

O APROVEITAMENTO DO CRÉDITO DE ICMS, DE BENS ADQUIRIDOS PARA USO E CONSUMO, NAS OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO

THE UTILIZATION OF ICMS CREDIT OF GOODS FOR USE AND CONSUMPTION ON EXPORTS OPERATIONS

Luma Dianin Barbosa¹

David Borges Isaac²

RESUMO

A Constituição Federal confere imunidade a determinadas operações quanto ao ICMS. Dentre tais operações, destaca-se as exportações. Via de regra, as operações em que não incide o ICMS não têm o direito ao aproveitamento do crédito relativo às operações anteriores, benefício garantido em respaldo ao princípio constitucional da não-cumulatividade do crédito do ICMS. Contudo, às exportações não se aplica tal preceito, de forma que estas podem utilizar os créditos antecedentes em outras operações que forem sujeitas ao imposto, ou transferi-los a terceiros. Todavia, a Lei Complementar n. 87/96 restringe tal aproveitamento no tocante aos bens de uso e de consumo, impondo requisito temporário para que seja iniciada a aplicação do benefício. O presente estudo visa analisar as operações de exportação à luz do princípio constitucional da não-cumulatividade, ponderando-se e inconstitucionalidade da referida lei, tendo em vista que o aproveitamento do crédito ICMS é constitucionalmente garantido às operações de exportação, não tendo a Carta Magna imposto qualquer restrição ao benefício.

Palavras-chave: ICMS. Princípio da Não-cumulatividade. Bens de Uso e Consumo. Exportações.

¹ Graduanda em Direito na Universidade de Ribeirão Preto - UNAERP. Email: lumadianin@hotmail.com

² Mestre e Doutorando em Direitos Coletivos e Cidadania na Universidade de Ribeirão Preto – UNAERP, e professor do Curso de Direito da UNAERP. Email: david.isaac@brasilsalomao.com.br

ABSTRACT

The Federal Constitution guarantees immunity from “ICMS” (tax on goods and services) to certain operations. Among these it is worth to highlight the exports. As a rule, operations excluded from ICMS do not have the right to use the tax previously charged, a benefit supported by the constitutional principle of non-cumulative ICMS credit. However, such provision is not applied to exports that can use the credit from ICMS on other operations that are taxed or transfer it to other people. But the complementary law number 87/96 restricts this benefit when it concerns to goods of use or consumption imposing temporary requirement to its use. The present paper aims to analyse exports operations in the light of non-cumulative principle such as the unconstitutionality of the mentioned law once the use of ICMS credit is ensured by Constitution for exports operations and the Magna Carta does not impose any restriction to the use of the benefit.

Keywords: ICMS. Non-cumulative principle. Use and Consumption Goods. Exports.

INTRODUÇÃO

A Constituição Federal prevê o imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal que incide sobre a circulação de mercadorias e serviços de transporte e de comunicação, conforme artigo 155, II. Tal imposto, denominado ICMS, não irá incidir em algumas operações, como é o caso da exportação, que será objeto do presente Estudo.

Ao ICMS aplica-se o princípio da não-cumulatividade, o qual é prescrito pela Carta Magna no artigo 155, parágrafo §2º, inciso I. O referido princípio possibilita ao contribuinte o aproveitamento dos créditos recolhidos em operações anteriores.

A Constituição Federal prevê algumas hipóteses de não incidência do ICMS, conforme estabelecido no artigo 155, parágrafo §2º, inciso X. Em regra, o princípio da não-cumulatividade não surtirá efeitos em tais casos, salvo nas operações de exportação, as quais, embora sejam imunes da incidência do ICMS, geram direito de aproveitamento de crédito ao exportador, que poderá utilizá-lo em outras operações sujeitas ao imposto, ou transferi-lo a terceiros.

A possibilidade de manutenção dos créditos de ICMS nas exportações se deu por força na nova redação do artigo 155, parágrafo §2º, inciso X, “a” editado pela Emenda

Constitucional n. 42 de 2003. A Lei Complementar 87/96, conhecida como “Lei Kandir” reforça o princípio da não-cumulatividade e regulamenta o aproveitamento de crédito pelos contribuintes.

Contudo, a supracitada lei estabelece restrição temporal ao aproveitamento dos créditos concernentes aos bens de uso e de consumo por meio do artigo 20, inciso I, cuja data de início é frequentemente prorrogada.

O presente estudo tratará da possibilidade do aproveitamento de crédito do ICMS de tais bens nas operações de exportação à luz do princípio constitucional da não-cumulatividade, tema cuja repercussão geral foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário n. 704.815/SC e que consiste em objeto de divergência na jurisprudência.

1 ICMS

O ICMS é imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal e incide sobre a circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, recai inclusive nas operações ou prestações que se iniciarem no exterior, conforme estabelecido pela Constituição Federal de 1988 em seu artigo 155, inciso II.

Ao mencionado imposto, a Constituição destinou algumas características gerais a serem observadas pelo ente tributante. Dentre elas, estabeleceu princípios inerentes, como o da não-cumulatividade, que será melhor estudado adiante; o da seletividade, que levará em conta a essencialidade dos produtos e serviços no momento de se auferir a alíquota do ICMS; além das hipóteses de isenção ou não incidência, que deverão, obrigatoriamente, ser observadas no momento da instituição do imposto pelos Estados ou DF. Tais princípios atuam, pois, como limitadores àqueles a quem compete o poder de tributar.

A Constituição estabeleceu a possibilidade de se regulamentar o ICMS por meio de normas infraconstitucionais, a exemplo de leis complementares. Ressalta-se que estas devem observar os princípios constitucionais, imprescindíveis à regulamentação do imposto, de forma a não ultrapassar os preceitos preestabelecidos pela Carta Magna.

Quanto às hipóteses de incidência do ICMS, ensina Matteus Viana Neto (1997) que a Lei Complementar n. 87/96 concebeu definição mais nítida sobre o sentido dos termos operação, circulação e mercadoria, trazidos pela CF.

No tipo genérico, o negócio mercantil é, sem dúvida, a situação mais comum de incidência dessa norma. Mas, além das saídas de mercadorias decorrentes da compra e venda, há a doação, permuta, escambo, dádiva, etc. Ou seja, incide sobre todas as operações de circulação de mercadorias em direção ao consumo, que ocasionem, ou não, a transferência de propriedade ou de posse. Não importa se a saída seja decorrente da circulação física, jurídica ou econômica das mercadorias, mas sim, qualquer operação em direção ao consumo final promovida pelo contribuinte ou responsável. São excluídas do campo de incidência do imposto, por dedução lógica, as operações decorrentes de sinistro, furto, peculato, causa natural, enchente, etc.; as não incidência expressamente previstas na CF, e as outras, previstas no art. 3º da LC 87/96, sobre as quais o legislador complementar estabeleceu limitações ao poder-faculdade do titular da competência tributária (NETO, 1997, 26).

Assim, vê-se que o campo de aplicação do ICMS é de vasta abrangência. Diante disso, é fundamental que se preserve os preceitos constitucionais para a coesa aplicação do tributo. Anota-se que cabe, em regra, aos Estados e ao DF instituir o imposto, sendo possível que a União o faça de maneira excepcional, conforme artigo 154, inciso II, o que, contudo, não é objeto de análise do presente estudo.

2 PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO CRÉDITO DE ICMS

A Carta Magna estabelece que ao ICMS aplica-se o princípio da não-cumulatividade, pelo qual, de acordo com o §2º, inciso I, do artigo 155, o imposto “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”. Nestes moldes, tal princípio assegura ao contribuinte a compensação do crédito pago a título de ICMS em operações anteriores, descontando-se o montante em cada operação subsequente sujeita à incidência do tributo.

Salienta-se que o ICMS integra sua própria base de cálculo. Assim, caso não fosse observado o princípio da não cumulatividade, o montante cobrado em operação anterior iria integrar de forma indireta o valor da mercadoria a ser revendida ou do serviço. Isso, por conseguinte, acarretaria em um preço artificial, uma vez que seria prevalentemente constituído pelo ICMS, o que prejudicaria a fluidez do mercado (BERGAMINI, 2020).

Ainda, conforme leciona Matteus Viena Neto, embora o dispositivo constitucional seja omissivo quanto ao critério a ser utilizado para definir a natureza do crédito a ser compensado, de se entender que o benefício abarca tanto os créditos físicos, quanto os financeiros, visto que implica na soma destes. Veja-se:

Montante, na expressão, significa soma, importância, que tanto pode ser a soma do imposto pago nas aquisições de mercadorias e serviços vinculados à operações ou prestações subsequentes (crédito físico), ou então o total do imposto pago em suas aquisições (crédito financeiro) (VIANA NETO, 1997, p. 187).

A Lei Complementar 87/96, conhecida como “Lei Kandir”, foi editada para regulamentar as questões concernentes ao ICMS, dentre elas, a não-cumulatividade, a qual foi reiterada no artigo 19 da mencionada lei. Na sequência, postulou-se no artigo 20 que:

“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.”

Dessarte, a lei reafirma o princípio da não-cumulatividade estabelecido pela CF/88. Impende destacar que à legislação complementar não compete limitar ou restringir o imposto, mas apenas regulamentá-lo.

No tocante aos princípios constitucionais, embora não constituam norma jurídica, operam como limitadores objetivos às normas infraconstitucionais. Assim aponta Adolfo Bergamini:

segundo a doutrina, os princípios jurídico-tributários não são normas jurídicas, propriamente, mas a fonte dos limites objetivos. É a partir desses limites objetivos que se torna possível extrair norma jurídica vertida em linguagem prescritiva implicacional (BERGAMINI, 2020, n.p).

Em respaldo à não-cumulatividade, o Direito Tributário instituiu a possibilidade de se compensar os créditos do imposto pago nas operações antecessoras. Consoante elucida Roque Antonio Carrazza (1998), o direito à compensação dos referidos créditos é de ordem subjetiva, inerente ao contribuinte, de forma que deve ser impositivamente observado, não

podendo ser descumprido pela Fazenda Pública ou pelo Legislador, quando for cabível ao caso concreto.

Contudo, o referido princípio comporta exceções, nas quais não irá operar. Estas recaem, via de regra, nos casos de isenção ou não incidência do tributo, por força do inciso II, §2º, artigo 155, da CF, o qual determina a não compensação do crédito em operações futuras, bem como anulação do crédito resultante das operações anteriores às mencionadas hipóteses.

De se pontuar, ainda, que a Constituição previu pessoas e situações nas quais o benefício do aproveitamento do crédito não irá recair, quais sejam, as hipóteses de isenção ou não incidência. Não há, por outro lado, qualquer restrição ou limite delineado pela Carta Constitucional ao uso de tal benesse pelo contribuinte a quem for assegurado tal direito. Posto isso, adianta-se que deve ser possibilitado ao contribuinte, inclusive, o aproveitamento dos créditos relativos a bens de uso e consumo, utilizados na cadeia de produção, ainda que de forma indireta.

Reduzindo o raciocínio à sua expressão mais simples, a aquisição de bens ou mercadorias destinadas ao ativo imobilizado do contribuinte não foi considerada, pela Constituição, hipótese apta a acarretar a anulação, a, inda que parcial, do crédito relativo às operações ou prestações anteriores. O mesmo podemos dizer das aquisições de bens ou mercadorias para serem utilizados, pelo contribuinte, em seu processo industrial ou comercial. Todos estes créditos, sem exceção, poderão ser integralmente aproveitados. Obviamente, qualquer disposição em contrário contida na legislação do ICMS será inconstitucional, justamente por acutillar o princípio da não-cumulatividade (CARRAZZA, 1998, p. 196).

Dentre as referidas figuras portadoras de imunidade, destaca-se a exportação, nos termos do §2º, inciso X, alínea “a”, do artigo 155, da CF/88, texto editado pela Emenda Constitucional nº 42 de 2003.

3 A EXCEÇÃO NAS EXPORTAÇÕES

A Constituição Federal imunizou as operações de exportação, o que, na metodologia normal, impediria o direito do aproveitamento de crédito das operações anteriores. Todavia, apesar da imunidade, o texto constitucional, excepcionalmente, possibilitou a benesse às exportações.

No que concerne às imunidades tributárias, Luciano Amaro explana que:

A imunidade tributária é, assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo. O fundamento da imunidade é a preservação de valores que a Constituição reputa relevantes (AMARO, 2012 p. 176).

Pois bem, a Constituição afasta as exportações do poder de tributar, conferindo-lhes imunidade tributária no tocante ao ICMS, consoante expresso no artigo 155, inciso X, alínea “a”. No mesmo sentido, a Lei Complementar reafirma o dispositivo constitucional em seu artigo 3º, inciso II:

Art. 3º O imposto não incide sobre
 II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;
 (...)
 Parágrafo único. Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:
 I - empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa;
 II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

A Constituição, amparada pela Lei Complementar, visa, com tal imunidade, possibilitar a manutenção de preços razoáveis aos produtos que serão exportados e inseridos no mercado internacional.

Realmente, o objetivo da norma constitucional em exame é favorecer as exportações de manufaturados brasileiros, fazendo com que cheguem ao mercado internacional com bons preços. Uma das fórmulas encontradas para isso foi justamente colocar a salvo de ICMS tais exportações (CARRAZZA, 1998, p. 237)

Conforme analisado anteriormente, em regra, o princípio da não-cumulatividade, com o consequente direito ao aproveitamento dos créditos antecedentes, não abrange os casos de imunidade ou isenção do imposto, devendo-se anular os créditos correspondentes às operações que precedem as hipóteses imunes ou isentas. Todavia, às operações de exportação outorgou-se tratamento diferenciado quanto à possibilidade de utilizar os créditos de operações anteriores.

Malgrado a não incidência do ICMS nas exportações, a redação dada pela Emenda Constitucional n. 42/03 ao artigo 155, §2º, inciso II, da Constituição Federal, passou a garantir a manutenção e a compensação dos créditos cobrados em operações anteriores referentes àquelas destinadas ao exterior, enquadrando as exportações como uma exceção à regra de que

o princípio da não-cumulatividade não surte efeitos nas operações imunes ao ICMS. Ou seja, os exportadores poderão aproveitar o crédito referente às operações precedentes compensando-o em outras atividades em que incidir o ICMS, ou transferindo-o a terceiros.

4 A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DO INCISO I, DO ARTIGO 33, DA LEI COMPLEMENTAR N. 87/96

Precipuamente, de se postular que o princípio da não-cumulatividade do ICMS foi instituído pela Constituição Federal, cuja soberania se impõe sob todas as demais normas infraconstitucionais. Assim, uma vez disciplinado pela Carta Magna, o citado preceito só pode ser por ela limitado ou restringido.

A norma que a criou, qual seja a Constituição Federal, é a única que pode limitá-la. Entretanto, uma ressalva se faz necessária neste ponto, vez que o princípio da não-cumulatividade é norma constitucional de hierarquia superior às demais normas, sobretudo às que estipulam as suas exceções, motivo pelos quais estas devem ser interpretadas restritivamente. Em outras palavras, se o legislador constituinte pretendeu assegurar que a não-cumulatividade é a regra condutora do ICMS, as supostas exceções, obviamente, devem ser analisadas com reservas e cautelas. De mesmo modo, as normas infraconstitucionais tributárias que regem o ICMS devem, necessariamente, sujeitar-se ao princípio da não-cumulatividade, vez que são hierarquicamente inferiores à norma da não-cumulatividade, além de não criar mecanismos que na teoria observem o princípio da não-cumulatividade (JORGE, 2009, p. 115).

É certo que a Constituição reservou à lei complementar a disciplina do regime de compensação do imposto, além da possibilidade de prever hipóteses de manutenção de crédito relativamente às operações de exportação, de forma a concretizar a não-cumulatividade do ICMS, conforme artigo 155, parágrafo §2º, inciso XII, alíneas “c” e “f”.

Todavia, a Lei Kandir, ao fixar limitação temporal ao aproveitamento de crédito dos bens de uso e consumo, conforme artigo 33, inciso I, que atualmente sugere o aproveitamento dos bens de uso e consumo a partir de 1º de janeiro de 2033, não está apenas disciplinando a compensação de crédito, tampouco criando uma hipótese de manutenção, mas sim, impedindo este benefício, impondo-lhe um requisito temporal, o qual vem sendo frequentemente prorrogado ao longo dos anos, em inobservância ao texto constitucional, que impõe o princípio da não-cumulatividade sem delimitar a natureza do produto, ou fixar prazos.

A controvérsia em relação ao aproveitamento e manutenção dos créditos de bens de uso e de consumo nas exportações foi tema de discussão no STF, consoante RE 704.815/SC. Na ocasião, o Relator Ministro Luiz Fux reconheceu a repercussão geral da matéria.

O recurso extraordinário em questão foi interposto pelo Estado de Santa Catarina em face de decisão que deu parcial provimento à apelação de n. 2008.077.475-2/0001.00, reconhecendo o direito da empresa apelante de aproveitamento de crédito decorrente dos produtos utilizados na produção da mercadoria exportada. Elucidou o Relator Desembargador Ricardo Roeslei (p. 19) que “o crédito do ICMS deve assim ser considerado aquele apurado em quaisquer operações relacionadas à cadeia produtiva, independentemente da sua origem”, rebatendo a tese de perda arrecadatória delineada pelo Estado.

O Estado de Santa Catarina, por outro lado, alegou em sede de recurso extraordinário que a Constituição Federal reservou à lei complementar as matérias a respeito de compensação do crédito de ICMS, não tendo considerado a regra imunizatória das exportações absoluta e irrestrita. Nesse sentido, arguiu que, ainda que se trate de exportação, é necessário observar os ditames da Lei Complementar 87/96, já que a ausência de ressalvas no artigo 155, inciso X, alínea “a”, não implica na possibilidade de aproveitamento absoluto do crédito.

Em fundamento à guarita do dispositivo infraconstitucional, figurou-se o disposto pelo artigo 155, inciso XII, alínea “c”, da CF, que é o dispositivo que define que à lei complementar caberá regular o regime de compensação de crédito.

A Fazenda Pública sustenta, também, que o aproveitamento do crédito ICMS dos bens de uso e de consumo nas operações de exportação impactaria de forma negativa a arrecadação do estado, posto que a decisão favorável possibilitaria demandar, além dos créditos utilizados na cadeia de produção do produto a ser exportado, aqueles devidos em razão de aquisições anteriores, no período compreendido em cinco anos, que não foram aproveitados, com as devidas correções monetárias. Assim, a alegada retroatividade da decisão acarretaria em um desfalque econômico aos cofres públicos.

Na sequência, suscita o Estado que os prejuízos seriam enfrentados a longo prazo, uma vez que a possibilidade de se creditar dos bens de uso e de consumo concernentes às exportações iria gerar créditos altos, com a consequente perda na arrecadação tributária dos Estados:

Em termos práticos, a aplicação do artigo constitucional conforme a interpretação do tribunal *a quo* proporcionará brusca queda na arrecadação do imposto mais importante para o Estado, o ICMS, pelas empresas cuja atividade seja voltada basicamente para a exportação, conquanto tais empresas acumulam valores expressivos de crédito de ICMS em função de serem exportadas e se creditarem de insumos de produção através de autorização expressa na legislação tributária pertinente. Dessa forma, caso a tese exposta pela recorrida venha a lograr êxito, esse valor de crédito acumulado na conta gráfica do ICMS será ainda maior, especialmente ante o fato de que o acórdão assegurou à recorrida os créditos extemporâneos dos últimos cinco anos corrigidos pela SELIC. A consequência negativa no cenário da arrecadação será percebida por ocasião das transferências de créditos por parte dessas empresas exportadoras, pois quanto maior forem seus créditos de ICMS, maior a possibilidade de crescer o valor dessas transferências (STF, RE 704.815, 2010).

A questão ainda aguarda julgamento, de forma que a jurisprudência, ainda não possui entendimento unificado no tocante ao assunto. Todavia, sustenta-se que não é razoável e nem proporcional impor os interesses econômicos fazendários em detrimento dos estímulos que a própria Constituição confere a determinadas pessoas e situações, no caso em tela, as exportações. Afastar o pleno aproveitamento do crédito seria afastar o fomento à concorrência no mercado externo, além de causar certa insegurança jurídica.

Alguns julgados entendem pela não aplicação do aproveitamento do crédito de ICMS dos bens de uso e consumo, nas exportações, em consonância à imposição temporal delineada no artigo 33, I, da Lei Complementar 87/96. O argumento utilizado é o de que o não aproveitamento do crédito de bens de uso e consumo não configura ofensa ao princípio da não-cumulatividade, como é o caso do entendimento majoritário do Estado de São Paulo. Veja-se:

MANDADO DE SEGURANÇA – ICMS – PRETENSÃO À MANUTENÇÃO E AO APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS ÀS MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA USO E CONSUMO POR SEUS ESTABELECIMENTOS, NAS OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. MÉRITO – APROVEITAMENTO DO CRÉDITO DE ICMS – Escrituração e aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de bens de uso e consumo por estabelecimento exportador, com pagamento do imposto, na proporção das operações de exportação – Necessidade de observância do limite temporal estabelecido pelo artigo 33 da Lei Complementar n. 87/96 – Inexistência de ofensa ao princípio da não-cumulatividade – Emenda Constitucional n. 42/2003 que não altera este entendimento – Precedentes – Sentença denegatória da ordem mantida. Apelo não provido. (TJ-SP – AC: 10320576520188260053 SP 1032057-65.2018.8.26.0053, Relator: Spoladore Dominguez, Data de Julgamento: 08/04/2020, 13ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 08/04/2020).

Em outro prisma, há julgados que se manifestam no sentido de que o princípio da não-cumulatividade é norma constitucional, não cabendo ao legislador infraconstitucional limitar ou restringir sua aplicação, o que foi, inclusive, decidido pelo Tribunal de Santa Catarina, em maio de 2020, em sede de apelação cível. Nestes termos:

APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO DECLARATORIA. TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELETRICA, SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO E BENS DE USO E CONSUMO APLICADOS NA CADEIA DE OPERAÇÕES. APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS. CABIMENTO. EMENDA CONSTITUCIONAL N. 42/2003. ARTIGO 33 DA LEI COMPLEMENTAR N. 87/1996. AUSÊNCIA DE LIMITAÇÃO TEMPORAL AO APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS RELATIVOS ÀS OPERAÇÕES ANTERIORES À EXPORTAÇÃO. PRECENTES. “1. A EC 42/2003, modificando o art. 155, §2º, X, a, da CF, trouxe uma inovação quanto ao sistema de crédito do ICMS pertinente às exportações. Instituiu disposição especialmente ampla, falando genericamente da manutenção e de aproveitamento do imposto havido nas operações precedentes. Ora, a não cumulatividade já era regra constitucional. Não haveria por que meramente reiterar o que já estava na Constituição. Se era sustentável que o regime original fosse no sentido de restringir a apropriação aos créditos físicos (não aos financeiros), nada haveria a ser dito a mais pela CF se não fosse seu objetivo dar novo perfil à atividade exportadora. Nesse caso, a Constituição se antecipou aos exportadores. Não há necessidade de interferência do legislador complementar nem ele pode impor restrições. 2. A restrição contida no art. 33, I, da LC 87/96 somente se aplica às operações internas; hipótese (aqui sim) de benefício fiscal cuja incidência pode se adequar à discricionariedade infraconstitucional. A partir daí, deve ser assegurado o direito do contribuinte de escrituração dos créditos de ICMS relativos às mercadorias adquiridas e destinadas ao uso e consumo na proporção da receita das operações de exportação em relação à receita líquida total” (TJ-SC – APL: 05011216420138240015 Canoinhas 0501121-64.2013.8.24.0015. Relator: Sônia Maria Schmitz, Data de Julgamento: 28/05/2020, Quarta Câmara de Direito Público).

Assim, coadunando com o acima exposto, é possível inferir que o inciso I do artigo 33, da Lei Kandir é inconstitucional, posto que restringe garantia assegurada pela Constituição em norma de eficácia plena e imediata, qual seja, o artigo 155, §2º, inciso X, “a”, da CF. Em respaldo, a seguinte ementa:

APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. ICMS. EXPORTAÇÃO DE MERCADORIAS. PRETENSÃO DE APROVEITAMENTO IMEDIATO DE CRÉDITOS ORIUNDOS DA AQUISIÇÃO DE BENS DE USO E CONSUMO PARA O ESTABELECIMENTO NA PROPORÇÃO DA RECEITA LÍQUIDA DAS OPERAÇÕES. CABIMENTO. EXEGESE DO ART. 155, § 2º, X, a. PRECEDENTES. INCIDÊNCIA DA TAXA SELIC MANTIDA. SUBSUNÇÃO DO CASO AO ART. 170-A DO CTN. NECESSIDADE. RECURSO DO ESTADO CONHECIDO E DESPROVIDO. REMESSA OFICIAL CONHECIDA E ACOLHIDA, EM PARTE. “Assim, tenho claro que com o advento da EC n. 42/03 pretendeu-se a plena eficácia da regra de imunidade com que se laureou as operações de exportação, doravante sem limitadores ou empecilhos. Do ponto de vista da eficácia e da aplicabilidade, segundo a formulação de José Afonso da Silva (Aplicabilidade das normas constitucionais, Malheiros, 2001, p. 91 e segs.), trata-se

de norma de eficácia plena e de aplicabilidade imediata, em toda sua extensão, e, diante de sua colocação no plano constitucional, impassível de limitações. A Constituição não o fez; ao legislador infraconstitucional não cabe fazê-lo" (TJ-SC - APL: 03006816420158240053 Quilombo 0300681-64.2015.8.24.0053, Relator: Júlio César Knoll, Data de Julgamento: 18/02/2020, Terceira Câmara de Direito Público).

No mesmo sentido, é o entendimento uníssono do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná. Em recente decisão proferida em sede de embargos de declaração, o relator, Fernando César Zeni, manteve em seus exatos termos o acórdão de apelação que conservou a decisão proferida em primeira instância, reconhecendo o direito de aproveitamento de crédito ICMS de bens de uso e consumo nas operações de exportação. Veja-se:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ICMS. DIREITO AO APROVEITAMENTO. CRÉDITO SOBRE BENS DE USO E CONSUMO PELO ESTABELECIMENTO PRODUTIVO. MERCADORIAS E SERVIÇOS DESTINADOS A EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 42/2003. ART. 155, § 2º, X, "A" DA CF. LIMITAÇÃO TEMPORAL DO ART. 33, I, DA LC Nº 87/1996. INAPLICABILIDADE. CORREÇÃO MONETÁRIA. APLICAÇÃO. TAXA SELIC. ART. 38, DA LEI ESTADUAL Nº 11.580/96. OMISSÃO SANADA. ACOLHIMENTO DOS EMBARGOS DECLARATÓRIOS PARA O FIM DE COMPLEMENTAÇÃO DA DECISÃO. SEM ALTERAÇÃO DO JULGAMENTO. RECURSO PROVIDO (TJPR - 1ª C.Cível - 0006884-12.2018.8.16.0190 - Maringá - Rel.: Juiz Fernando César Zeni - J. 18.05.2020).

Por ocasião, fundamentou que o direito ao aproveitamento dos créditos de ICMS, de bens de uso e consumo, anteriormente colhidos devia ser mantido, porquanto o benefício se trata de direito constitucionalmente assegurado às operações de exportação, de forma ilimitada, não sendo aplicável a restrição contida em Lei Complementar. Segue:

A Constituição Federal estabelece que o ICMS não incidirá sobre as mercadorias destinadas à exportação, assegurando a manutenção e o aproveitamento do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores, sem limitar quanto à natureza dos créditos passíveis de aproveitamento. No entanto, a partir da EC nº 42/2003, toda operação anterior à exportação da mercadoria, seja relacionada intrinsecamente ao seu processo produtivo, seja destinada à aquisição de bens que componham o ativo permanente ou para o uso e consumo do estabelecimento, gera o direito ao crédito do imposto. Sendo assim, acerca da referida imunidade, foi firmado o entendimento de que o disposto no art. 33, I, da LC nº 87/96, não se aplica nestas operações, de acordo com o art. 21, § 2º, e art. 32, da mesma lei (TJPR - 1ª C.Cível - 0006884-12.2018.8.16.0190 - Maringá - Rel.: Juiz Fernando César Zeni - J. 18.05.2020)

Como se vê, entendimentos recentes respaldam o direito ao aproveitamento de crédito de bens de uso e consumo em operações de exportações, fazendo-se, coerentemente, cumprir o texto constitucional, afastando a incidência do artigo 33, inciso I, da Lei 87/96, que contraria a Carta Magna no tocante ao princípio da não-cumulatividade do ICMS por ela previsto.

Não há que se falar, portanto, em aplicação de dispositivo criado por lei complementar quando houver ofensa a princípio constitucional, no caso, o da não-cumulatividade, de forma que a hipótese de limita-lo ou restringi-lo é inconstitucional. De acordo com Carrazza:

Logo, a lei complementar não pode, sem reserva nem restrição, ir estabelecendo limites ou requisitos para que os contribuintes usufruam das vantagens que o princípio da não-cumulatividade lhes dá. Muito ao invés, deve dispor de forma a assegurar-lhes o pleno exercício do direito de compensação que ele encerra (CARRAZZA, 1998, p. 190).

Em complemento, “no inciso I do artigo n. 33, a afronta à Constituição Federal é cristalina, haja vista a limitação do direito de crédito das mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, uma vez que referidos créditos sempre foram possíveis (JORGE, 2009, p. 84). Assim, respalda-se a soberania do texto constitucional, que não pode ser limitado por lei infraconstitucional.

Ainda, o supracitado autor coerentemente defende que o direito ao crédito independe da destinação da mercadoria e que as restrições da Lei Complementar acarretam em significativo aumento artificial do imposto sobre o produto, o que recai em desvantagens ao consumidor final.

Importante consignar, que estas restrições ao crédito colocadas pela Lei Complementar ferem também o espírito do princípio da não-cumulatividade, qual seja, o de evitar o aumento artificial da tributação nos impostos sobre consumo. O aumento da carga tributária por meio da impossibilidade de utilizar créditos como pagamento do ICMS, implica no repasse deste custo para a mercadoria e no aumento do imposto, fazendo com que o consumidor sofra os efeitos deste descumprimento das normas estatuídas pela Constituição Federal (JORGE, 2009, p. 86).

As operações de exportação, portanto, constituem uma exceção à exceção ao princípio da não cumulatividade, uma vez que mesmo imunes de ICMS foram beneficiadas com a possibilidade de se aproveitar o crédito das operações anteriores. Destarte, deve-se imperar a mesma ideia no tocante aos bens de uso e consumo, considerando, ainda, que a

norma que frequentemente impõe a prorrogação do aproveitamento de crédito de tais bens constitui uma afronta ao princípio da não-cumulatividade, constitucionalmente assegurado às exportações.

Não bastasse, a vedação do aproveitamento de crédito de bens de uso e consumo por legislação complementar contraria os objetivos da não-cumulatividade, já que os produtos destinados a uso e consumo integram, ainda que de forma indireta, o valor final do produto. Com isso, opera-se o aumento artificial do tributo, com o consequente aumento do valor da mercadoria a ser exportada.

Assim, o aproveitamento do crédito do ICMS que incide nos bens destinados à produção da mercadoria a ser exportada, ainda que de forma indireta, fomenta as operações de exportação, uma vez os preços menos elevados ampliam a possibilidade de se concorrer no mercado exterior.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do exposto, sustenta-se que o aproveitamento de crédito ICMS, de bens de uso e consumo, deve ser aplicado às operações de exportação, não incidindo a limitação temporal estabelecida em Lei Complementar.

Frisa-se que a norma constitucional é superior à lei complementar. Malgrado a não observância do princípio da não-cumulatividade nas hipóteses de isenção ou não incidência do ICMS, a Constituição assegura às exportações o aproveitamento do crédito do referido imposto, ainda que a operação seja imune à tal incidência, o que configura uma exceção à mencionada regra de imunidade.

Neste diapasão, o texto constitucional não impõe qualquer restrição ao aproveitamento dos créditos de ICMS àqueles que possuem tal garantia, ao contrário, esta opera como incentivo, principalmente no caso das exportações. A Lei Kandir, contudo, extrapola as designações de lei complementar ao impor limitação temporal ao aproveitamento dos créditos referentes aos bens de uso e de consumo utilizados na cadeia produtiva do estabelecimento.

O tema em estudo é objeto de divergência na jurisprudência. Apesar de grande parte dos tribunais entenderem que o artigo 33, inciso I, da Lei 87/96 não ofende o princípio da não-cumulatividade, postula-se que o dispositivo configura uma afronta à norma constitucional que assegura o aproveitamento de crédito às operações de exportação sem impor restrições.

Assim, infere-se que o dispositivo que trata da supracitada limitação é inconstitucional, posto que as normas constitucionais possuem eficácia plena e aplicabilidade imediata, não sendo admitida sua restrição por norma de ordem infraconstitucional, no caso, a Lei Complementar n. 87/96.

Ademais, de se enfatizar que os bens de uso e consumo de alguma forma utilizados pelo exportador para auxiliar a produção dos produtos, interferem no preço final deste, ainda que de forma indireta. Assim, a norma que limita o aproveitamento dos créditos de tais produtos prejudica o fomento às exportações e, conseqüentemente, prejudica a concorrência em mercado internacional, o que contraria o embasamento constitucional ao imunizar as exportações e, ao mesmo tempo, fazer-lhes incidir o aproveitamento de crédito.

Portando, impera-se a possibilidade do aproveitamento de crédito relativo a bens de uso e consumo nas exportações em concordância com o princípio constitucional da não-cumulatividade, bem como com a necessidade de se incentivar a saída de produtos ao mercado externo. Garantia esta conferida pela própria Constituição ao não aplicar às exportações a regra da não aproveitamento de crédito de ICMS nas hipóteses de imunidade do imposto.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BERGAMINI, Adolfo. Coleção curso de tributos indiretos: Volume I ICMS. 4. ed. São Paulo: Thomson Reuters, Revista dos Tribunais, 2020. Disponível em: <<https://drive.google.com/file/d/122Fif7N2lbLttD3CWnJ01pw7mN-nhEMr/view>>. Acesso em: 18 out. 2020.

_____. Constituição Federal de 1988. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 05 de outubro de 1988. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 19 out. 2020.

_____. Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996. Lei Kandir. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 13 set. 1996. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 19 out. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 704.815. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 14 fev de 2013. Disponível em:
<<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/repercussao-geral4622/false>>. Acesso em: 18 out. 2020.

_____. Tribunal de Justiça de Santa Catarina (3ª Câmara de Direito Público). Apelação cível n. 0300681-64.2015.8.24.0053. Apelante: Estado de Santa Catarina. Apelado: Cooperativa Central Aurora Alimentos. Relator: Júlio César Knoll. Quilombo, 18 de fevereiro de 2020, Terceira Câmara de Direito Público. Disponível em:
<<https://esaj.tjsc.jus.br/cposgtj/search.do?numeroDigitoAnoUnificado=0300681-64.2015&foroNumeroUnificado=0053&dePesquisaNuUnificado=0300681-64.2015.8.24.0053>>. Acesso em: 19 out. 2020.

_____. Tribunal de Justiça de Santa Catarina (4ª Câmara de Direito Público). Apelação cível n. 0501121-64.2013.8.24.0015. Apelante: Estado de Santa Catarina. Apelado: Empresa Industrial e Comércio Fuck S/A. Relator: Sônia Maria Schmitz. Canoinha, 28 de maio de 2020. Disponível em:
<<https://esaj.tjsc.jus.br/cposgtj/search.do?numeroDigitoAnoUnificado=0501121-64.2013&foroNumeroUnificado=0015&dePesquisaNuUnificado=0501121-64.2013.8.24.0015>>. Acesso em: 19 out. 2020.

_____. Tribunal de Justiça de São Paulo (13ª Câmara de Direito Público). Apelação Cível n. 1032057-65.2018.8.26.0053. Apelantes: Arcelormittal Brasil AS e outros. Apelado: Fazenda do Estado de São Paulo. Relator: Spoladore Dominguez. São Paulo, 08 de abril de 2020.

Disponível em:

<<https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=13465456&cdForo=0>>. Acesso em: 19 out. 2020.

_____. Tribunal de Justiça do Paraná (1ª Câmara Cível). Apelação cível n. 006884-12.2018.8.16.01900. Apelantes: Estado do Paraná e Alisul Alimentos S.A. Apelados: Alisul Alimentos S.A e Estado do Paraná. Relator: Fernando César Zeni. Maringá, 09 de março de 2020. Disponível em:

<<https://portal.tjpr.jus.br/jurisprudencia/j/4100000012058951/Ac%C3%B3rd%C3%A3o-0006884-12.2018.8.16.0190>>. Acesso em: 25 nov. 2020.

CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editora Ltda, 1998.

JORGE, Plínio Augusto Lemos. Não-cumulatividade no ICMS. 2009, Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2009. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp098898.pdf>. Acesso em: 19 out. 2020.

PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2008.

VIANA NETO, Matteus. ICMS, a Lei Complementar n. 87/96 interpretada. Leme: Editora de Direito Ltda, 1997.

Submetido em 28.11.2020

Aceito em 20.02.2021