórdão o ministro Alexandre de Moraes, *DJe* de 4/9/2020), fixou a seguinte tese:

> I - **Não viola o princípio da não cumulatividade** (art. 155, § 2º, incisos I e XII, alínea c, da CF/1988) **lei complementar que prorroga a compensação de créditos de ICMS relativos a bens adquiridos para uso e consumo no próprio estabelecimento do contribuinte**;
>
> II - Conforme o artigo 150, III, c, da CF/1988, o princípio da anterioridade nonagesimal aplica-se somente para leis que instituem ou majoram tributos, não incidindo relativamente às normas que prorrogam a data de início da compensação de crédito tributário.

Pelo exposto, com a máxima vênia, **divirjo de Sua Excelência o ministro Dias Toffoli**, para dar provimento ao recurso extraordinário, e proponho a seguinte tese de repercussão geral:

> "A imunidade a que se refere o art. 155, § 2º, X, "a", CF/88, não alcança, nas operações de exportação, o aproveitamento de créditos de ICMS decorrentes de aquisições de bens destinados ao uso e consumo da empresa, que depende de lei complementar para sua efetivação".

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 27/10/2023