

VOTO

O SENHOR MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES: Sr. Presidente, temos para exame o Tema 633 da repercussão geral, assim descrito:

“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 exportação, independentemente de regulamentação infraconstitucional.”

Na origem, FRAME MADEIRAS ESPECIAIS LTDA impetrou mandado de segurança preventivo com o objetivo de obter o direito de apropriar-se do crédito de ICMS decorrente da aquisição de insumos (“bens de uso” e “de consumo”), na proporção das exportações efetuadas.

Narrou que tem como objeto social a industrialização, a fabricação e a comercialização de esquadrias de madeira, portas e peças para instalações industriais e comerciais que são exportados ao exterior. Para tanto, adquire mercadorias no mercado interno com incidência do ICMS - tais como 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. - que são destinadas ao uso e consumo de seus estabelecimentos produtivos.

Defendeu que, ainda que esses produtos não se incorporem fisicamente ao produto exportado, teria direito a se utilizar dos créditos de ICMS, na proporção das operações de exportação.

Alegou que a atual redação do artigo 155, § 2º, inciso X, alínea “a” da CF permite, sem ressalvas, a apropriação do crédito apurado nas operações que antecedem a exportação, pois o dispositivo constitucional deve ser interpretado de forma ampla para abarcar o proveito do ICMS decorrente da cadeia produtiva da mercadoria a ser exportada, na proporção das operações de venda ao exterior realizadas.

Sustenta, ainda, que aquela norma é autoaplicável e de eficácia plena, o que obsta a incidência de restrições de seus limites por legislação infraconstitucional, como as estatuídas pela Lei Complementar 87/1996.

Assim, requereu a concessão de ordem para que seja declarado (I) o direito de escriturar e apurar contabilmente os créditos decorrentes das

operações que antecedem à exportação, em toda sua extensão; e (II) o direito de aproveitamento, na proporção das receitas líquidas decorrentes da exportação, com acréscimo da Selic sobre os valores cujo aproveitamento tenha sido obstado pela Fazenda.

O Juízo de primeira instância indeferiu a petição inicial, ao fundamento de que a pretensão não era viável pela via mandamental.

Interposta apelação, o Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina deu-lhe parcial provimento em acórdão cuja ementa exhibe o seguinte cabeçalho na parte em que interessa ao presente (fls. 5-6, Doc. 0):

“MANDADO DE SEGURANÇA. INDEFERIMENTO DA INICIAL, POR FALTA DE INTERESSE PROCESSUAL (AUSÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO). INOCORRÊNCIA. MATÉRIA QUE PRETENDE O RECONHECIMENTO DO DIREITO AO APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS, EM SITUAÇÃO BASTANTE PARTICULARIZADA (CRÉDITOS DECORRENTES DA CADEIA PRODUTIVA DESTINADA À EXPORTAÇÃO). INTERESSE EVIDENCIADO. VIABILIDADE DA AÇÃO.

[...]

TRIBUTARIO. ICMS. DIREITO AO APROVEITAMENTO DE CRÉDITO NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS ("BENS DE CONSUMO E DE USO"), EMPREGADOS NA ELABORAÇÃO DE PRODUTOS DESTINADOS À EXPORTAÇÃO. ADVENTO DA EC N.º 42/03, QUE PERMITE A APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO GERADO NAS OPERAÇÕES ANTERIORES, RESERVADAS À PRODUÇÃO DE BENS DESTINADOS AO MERCADO EXTERNO. COMPREENSÃO DA IMUNIDADE OBJETIVA EM SEUS TERMOS, DE MODO AMPLO. AUSÊNCIA DE QUALQUER LIMITAÇÃO NO ÂMBITO CONSTITUCIONAL. APROVEITAMENTO QUE INDEPENDE DE REGULAMENTAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. INAPLICABILIDADE DO DISPOSTO NA LEI COMPLEMENTAR N.º 87/96.

DIREITO DE APROPRIAÇÃO DOS CRÉDITOS EM QUESTÃO NA PROPORÇÃO DO VOLUME DE EXPORTAÇÕES, EM RELAÇÃO AO TOTAL DE SAÍDAS DO ESTABELECIMENTO (ART. 33 DA LC N.º 87/96). EFEITOS QUE SE CONTAM A PARTIR DA VIGÊNCIA DA ALTERAÇÃO CONSTITUCIONAL. CORREÇÃO PELA SELIC. SUSPENSÃO, CONTUDO, DO DIREITO DE APROPRIAÇÃO,

ATÉ O TRÂNSITO EM JULGADO (ART. 170-A, DO CTN).
PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA DE OFENSA AOS
PRECEPTIVOS INVOCADOS. RECURSO PARCIALMENTE
PROVIDO.”

Opostos Embargos de Declaração pelo ESTADO DE SANTA CATARINA (Doc. 11), foram desprovidos (Doc. 2).

No recurso extraordinário (Doc. 4), interposto com fundamento no art. 102, III, 'a', da Constituição Federal, o ESTADO DE SANTA CATARINA alega ter o acórdão recorrido violado o artigo 155, § 2º, X, 'a', e XII, "c", da Carta Magna. Sustenta que a Constituição remete à lei complementar a competência para disciplinar o regime de compensação do ICMS, pelo que seria inviável afastar a aplicação do art. 33 da Lei Complementar 87/1996, que estabelece os limites temporais para o creditamento do imposto.

Defende que, embora a EC 42/2003 tenha alterado a redação da alínea "a" do parágrafo 2º, inciso X, do art. 155 da CF, essa regra imunizante não é ampla e irrestrita específica aos casos de exportação, como entendeu o acórdão recorrido. Afirma que, tratando-se de exportação de mercadorias, por expressa disposição constitucional, deve-se observar as disposições da LC 87/1996 com suas alterações posteriores no tocante ao regime de compensação, uma vez que o inciso XII do art. 155 da CF é expresso em enunciar caber à lei complementar "disciplinar o regime de compensação do imposto".

Afirma que "certo é que a Emenda Constitucional n. 42/03 apenas assegurou a manutenção e o aproveitamento dos créditos já autorizados pela Lei Complementar n. 87/96. Ainda que se entenda que tenha havido revogação tácita da alínea "1" do inciso XII do parágrafo 2º do artigo 155 da CF, o que se admite apenas para argumentar, o acórdão recorrido desconsiderou a alínea "c", que continua preceituando caber à lei complementar disciplinar o regime de compensação do ICMS. Portanto, sob esse enfoque não se pode admitir a tese de que houve derrogação do artigo 33 da Lei Complementar 87/96 com relação às exportações" (fl. 6, Doc. 4).

Aduz que "somente a partir de 1º de janeiro de 2011 é que as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento darão direito de crédito, na forma do artigo 20 da Lei n. 87/96, mesmo aquelas utilizadas na produção de produtos destinados à exportação (fl. 8, Doc.

4).

Acresce, ainda, que o acórdão merece reforma no que toca à determinação da atualização do valor da compensação dos créditos apurados nos últimos cinco anos, pois inexistente previsão legal acerca da incidência de correção monetária sobre o valor objeto de compensação de créditos fiscais.

Em contrarrazões (Doc. 5), a empresa sustenta, em preliminar, a ausência de repercussão geral da matéria, e que a questão da incidência ou não da correção monetária sobre o valor dos créditos tem contorno nitidamente infraconstitucional. No mérito, alega, em suma, que, no que tange às operações de exportação, não pode a lei estabelecer limitações como faz para as operações internas, porque nessa hipótese o direito ao crédito é uma garantia 'constitucionalizada' pela Emenda Constitucional n]42/2003, cuja previsão excepcional já constava da LC nº 87/1996 (fl. 10, Doc. 5). Assim, pleiteia o desprovimento do RE do Estado de Santa Catarina.

Inicialmente, o recurso extraordinário foi sobrestado para aguardar o julgamento do ARE 639.352-RG, Tema 475 (Doc. 15).

Dessa decisão, FRAME MADEIRAS ESPECIAIS LTDA opôs Embargos de Declaração (Doc. 12), que foram providos para admitir o apelo extremo do Estado, ao entendimento de que a controvérsia dos autos extrapola a discussão travada no Tema 475 (*Extensão da imunidade relativa ao ICMS para a comercialização de embalagens fabricadas para produtos destinados à exportação*) (Doc. 8).

O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional debatida nos autos em julgamento datado de 14 de fevereiro de 2013, fixando o tema 633. O acórdão restou assim ementado (Doc. 18):

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. AQUISIÇÃO DE BEM DE USO E CONSUMO. CADEIA PRODUTIVA. CREDITAMENTO. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE. APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS DAS ETAPAS ANTERIORES. CRITÉRIO MATERIAL OU FINANCEIRO. INTELIGÊNCIA DO ART. 155, § 2º, INCISO X, ALÍNEA A, E INCISO XII, ALÍNEA C, CF/88.

ARTIGO 33 DA LEI COMPLEMENTAR 87/96. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA.”

A Procuradoria-Geral da República manifestou-se pelo desprovimento do recurso extraordinário, em parecer que recebeu a seguinte ementa (fls. 1-2, Doc. 25):

“Recurso extraordinário em mandado de segurança. Creditamento de ICMS incidente na aquisição de bens de uso e consumo empregados na produção de mercadorias destinadas à exportação: imunidade do art. 155, § 2º, x, a, da CR, na redação da EC 42/2003. Repercussão geral admitida pelo STF.

O art. 33, i, da LC 87/1996 não disciplina o ICMS da aquisição de bens de consumo e de uso empregados na produção de mercadorias exportadas, de modo que é compatível com o art. 155, § 2º, x, a, da CR, na redação da EC 42/2003: logo, não pode ser invocado como óbice ao crédito garantido no acórdão impugnado.

A *sedes materiae* é o art. 20, § 3º, da LC 87, que se mostra plenamente compatível com o art. 155, § 2º, x, a, da CR, ao garantir o crédito irrestrito dos insumos usados na produção de bens exportados.

Ainda que o art. 33, i, da LC 87 se referisse às operações de remessa de mercadorias ao exterior, a aludida norma ordinária complementar não poderia se sobrepor à imunidade decorrente da nova redação 155, § 2º, x, a, da CR.

Não indicação da norma constitucional supostamente violada pelo acórdão no tema referente à incidência da Selic no crédito da recorrida: incidência da Súmula 284 do STF.

Natureza reflexa de eventual violação do princípio da legalidade, quanto à incidência de correção monetária.

Parecer pelo desprovimento do recurso extraordinário, quanto ao direito ao creditamento, e pelo não conhecimento do recurso, quanto ao tema da correção monetária.”

A União Federal (Fazenda Nacional) e a Associação Brasileira de Proteína Animal – ABPA foram admitidas no processo, na qualidade de *amici curiae* (Docs. 26, e 32).

É o que cumpria relatar.

Senhor Presidente, já adianto, com todas as vênias, que respeitosamente divirjo do Relator.

Vou acompanhar a divergência aberta pela Ilustre Min. GILMAR MENDES, por razões semelhantes.

Temos para análise o Tema 633 da Repercussão geral em que debatemos o direito ao creditamento, após a Emenda Constitucional 42/2003, do ICMS decorrente da aquisição de bens de uso e de consumo empregados no processo produtivo de produtos destinados à exportação, independentemente de regulamentação infraconstitucional.

Como relatado, o Tribunal de origem entendeu que, à luz das alterações trazidas pela EC 42/2003 na alínea “a” do inciso X do parágrafo 2º do artigo 155 da Constituição Federal, que passou a dispor que o ICMS “*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;*” a empresa impetrante teria direito a aproveitar os créditos decorrentes da aquisição de mercadorias adquiridas no mercado interno com a incidência do imposto, destinadas ao uso e consumo de seus estabelecimentos produtivos - tais como 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., mesmo que esses não se incorporem fisicamente ao produto exportado, uma vez que compõem financeiramente os custos dos produtos por ela vendidos ao exterior.

Assim, considerou que a imunidade tributária das exportações é norma de eficácia plena e irrestrita e de aplicabilidade imediata, razão pela qual não se aplicam as restrições temporais contidas no artigo 33 da Lei Complementar 87/1996 com relação ao aproveitamento dos créditos decorrentes dos insumos e materiais que se incorporam às mercadorias destinadas à exportação.

Logo, temos que decidir se a imunidade constitucional sobre as vendas ao exterior (art. 155, § 2º, X, a) alcança os “bens de uso e de consumo” empregados no ciclo produtivo de produtos destinados à exportação, e, em caso positivo, se há direito ao creditamento desse ICMS (art. 155, § 2º, XII, “c”), independentemente de legislação infraconstitucional.

O ilustre Relator, Min. DIAS TOFFOLI defende que a EC 42/2003 ao alterar a alínea “a” do inciso X do parágrafo 2º do artigo 155 da Constituição Federal, teria adotada o modelo de crédito financeiro para o creditamento do ICMS. Nesse passo, todos os produtos adquiridos no mercado interno sobre os quais incidem o ICMS e que compõem **financeiramente** os custos das mercadorias vendidas ao exterior, ainda que sejam consumidos durante o processo produtivo, gerariam créditos que poderiam ser aproveitados pelo exportador, independentemente de regulamentação em norma infraconstitucional.

Isso porque a Constituição Federal teria optado pelo princípio da não exportação de tributos.

Com todo o respeito ao bem fundamentado voto do Relator, entendo que, nessa hipótese, a fórmula adotada pela Constituição Federal foi a do **crédito físico**, e não a do crédito financeiro.

Pela técnica do crédito físico, somente os bens que integram fisicamente o produto são beneficiados pelo creditamento do imposto, pois são esses que sofrem a incidência do imposto ao longo de toda a cadeia de contribuintes até o consumidor final. Por isso, em razão do princípio da não cumulatividade que rege o ICMS, permite-se o creditamento do imposto cobrado nas operações, a fim de evitar-se a reincidência sucessiva do tributo na mesma cadeia produtiva.

No que toca à imunidade do imposto em relação às exportações, a redação original da CF/88 dispunha:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

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

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem ao exterior **produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em**

lei complementar;

Ou seja, somente os produtos industrializados e os semi-elaborados definidos em lei complementar destinados ao exterior estavam livres do ICMS.

Passo seguinte, a Lei Complementar 87/1996 ampliou a desoneração do ICMS sobre as exportações para abranger também os produtos **primários e semielaborados**, *in verbis*:

“LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE 13 DE SETEMBRO DE 1996

Art. 3º O imposto não incide sobre:

I - operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive **produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados**, ou serviços;

Em 2003, a EC 42 promoveu ampla desoneração das exportações, de modo a afastar da incidência do ICMS de todas as mercadorias destinadas ao exterior, bem como dos serviços prestados a destinatários no exterior.

De outro lado, garantiu a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.

Para maior clareza, confira-se a nova dada à alínea “a” do inciso X do § 2º do art. 155 da Constituição Federal pela EC 42/2003:

“§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

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;**

A Exposição de Motivos Interministerial 84/MF/C que embasou a EC 42/2003 esclareceu que o intuito era trazer ao patamar constitucional a ampliação da desoneração das exportações, como se constata do seguinte trecho do documento:

“Propõe-se, ainda, **elevantar-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.” (grifos nossos)

Portanto, como vê do trecho acima transcrito, assegurou-se a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores para permitir o creditamento de todo o valor cobrado a título de ICMS nas operações antecedentes que integraram o ciclo produtivo da mercadoria, mas nada se mencionou quanto ao momento desse aproveitamento.

Deve-se atentar que a Exposição de Motivos da EC 42/2003 remete à lei complementar a regulamentação do novo modelo de ICMS. Do mesmo modo, inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal dita que o regime de compensação do imposto deve ser disciplinado por lei complementar, *in verbis*:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte

XII - cabe à lei complementar:

(...)

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

Releva notar que a não cumulatividade do ICMS, a qual a sistemática da compensação busca preservar é aquela em que há

multiplicidade de incidências do imposto. No caso onde o bem é consumido no processo de produção da mercadoria não ocorrem incidências cumulativas, na medida em que esse insumo não sofrerá nova incidência, uma vez que já se exauriu no processo produtivo.

Deve-se ressaltar que, no caso dos autos, estamos a tratar de apropriação de créditos em cadeia não cumulativas, na qual as mercadorias e serviços se incorporam ao bem a ser produzido, melhor dito, são consumidos no processo produtivo.

Quanto ao modelo de compensação adotado pela Constituição Federal que permite “a compensação do que devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”, a jurisprudência histórica do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL compreende que o texto constitucional utilizou o **critério físico**, aquele em que as mercadorias ou serviços que se incorporam ao bem a ser produzido agregam a ele valor ou utilidade.

Nesse sentido:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. NÃO-CUMULATIVIDADE. DIFERENÇA ENTRE CRÉDITO FÍSICO E CRÉDITO FINANCEIRO. DISCUSSÃO SOBRE O MODELO ADOTADO PELA CONSTITUIÇÃO DE 1988. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. 1. **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.** Precedentes. 2. Assim, 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. 3. A pretensão do contribuinte, de assemelhar o ICMS a modelo ideal de Imposto sobre Valor Agregado - IVA, sem prejuízo dos inerentes méritos econômicos e de justiça fiscal, não ressoa na Constituição de 1988. Agravo regimental ao qual se nega provimento (RE 447470 AgR, Relator(a): JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 14-09-2010, DJe-190 DIVULG 07-10-2010 PUBLIC 08-10-2010 EMENT VOL-02418-05 PP-01068)

“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).

“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).

Todavia, é possível que a Constituição ou a legislação complementar específica institua a técnica de créditos financeiros a bens que não se integram à mercadoria a ser exportada, ou sejam bens incorpóreos, tais como, 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, como fez a LC 87/1996, nos seus art. 19, 20, e 33, para as operações internas:

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;

O acórdão recorrido entendeu que a EC 42/2003 conferiu imunidade objetiva ampla às exportações a fim de “propiciar aos exportadores a perspectiva concreta de concorrer no mercado externo”. Assim, teria assegurado o direito de aproveitamento dos créditos apurados nas operações inseridas no ciclo produtivo de bens destinados à exportação, o qual independeria de regulamentação por legislação infraconstitucional, razão pela qual seria inaplicável a Lei Complementar 87/1996.

Deve-se registrar que o constituinte, quando pretendeu imunizar determinadas fatos tributários, o fez expressamente. Logo, o princípio da não exportação de tributos não é suficiente para respaldar o alargamento do benefício da forma como compreendeu o Tribunal de origem.

Veja-se que esta CORTE já teve oportunidade de assentar, sob a sistemática da repercussão geral, que o Poder Judiciário não pode alargar as hipóteses das imunidades relacionadas à exportação, quando a própria Constituição remeteu à regulamentação da matéria à lei específica.

Relembre-se que, no tema 475 da repercussão geral, RE 754917, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, no qual se debateu a extensão da imunidade relativa ao ICMS para a comercialização de embalagens fabricadas para produtos destinados à exportação, o Pleno desta CORTE fixou tese no sentido de *“A imunidade a que se refere o art. 155, § 2º, X, ‘a’, da CF não alcança operações ou prestações anteriores à operação de exportação.”*

Nesse precedente, o Relator, Min. DIAS TOFFOLI, ao votar, anotou que *“Em síntese, a expressão operações que destinem mercadorias para o exterior, utilizada na regra constitucional, não abrange toda a cadeia de produção da mercadoria ao final comercializada para o exterior, não englobando, assim, a compra ou a venda de componentes e matérias-primas utilizados no produto final levado à exportação.”*

Eis a ementa desse acórdão:

EMENTA 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.”

De outro lado, no RE 601967, Tema 346, de minha relatoria, debateu-se acerca da disciplina normativa para dispor sobre direito à compensação de créditos do ICMS.

Nesse precedente, consignei que o inciso XII, alínea c, do artigo 155 determina que compete à lei complementar regulamentar o regime de compensação do ICMS. **Ou seja, não obstante a Constituição Federal estabeleça o direito ao creditamento do ICMS, este subordina-o à edição de lei complementar.**

Tanto é assim, que 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. Após sucessivas modificações do texto legal; uma delas promovida pela Lei Complementar 122/2006, previu-se 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, houve modificações no dispositivo legal, de forma que a última, efetuada 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.

Ao final o julgamento, concluiu-se que lei complementar pode limitar o direito à compensação de crédito do ICMS, a despeito de haver previsão constitucional estabelecendo o princípio da não cumulatividade, pois 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, **razão pela qual o contribuinte apenas pode usufruir dos créditos de ICMS quando houver autorização da legislação complementar.**

A maioria do julgadores do TRIBUNAL PLENO acompanhou o voto que proferi no sentido de que 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, na medida em que, **tratando-se de 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, como também de normas constitucionais de eficácia limitada, conferindo aplicabilidade à CF/88.**

No que interessa à presente controvérsia, a tese no Tema 346 foi fixada no sentido de que: *“(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) ...”.*

Portanto, o entendimento da CORTE é o de que somente a lei complementar pode disciplinar regime de compensação do ICMS.

O acórdão recorrido entendeu que o art. 155, § 2º, X, da CF, na redação da EC 42/2003 veiculou uma imunidade tributária de eficácia

plena e irrestrita e de aplicabilidade imediata, inerente e específica às operações de exportação, por se tratar de imunidade objetiva de modo amplo. Assim, considerou ser inaplicável o art. 33 da Lei Complementar 87/1996 no que toca ao aproveitamento dos créditos de ICMS gerados nas operações destinadas à produção de bens ao exterior, uma vez que a apropriação desses créditos, na proporção do volume de exportações, independe de regulamentação infraconstitucional.

O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL assentou que a Constituição remeteu a disciplina do regime de compensação do ICMS à lei complementar. Portanto, não há com afastar a regulamentação trazida pela Lei Complementar 87/1996.

Assim, ainda que a orientação do constituinte tenha sido desonerar a atividade exportadora, *“com a finalidade de aumentar a competitividade dos produtos brasileiros no mercado internacional”*, como anotado pelo Ilustre Relator, não se pode adotar uma interpretação das normas constitucionais de tal modo ampliativa, a fim de abarcar situações não abrangidas pela CARTA DA REPÚBLICA.

Ante todo o exposto, divirjo do voto do Relator para dar provimento ao Recurso Extraordinário.

Adiro à tese lançada pelo Eminentíssimo Ministro GILMAR MENDES.

É o voto.