V O T O

O Senhor Ministro Alexandre de Moraes: Trata-se de Recurso Extraordinário interposto em face de acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado Rio Grande do Sul. Objetiva-se, *in casu* , a análise do Tema 346 da repercussão geral:

> *Reserva de norma constitucional para dispor sobre direito à compensação de créditos do ICMS.*

Na origem, a FITESA S.A impetrou Mandado de Segurança contra ato do Diretor do Departamento da Receita Pública Estadual postulando a declaração de seu direito líquido e certo ao creditamento de ICMS, mediante compensação, sobre o ingresso de bens de uso e consumo em seu estabelecimento no período de 1º de janeiro a 31 de março de 2007.

Fundamenta seu pedido no artigo 155, §2º, I, da CF, que prevê a não-cumulatividade do ICMS, *compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.*

Sustenta, ainda, a inconstitucionalidade do artigo 33, I, da Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir), acrescido pela Lei Complementar 122 /2006, que limitou a fruição do direito à compensação (*somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2011*).

Julgado procedente em parte o pedido em 1ª Instância, Tribunal de origem, por maioria, negou provimento à Apelação do Estado e deu provimento ao apelo da FITESA, aos fundamentos de que:

> (a) a Constituição garantiu o direito ao creditamento do ICMS nas hipóteses em que o tributo foi cobrado em operação anterior relativa a produtos, mercadorias e serviços;
>
> (b) a CF/1988, no artigo 155, §2º, II, alíneas "a" e "b", previu apenas duas hipóteses (taxativas) de afastamento do creditamento, quais sejam: *II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em*

Plenário Virtual - minuta de voto - 11/08/20 14:29

contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

(c) não cabe à Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir) ampliar ou *impor vedações, limites, reservas ou restrições à plena e imediata fruição* do direito à compensação constitucionalmente assegurado; e

(d) a Lei Complementar 122/2006, que alterou o artigo 33, I, da LC 87/1996, ao estipular prazo maior para a utilização do credito, violou o princípio da anterioridade nonagesimal.

O acórdão ficou assim ementado (Vol. 0, fl. 1):

"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 negocial relativa a produtos e 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, o parágrafo º, 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".

Opostos embargos aclaratórios, estes foram rejeitados (Vol. 2).

Plenário Virtual - minuta de voto - 11/08/2014 19:29

Irresignado, o Estado interpôs o presente Recurso Extraordinário, com fundamento no artigo 102, III, "a", da CF/1988, alegando má aplicação do artigo 155, §2º, incisos I e XII, alínea "c", da Constituição Federal. Sustenta, em síntese, que

> (a) o acórdão recorrido negou vigência ao dispositivo constitucional acima citado, que delegou à lei complementar a disciplina da matéria relacionada ao creditamento do ICMS;
>
> (b) não há, na sistemática da LC 87/1996, bem como não havia na sistemática do Convênio 66/1988, *qualquer violação ao princípio constitucional da não-cumulatividade* , haja vista que houve mera prorrogação do prazo para creditamento.
>
> (c) *restou afastada qualquer afronta ao princípio da anterioridade nonagesimal, pois as modificações trazidas pela Lei Complementar nº 122/2006, ora em exame, protraindo a possibilidade de utilização dos créditos pretendidos pela empresa, determinaram apenas e tão somente a continuidade de um regime de creditamento, e não sua instituição ou alteração.*

Após a apresentação das contrarrazões, esta CORTE reconheceu a repercussão geral da matéria posta sob debate (Tema 346), conferindo-lhe a seguinte ementa:

> "IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – DIREITO DE CRÉDITO – PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE – LEI COMPLEMENTAR Nº 122/2006. Possui repercussão geral a controvérsia sobre caber ou não a lei complementar – no caso, a nº 122/06 – dispor sobre o direito à compensação de créditos do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços".

Em 13/01/2012, a Procuradoria-Geral da República opinou pelo provimento do recurso.

É o que havia a relatar.

Trata-se de Recurso Extraordinário interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul em face de acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça local que, afastando a Lei Complementar 122/2006, que alterou a redação do

Plenário Virtual - minuta de voto - 11/08/20 14:29

artigo 33, I, da Lei Complementar 87/1996, concedeu a ordem à autora para que promovesse a compensação de créditos decorrente de ICMS cobrado sobre mercadorias destinadas ao uso ou consumo do próprio estabelecimento.

(1) Da limitação ao direito de compensação do crédito de ICMS relativo aos bens adquiridos para uso e consumo no estabelecimento do particular:

A Constituição Federal trouxe no artigo 155, §2º, I a previsão do princípio da não-cumulatividade do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. Eis o teor da norma:

> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
> […]
> § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
> I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

Tem-se como objetivo principal da norma *neutralizar os efeitos das múltiplas incidências tributárias, de forma que, ao final do ciclo econômico de determinada mercadoria – desde a produção, passando por industriais, atacadistas e varejistas, até o consumidor – o tributo cobrado seja sempre equivalente, independentemente do número de operações* (Eduardo M. L. Rodrigues de Castro, Helton Kramer Lustoza, Marcus de Freitas Gouvêa. *Tributos em espécie* . 6ª Edição. Ed. Juspodvim. Salvador: 2019, p. 709).

O inciso XII, alínea "c", também do artigo 155, por sua vez, determina que compete à lei complementar regulamentar o regime de compensação do ICMS.

Logo, temos que, não obstante a Constituição Federal estabeleça o direito ao creditamento do ICMS, subordina esse direto à edição de lei complementar.

Plenário Virtual - minuta de voto - 1/08/2014:29

Em observância ao mandamento constitucional, a Lei Complementar 87 /1996, conhecida como Lei Kandir, previu, em sua redação original, a possibilidade de creditamento do ICMS apenas para mercadorias destinadas ao uso ou consumo que ingressassem no estabelecimento a partir de 1º de janeiro de 1998.

Houve sucessivas modificações do texto legal, uma delas promovida pela Lei Complementar 122/2006, aqui discutida, no qual previu que o creditamento somente seria possível para mercadorias de uso e consumo que ingressassem no estabelecimento a partir de 1º de janeiro de 2011.

Posteriormente ainda houve modificações no dispositivo legal, de forma que a última, promovida pela Lei Complementar 171 de 2019, prorrogou o direito ao creditamento para mercadorias de uso e consumo que ingressassem no estabelecimento a partir de 1º de janeiro de 2033.

O primeiro ponto da celeuma, portanto, é a possibilidade (ou não) de lei complementar limitar o direito à compensação de crédito do ICMS, a despeito de haver previsão constitucional estabelecendo o princípio da não cumulatividade.

Ora, em matéria tributária, as leis complementares atuam tanto diante de normas constitucionais de eficácia contida , no qual o "legislador constituinte regulou suficientemente os interesses relativos a determinada matéria, mas deixou margem à atuação restritiva por parte da competência discricionária do poder público, nos termos que a lei estabelecer ou nos termos de conceitos gerais nela enunciados" (*Direito constitucional* , minha autoria, 32ª ed. p. 11); como também de normas constitucionais de eficácia limitada , conferindo aplicabilidade ao Texto Maior.

Na mesma trilha, o Ilustre Professor SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO pontua a utilidade da lei complementar em matéria tributária:

> " A lei complementar é utilizada, agora sim, em matéria tributária, para fins de complementação e atuação constitucional.
>
> a) Serve para complementar dispositivos constitucionais de eficácia limitada, na terminologia de José Afonso da Silva;

Plenário Virtual - minuta de voto - 11/08/20 14:29

b) serve ainda para conter dispositivos constitucionais de eficácia contida (ou contível);

c) serve para fazer atuar determinações constitucionais consideradas importantes e de interesse de toda a Nação. Por isso mesmo as leis complementares requisitam quorum qualificado por causa da importância nacional das matérias postas à sua disposição.

Noutras palavras, a lei complementar está a serviço da Constituição e não da União Federal. Esta apenas empresta o órgão emissor para a edição das leis complementares (da Constituição). Por isso mesmo, por estar ligada à expansão do texto constitucional, a lei complementar se diferencia da lei ordinária federal, que, embora possua também âmbito de validade espacial nacional, cuida só de matérias de interesse ordinário da União Federal, cuja ordem jurídica é parcial, tanto quanto são parciais as ordens jurídicas dos Estados-Membros e dos Municípios. **A lei complementar é, por excelência, um instrumento constitucional utilizado para integrar e fazer atuar a própria Constituição.** Sendo tal, a lei complementar jamais pode delegar matéria que lhe pertine, por determinação constitucional; tornaria flexível a nossa Constituição". (R. Fórum de Dir. Tributário – RFDT | Belo Horizonte, ano 15, n. 85, p. 9-30, jan./fev. 2017, p. 13)

Observa-se, dessa forma, que embora a Constituição Federal tenha sido expressa acerca do direito dos contribuintes compensarem créditos decorrentes de ICMS, também conferiu às leis complementares a disciplina da questão.

A meu ver, Sr. Presidente, 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. Em resumo, o *princípio constitucional da não cumulatividade, por si só, não permite o amplo e irrestrito creditamento relativo a material de uso e consumo ou a bens destinados ao ativo permanente das empresas* (STJ – AgRg no AREsp 186.016-PR, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, Segunda Turma, DJe. 05/11/2012).

No mesmo sentido, citem-se precedentes desta SUPREMA CORTE:

Plenário Virtual - minuta de voto - 1/08/2019 14:22

"Ementa: DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. AQUISIÇÃO DE BENS PARA O ATIVO FIXO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. NÃO CUMULATIVIDADE. OFENSA. INEXISTÊNCIA. 1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal se consolidou no sentido de que não ofende o princípio da não cumulatividade a inexistência de direito a crédito de ICMS pago em razão de operações de consumo de energia elétrica, de utilização de serviços de comunicação ou de aquisição de bens destinados ao ativo fixo e de materiais de uso e consumo. 2. Nos termos do art. 85, § 11, do CPC/2015, fica majorado em 25% o valor da verba honorária fixada anteriormente, observados os limites legais do art. 85, §§ 2º e 3º, do CPC/2015. 3. Agravo interno a que se nega provimento". (AI 766168 AgR/SP, Rel. Min. Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, DJe. 13/02/2020)

"EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. CONSONÂNCIA DA DECISÃO RECORRIDA COM A JURISPRUDÊNCIA PACIFICADA NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. 1. "Não enseja ofensa ao princípio da não cumulatividade a situação de inexistência de direito a crédito de ICMS pago em razão de operações de consumo de energia elétrica, de utilização de serviços de comunicação ou de aquisição de bens destinados ao ativo fixo e de materiais de uso e consumo." (AI 761.990 AgR/GO, Relator Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, DJe de 01/02/2011). 2. Agravo interno a que se nega provimento". (ARE 777449 AgR / PR, de minha relatoria, Primeira Turma, DJe. 27/09/2018).

(2) Da violação ao princípio da anterioridade nonagesimal:

Por fim, diante da possibilidade de lei complementar impor restrição ao direito do contribuinte de compensar os créditos do ICMS, convém analisar se a incidência da norma deve observar o prazo de 90 (noventa) dias da data da publicação que prorrogou o direito à compensação. *In casu* , a FITESA S.A. pontuou em suas contrarrazões ao apelo extremo que (Vol. 5, fl. 10):

"[...] o certo é que o contribuinte tinha a expectativa garantida por lei complementar de ter o direito de crédito de ICMS a partir de 1º de janeiro de 2007, e que a surpresa decorrente da malsinada LC 122 somente poderia surtir efeitos, na melhor das hipóteses, 90 (noventa)

Plenário Virtual - minuta de voto - 11/08/2021 14:22

dias após a sua publicação, em atenção ao princípio da anterioridade nonagesimal previsto pelo art. 150, III, "c", acrescido à Carta Magna a partir da EC n. 42, de 2003.

13. Portanto, afirmar a inexistência de ofensa ao princípio da anterioridade na forma prevista pela EC n. 42, de 2003, porque o contribuinte não tinha o direito de adjudicar os créditos de ICMS sobre material de uso consumo, tal como aduzido pelo Estado Recorrente nas suas razões recursais, é supor que o ente tributante poderá burlar sempre o princípio da anterioridade postergando indefinidamente o exercício de determinados direitos reconhecidos em lei, transformando-os em expectativas nunca usufruídas ou usufruíveis".

O artigo 150, III, alínea "c", da Constituição Federal, ao tratar da anterioridade nonagesimal prevê que

"Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, **é vedado** à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[…]

III - cobrar tributos:

[…]

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os **instituiu ou aumentou** , observado o disposto na alínea b".

Ora, o dispositivo em comento é claro em dizer que merecem observância ao princípio da anterioridade nonagesimal (ou noventena), apenas as leis que instituem ou majoram tributos.

A lei complementar objeto da presente demanda, por sua vez, tratou de **prorrogar o prazo** para compensação de crédito do tributo, logo, não há subsunção à norma constitucional. Nesse sentido, veja-se o seguinte precedente:

"AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONTRIBUIÇÃO PROVISÓRIA SOBRE MOVIMENTAÇÃO OU TRANSMISSÃO DE VALORES E DE CRÉDITOS E DIREITOS DE NATUREZA FINANCEIRA-CPMF (ARTS. 84 E 85, ACRESCENTADOS AO ADCT PELO ART. 3º DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 37, DE 12 DE JUNHO DE 2002). 1 -

Plenário Virtual - minuta de voto - 11/08/2014 12:29

Impertinência da preliminar suscitada pelo Advogado-Geral da União, de que a matéria controvertida tem caráter interna corporis do Congresso Nacional, por dizer respeito à interpretação de normas regimentais, matéria imune à crítica judiciária. Questão que diz respeito ao processo legislativo previsto na Constituição Federal, em especial às regras atinentes ao trâmite de emenda constitucional (art. 60), tendo clara estatura constitucional. 2 - Proposta de emenda que, votada e aprovada na Câmara dos Deputados, sofreu alteração no Senado Federal, tendo sido promulgada sem que tivesse retornado à Casa iniciadora para nova votação quanto à parte objeto de modificação. Inexistência de ofensa ao art. 60, § 2º da Constituição Federal no tocante à supressão, no Senado Federal, da expressão "observado o disposto no § 6º do art. 195 da Constituição Federal", que constava do texto aprovado pela Câmara dos Deputados em 2 (dois) turnos de votação, tendo em vista que essa alteração não importou em mudança substancial do sentido do texto (Precedente: ADC nº 3, rel. Min. Nelson Jobim). Ocorrência de mera prorrogação da Lei nº 9.311 /96, modificada pela Lei nº 9.539/97, não tendo aplicação ao caso o disposto no § 6º do art. 195 da Constituição Federal. **O princípio da anterioridade nonagesimal aplica-se somente aos casos de instituição ou modificação da contribuição social, e não ao caso de simples prorrogação da lei que a houver instituído ou modificado.** 3 - Ausência de inconstitucionalidade material. O § 4º, inciso IV do art. 60 da Constituição veda a deliberação quanto a proposta de emenda tendente a abolir os direitos e garantias individuais. Proibida, assim, estaria a deliberação de emenda que se destinasse a suprimir do texto constitucional o § 6º do art. 195, ou que excluísse a aplicação desse preceito a uma hipótese em que, pela vontade do constituinte originário, devesse ele ser aplicado. A presente hipótese, no entanto, versa sobre a incidência ou não desse dispositivo, que se mantém incólume no corpo da Carta, a um caso concreto. Não houve, no texto promulgado da emenda em debate, qualquer negativa explícita ou implícita de aplicação do princípio contido no § 6º do art. 195 da Constituição. 4 - Ação direta julgada improcedente". (ADI 2666/DF, Rel. Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, DJ 06/12/2002)

Pelo exposto, peço vênia para, divergindo do relator, dar provimento ao Recurso Extraordinário do Estado do Rio Grande do Sul, para denegar a ordem.

Proponho a seguinte tese:

Plenário Virtual - minuta de voto - 11/08/2014 29

(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.

Plenário Virtual - minuta de voto - 11/08/2014 14:29