Plenário Virtual - minuta de voto - 10/11/2023 00:00

VOTO

O SENHOR MINISTRO ANDRÉ MENDONÇA (RELATOR):

I. Síntese da questão

1. A controvérsia constitucional deduzida nos autos das presentes ações diretas de inconstitucionalidade consiste em saber **se a Lei Complementar nº 102, de 2000, e suas subsequentes (Leis Complementares nº 114, de 2002, nº 115, de 2002, nº 120, de 2005, nº 122, de 2006, nº 138, de 2010, e nº 171, de 2019), ao conferirem novas redações à Lei Complementar nº 87, de 1996 (Lei Kandir), mais restritivas no tocante aos aproveitamento e compensação de créditos de ICMS derivados de operações com mercadorias destinadas ao ativo permanente, energia elétrica e comunicações, afrontaram os princípios da anterioridade de exercício e da não-cumulatividade tributária.**

2. Antes de tratar das questões de mérito, reputo importante abordar as preliminares suscitadas ao longo das instruções das três ações diretas.

II. Preliminares

3. Por brevidade, **limito-me a ratificar as conclusões externadas no julgamento da medida cautelar da ADI nº 2.325/DF quanto à cognoscibilidade das ações.**

4. Considerando que se cuida de fato superveniente a mencionado ato processual, teço observações inéditas em relação às sucessivas alterações de parcela das normas impugnadas pelas leis complementares já declinadas. De pronto, **acolho o aditamento à petição inicial pleiteado**, haja vista que se cumpriu na espécie a orientação jurisprudencial deste Supremo Tribunal Federal, extraída, por exemplo, na ADPF nº 599/DF, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 03/02/2021, p. 11/02/2021, no sentido de que esse expediente processual é possível, em sede de controle abstrato de constitucionalidade, mesmo após a prestação de informações, caso seja oportunizado ao conjunto de agentes auxiliares à Justiça Constitucional nova manifestação a respeito do quadro fático, normativo e processual atualizado.

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/11/2023 00:00

5. Noutro giro, na esteira do que repetidamente alegado nas últimas manifestações nestes feitos, **reputo que as presentes ações diretas de inconstitucionalidades encontram-se parcialmente prejudicadas no tocante aos arts. 7º da LC nº 102, de 2000, e 31 e Anexo da LC nº 87, de 1996**, à luz da ausência de interesse processual e do exaurimento da eficácia desses dispositivos. Nesse diapasão, a razão de ser da providência acautelatória há quase duas décadas concedida por este Supremo Tribunal Federal não mais subsiste.

6. Em suma, **conheço, em parte, das ações diretas de inconstitucionalidade**, especialmente no que diz respeito aos vícios de inconstitucionalidade imputados aos arts. 20, § 5º, e 33, incs. II e IV, da Lei Kandir, com alterações promovidas pelas legislações posteriores.

III. Mérito

7. ***Quanto aos dispositivos ora hostilizados passíveis de conhecimento***, declaro, de plano, que **não visualizo qualquer vício de inconstitucionalidade na presente hipótese com base no princípio da não-cumulatividade tributária incidente no ICMS**.

8. Vale observar que, no caso dos autos, **a mim me basta reafirmar a jurisprudência firmada em múltiplas oportunidades antecedentes**. Ilustrativamente e por celeridade, limito-me a adotar como minhas as razões de decidir formuladas em voto-vista pelo e. Ministro Ilmar Galvão quando do supracitado julgamento da medida cautelar:

> "Trata-se de argumentos que conduzem à firme convicção de que à lei complementar não foi reservada, pela Constituição, apenas a explicitação da técnica da não-cumulatividade do ICMS, como defendem alguns estudiosos do tema (cf. Hamilton Dias de Souza, 'Repertório IOB de jurisprudência' n.º 11/98, P. 270), mas, também, principalmente, a fixação e a uniformização de seu próprio conteúdo.
>
> Na verdade, entendimento em sentido contrário conduziria a uma dessas duas vertentes: primeiramente, à de que a Carta de 88, no que concerne ao princípio da não-cumulatividade, teria adotado o sistema, refletido no art. 20 da LC n.º 87/96, da dedução do imposto incidente não somente sobre a mercadoria vendida e sobre as demais que entraram em

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/11/2023 00:00

sua composição, mas também sobre os bens destinados ao uso ou consumo ou ao ativo permanente do estabelecimento (tipo consumo); e, em segundo lugar, a de que tal não ocorreu, correspondendo o art. 20 da LC 87/96 à concessão de um favor fiscal.

(...)

Optou o legislador complementar, portanto, por novo critério —— por igual não incompatível com a norma do inciso I do § 2.º do art. 155 da CF —— admitindo o crédito pronto e pleno do imposto incidente sobre a operação de aquisição dos bens destinados ao uso ou consumo ou ao ativo permanente do estabelecimento.

(...)

Como foi dito acima, o dispositivo do inciso I do § 2.º do art. 155 da CF foi redigido de molde a ensejar várias interpretações, segundo o sentido que se queira emprestar à expressão 'cobrado nas anteriores', cada uma delas correspondendo a critério distinto de aplicação do princípio da não-cumulatividade do ICMS. Marco Aurélio Greco, no trecho transcrito, apontou três desses critérios: a) compensação do imposto devido pelas saídas, no período de apuração, com o crédito decorrente das entradas de mercadorias adquiridas pelo contribuinte; b) compensação do imposto devido pela saída de cada mercadoria com imposto pago pela sua entrada no estabelecimento; e c) compensação do imposto devido pelas saídas de mercadorias com o volume global do imposto pago pelas entradas, no período, independentemente da natureza da mercadoria adquirida.

A essas três hipóteses poderá ser acrescentada uma quarta, consistente na compensação do imposto devido pelas saídas com o montante do imposto pago pelas entradas das mercadorias inerentes à atividade do contribuinte, acrescido do valor do imposto pago pela entrada de bens de produção, limitado este, no entanto, à parcela correspondente ao desgaste por eles sofrido, no período, considerada a fração como sendo a porção dos ditos bens que entrou na composição das mercadorias vendidas no período.

Cuida-se de critério que não comporta a alegação de que veio onerar o contribuinte de direito, impedindo a transferência para o consumidor final do imposto pago na entrada dos bens do ativo permanente, visto não se configurar, no caso, a hipótese de saída do aludido bem, senão na parte considerada

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/11/2023 00:00

absorvida na produção das mercadorias vendidas, solução que se mostra muito mais consentânea com a realidade.

Essa a interpretação que foi adotada pela LC 102/2000, art. 20, § 5.º, em substituição à hipótese acima exposta sob "c" que havia sido eleita pela LC n.º 87/96, não se podendo ter por contrária ao princípio da não-cumulatividade, tendo por virtude considerar como componente das mercadorias vendidas o desgaste sofrido pelo ativo fixo do estabelecimento no período de apuração do tributo devido, desgaste esse que, se subestimado em relação a certos bens, se revela flagrantemente superestimado em relação a outros, quando expresso, como foi, pela média de 1/48 por mês, fixada pela nova lei, na absoluta impossibilidade de considerar-se cada bem, em espécie, como pretendido na inicial.

De outra parte, não há como se ter por incompatível com o princípio da não-cumulatividade a norma introduzida pela mesma LC n.º 102/2000, nos incs. II e IV do art. 33 da LC 87/96, pela qual a entrada de energia elétrica e o recebimento de serviços de comunicações, salvo as hipóteses previstas, respectivamente, nas alíneas a, b e c e a e b, somente darão direito a crédito a partir de 1.º.01.2003.

Na conformidade das razões acima expostas, a nova lei complementar veio alterar, por esse modo, legitimamente, o regime de compensação do tributo, que não restou fixado, de maneira inequívoca, no inciso I do § 2.º do art. 155 da CF, demandando regulamentação por lei complementar, na forma prevista no art. 146 da Carta, para observância uniforme pelos Estados, posto tratar-se de tributo que, conquanto de competência estadual, tem nítido caráter nacional.

Nada impede, pois, que, uma vez fixado um critério, venha ele a ser alterado para fim de ajuste à realidade, como aconteceu, sem prejuízo, é óbvio, do respeito ao direito adquirido à apropriação dos créditos em referência, nas hipóteses apreciadas, na conformidade do disposto na legislação anterior, até o início da vigência do novel diploma complementar".

9. Mais recentemente, **observo que essa linha jurisprudencial foi reiterada no bojo do Tema nº 346 do ementário da Repercussão Geral (*"reserva de norma constitucional para dispor sobre direito à compensação de créditos do ICMS"*)**, cujo paradigma é o RE nº 601.967/RS, Red. do Acórdão Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno,

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/11/2023 00:00

j. 18/08/2020, p. 04/09/2020, assim ementado:

> "CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE E REGIME DE COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS. PRINCÍPIO DA RESERVA LEGAL. DISCIPLINA POR LEI COMPLEMENTAR. NÃO INCIDÊNCIA DE ANTERIORIDADE NONAGESIMAL NA PRORROGAÇÃO DA COMPENSAÇÃO. PROVIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 1.A Constituição Federal trouxe, no artigo 155, §2º, I, a previsão do princípio da não-cumulatividade relativamente ao ICMS e, em seu inciso XII, alínea c, determina que compete à lei complementar regulamentar o regime de compensação do tributo. 2.Dessa forma, embora a Constituição Federal tenha sido expressa sobre o direito de os contribuintes compensarem créditos decorrentes de ICMS, também conferiu às leis complementares a disciplina da questão. **3. O contribuinte apenas poderá usufruir dos créditos de ICMS quando houver autorização da legislação complementar. Logo, o diferimento da compensação de créditos de ICMS de bens adquiridos para uso e consumo do próprio estabelecimento não viola o princípio da não cumulatividade.** 4. O Princípio da anterioridade nonagesimal (ou noventena) é exigível apenas para as leis que instituem ou majoram tributos. A incidência da norma não precisa observar o prazo de 90 (noventa) dias da data da publicação que prorrogou o direito à compensação, nos termos do artigo 150, III, alínea c, da Constituição 5.Recurso Extraordinário do Estado do Rio Grande do Sul a que se dá PROVIMENTO, para denegar a ordem. Fixadas as seguintes teses de repercussão geral no Tema 346: '(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'" (grifos nossos).

10. Por todas essas razões, sob qualquer ângulo que se olhe, **não visualizo inconstitucionalidade nos objetos ora atacados. Dessa maneira, compreendo que os pleitos vertidos nas peças inaugurais das**

três ações diretas de inconstitucionalidade aqui examinadas não merecem acolhimento.

IV. Dispositivo

11. Diante do exposto, **conheço, em parte, da ações diretas de inconstitucionalidade nº 2.325/DF, 2.383/DF e 2.571/DF e, na parte conhecida, julgo-as improcedentes.**

É como voto.

Ministro **ANDRÉ MENDONÇA**
Relator

Plenário Virtual - minuta de voto - 10/11/2023 00:00