

Considerações sobre o proveito do crédito do ICMS nas operações de exportação

Considerations on the use of ICMS credit in export operations

Bianka Jaquetti Macri¹ |  <https://orcid.org/0000-0002-8438-5993>

Artigo de reflexão

Como Citar

Macri BJ. Considerações sobre o proveito do crédito do ICMS nas operações de exportação. Rev Científica Integrada 2023, 6(1):e202319. DOI: <https://doi.org/10.59464/2359-4632.2023.3081>

Conflito de interesses

Não há conflito de interesses.

Submetido em: 10/03/2023

Aceito em: 18/07/2023

Publicado em: 09/08/2023

¹Universidade de Ribeirão Preto. Ribeirão Preto, São Paulo, Brasil.

Autor correspondente

Bianka Jaquetti Macri

Rua Romeu Nacarato, n. 75 – Ribeirão Preto, São Paulo, Brasil.

E-mail: biankajaquetti@hotmail.com

Revista Científica Integrada (ISSN 2359-4632)

<https://revistas.unaerp.br/rci>

RESUMO

O presente trabalho faz breves considerações acerca do proveito do crédito do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS) nas operações de exportação. Para tanto, observar-se-ão conceitos importantes para o tema, a definição de ICMS, o Princípio da Não Cumulatividade, a Imunidade nas operações relativas à exportação e o proveito do crédito do ICMS, de bens adquiridos para uso e consumo, nas operações de exportação. Para a realização desse artigo, foi feita a leitura e a análise de textos de autores relevante para a matéria tributária, como Paulo de Barros Carvalho e Sacha Calmon Navarro Coêlho. Houve, também, estudo da letra da Lei - Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 e Lei complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, de Súmulas e de entendimentos do Supremo Tribunal Federal e de Tribunais de Justiça.

Palavras-chave: ICMS; Proveito de crédito; Operações de exportação.

ABSTRACT

The present work did a brief consideration about the benefit of the tax credit on operations related to the movement of goods and on the provision of interstate, intercity and communication services (ICMS) in export operations. To do so, important concepts for the subject will be observed, the definition of ICMS, the Principle of Non-Cumulativity, Immunity in operations related to export and the benefit of ICMS credit, of goods acquired for use and consumption, in operations of export. To carry out this article, texts by authors relevant to tax matters were read and analyzed, such as Paulo de Barros Carvalho and Sacha Calmon Navarro Coêlho. There was also a study of the letter of the Law - Constitution of the Federative Republic of Brazil of 1988 and Complementary Law nº 116, of July 31, 2003, of Precedents and understandings of the Federal Supreme Court and Courts of Justice.

Keywords: ICMS; Credit proof; Export operations.

Introdução

Em 1964, juristas e economistas, por acreditarem ser o imposto sobre vendas e consignações (IVC) um imposto propiciador de inflação e impeditivo de desenvolvimento, decidem pela criação do imposto sobre circulação de mercadoria (ICM). O ICM era um imposto não cumulativo e feito nos moldes europeus, com o objetivo de modernizar o recolhimento de tributos no Brasil (COÊLHO, 2020).

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), como fora denominado posteriormente, é um imposto com regras previstas na Constituição Federal. Dentre essas regras, está a de isenção desse tributo em casos de operação de exportação. Essa isenção causa polêmica quanto ao aproveitamento do crédito advindo dessas operações de exportação.

O presente trabalho realizou breves considerações sobre o proveito do crédito do ICMS, de bens adquiridos para uso e consumo, nas operações de exportação. Para tanto, explicamos o conceito de ICMS, o princípio da não cumulatividade, a exceção ao princípio da não cumulatividade do ICMS nas operações de exportação para, em seguida, debatermos o tema central do texto a ser desenvolvido.

Métodos

Trata-se de uma análise crítica-reflexiva, em que utilizamos o método dedutivo, com base nos estudos de autores de grande relevância, como Paulo de Barros Carvalho e Sacha Calmon Navarro Coêlho. Além disso, foram analisados os Embargos de Declaração nº 70044109254, do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul e o Recurso Extraordinário Interposto nos Autos da Apelação Cível em Mandado de Segurança nº 2008.077475-2, da Procuradoria Geral do Estado de Santa Catarina.

Destaca-se, ainda, o estudo da Lei complementar nº 116, de 31 de julho de 2003 e da decisão do Supremo Tribunal Federal que determinou: “ICMS incide sobre a cadeia de produção de mercadorias a serem exportadas”. Ressalta-se a análise dos artigos pertinentes ao tema, presentes na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

ICMS

O ICMS é um imposto que ocorre quando há relação jurídica entre dois sujeitos econômicos e recai sobre a circulação de mercadorias e sobre a prestação

de serviços (COÊLHO, 2020). Em termos arrecadatórios, é o principal imposto do país. É de competência Estadual e do Distrito Federal e, apesar disso, 25% do montante arrecadado deve, obrigatoriamente, ser destinado aos municípios, seguindo a proporcionalidade da arrecadação gerada pelo município e as leis do Estado em que o município é localizado (PORTELLA, 2018).

O imposto incide sobre três tipos de operações relacionadas aos produtos e serviços. São elas: Compra, em leilão, de item apreendido pela Fazenda Pública; saída de item ou serviço de estabelecimento comercial; e importação de mercadoria (PORTELLA, 2018).

Por “mercadoria”, deve-se entender qualquer bem tangível e móvel destinado ao comércio. É válido ressaltar que a energia elétrica não é considerada bem tangível, portanto, não é possível a incidência de ICMS sobre a cobrança de energia elétrica (PORTELLA, 2018).

A circulação de mercadorias, situação em que há a incidência de ICMS, deve ser mercantil; jurídica; e física. A circulação mercantil ocorre quando um empresário adquire bem tangível e móvel com o intuito de venda. Isto implica dizer que o ICMS não incide sobre aquisição de bem por consumidor final, nem sobre venda eventual de um bem realizada por um consumidor final (PORTELLA, 2018).

A circulação jurídica é aquela em que há a mudança da titularidade da mercadoria. É necessário, portanto, a efetiva transferência de patrimônio. A mera transferência de posse, como por exemplo em um empréstimo, não acarreta a incidência de ICMS, já que, neste caso, não houve transferência jurídica (PORTELLA, 2018).

Por circulação física, entende-se o efetivo deslocamento da mercadoria. Portanto, o ICMS não incide enquanto o produto não for despachado, isto é, enquanto a mercadoria não sair do estabelecimento comercial, o referido imposto é afastado (PORTELLA, 2018). Vale ressaltar que, para haver a incidência de ICMS, o transporte da mercadoria deve ocorrer entre municípios distintos. Se a mercadoria circular na mesma cidade, a tributação cobrada não é o ICMS (BRASIL, 2003).

Com relação aos serviços, apesar da regra geral ser a incidência de ISS (Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza), existem dois grupos de serviços em que há a incidência de ICMS. São eles: serviços de transporte que extrapolem os limites municipais e/ou estaduais; e os serviços de comunicação. No primeiro caso, ainda que serviço de transporte seja destinado a áreas metropolitanas, não é possível a cobrança de

ICMS. No segundo caso, é importante salientar a diferença entre serviço de comunicação e de informação. Os serviços de informação, por não haver interatividade em sua realização, não são submetidos à incidência de ICMS (por exemplo, serviço de TV por assinatura). Os serviços de comunicação (como os serviços de telefonia fixa ou móvel), dotados de interatividade, são submetidos à incidência de ICMS (PORTELLA, 2018).

Princípio da não cumulatividade

Sobre o princípio da não cumulatividade, princípio tributário constitucional presente no artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, aduz Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 220):

[...] impõe técnica segundo a qual o valor de tributo devido em cada operação será compensado com a quantia incidente sobre as anteriores, mas preordena-se à concretização de valores como o da justiça da tributação, respeito à capacidade contributiva e uniformidade na distribuição da carga tributária sobre as etapas de circulação e de industrialização de produtos.

Primeiramente, esse princípio era previsto, na Constituição Federal de 1988, apenas para IPI; ICMS; impostos de competência residual; e contribuições sobre novas fontes de custeio de seguridade social, entretanto, após as alterações realizadas pela Emenda n. 42/2003, a não cumulatividade pode ser aplicada em alguns setores da economia que estabeleçam relação com contribuições para a seguridade social incidente sobre faturamentos e receitas (CARVALHO, 2011).

Princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS

Exclusivamente para o ICMS, a Constituição Federal prevê, em seu artigo 155, § 2º, inciso II, alíneas a e b, salvo determinação legal em contrário, duas regras: A primeira estabelece que, se a operação anterior não foi tributada, não há direito a crédito. A segunda determina a anulação do crédito alusivo à operação anterior (BRASIL, 1988).

Deve-se ressaltar que essa exceção do princípio constitucional da não cumulatividade é aplicada somente ao ICMS. Por essa razão, não é possível haver exceções criadas no âmbito do IPI, nem de contribuições sobre faturamento ou receita que seguem o regime da não cumulatividade (CARVALHO, 2011).

Imunidade nas exportações

A Constituição Federal, após a Emenda Constitucional nº 42/03, prevê, em seu artigo 155, § 2º, inciso X, alínea a, a imunidade de ICMS sobre operações que destinem mercadorias para o exterior. Também não pode incidir o ICMS sobre serviços prestados a destinatários localizados no exterior (BRASIL, 1988).

Segundo entendimento do STF, a imunidade só pode ser aplicada na operação relativa à exportação. Deve haver, portanto, a incidência de ICMS nas operações anteriores à exportação. Sendo assim, o Tribunal fixou a seguinte tese: “A imunidade a que se refere o artigo 155, parágrafo 2º, inciso X, alínea ‘a’, da Constituição Federal não alcança operações ou prestações anteriores à operação de exportação” (STF, 2020). Isso significa dizer que há a incidência de ICMS nas operações relativas à aquisição dos insumos no processo produtivo (TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO RIO GRANDE DO SUL, 2018).

O proveito do crédito do ICMS, de bens adquiridos para uso e consumo, nas operações de exportação

Algumas empresas afirmam que a mudança realizada pela Emenda Constitucional nº 42/03 permite que haja o aproveitamento, pelas empresas, dos créditos decorrentes da aquisição de bens de uso e consumo utilizados na produção de bens destinados à exportação. Há decisões que concordam com esse posicionamento, garantindo o direito das empresas em se aproveitar do já referido crédito. Entretanto, há razões para tentar impedir tal proveito.

Alguns operadores do direito apontam para uma brusca queda de arrecadamento por parte do Estado, uma vez que empresas exportadoras acumulariam cifras muito altas em créditos de ICMS, pois se creditariam, com aval da legislação tributária, de bens de uso e consumo utilizados para a produção de mercadorias. Vale ressaltar que o ICMS é o imposto de arrecadação mais significativa para o Estado e, por isso, uma queda de arrecadamento seria financeiramente nocivo à arrecadação estatal (PROCURADORIA GERAL DO ESTADO DE SANTA CATARINA, 2010).

Deve-se ressaltar, ainda, que a imunidade aplicada pela Emenda Constitucional nº 42/03 no artigo 155, § 2º, inciso X da Constituição Federal, não é irrestrita e absoluta, já que o inciso XII, do mesmo artigo, determinou que cabe à lei complementar disciplinar sobre, entre outras coisas, o regime de compensação

do imposto (PROCURADORIA GERAL DO ESTADO DE SANTA CATARINA, 2010).

Conclusão

Apesar de haver, de fato, na Constituição Federal, imunidade de ICMS nas operações de exportação e, também, tal imunidade não ser aplicada às operações anteriores à exportação, o aproveitamento desse crédito causa certa polêmica.

Algumas decisões apontam para a permissão do aproveitamento desse crédito por parte das empresas. Entretanto, deve-se levar em consideração o grande impacto na arrecadação Estatal que tal prática causaria. Além disso, é preciso atenção ao inciso XII do artigo 155, § 2º da Constituição Federal, pois aduz que cabe a lei complementar a disciplina sobre o regime de aproveitamento de compensação dos impostos.

Referências

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 18 out. 2020.

BRASIL. **Lei complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp116.htm. Acesso em: 17 out. 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

PORTELLA, André. **Legislação tributária**. Salvador: Universidade Federal da Bahia, 2018. Disponível em: https://educapes.capes.gov.br/retrieve/173823/DI06_Legisla%C3%A7%C3%A3o%20Tribut%C3%A1ria_Andr%C3%A9%20Portella.pdf. Acesso em: 16 out. 2020

PROCURADORIA GERAL DO ESTADO DE SANTA CATARINA. **Recurso Extraordinário Interposto nos Autos da Apelação Cível em Mandado de Segurança nº 2008.077475-2**. 28 abril 2010. Disponível em: <https://classroom.google.com/u/1/c/MTIXNjY0NDI5N>

DI0/a/MTgwNjMwNDE1MjQ3/details. Acesso em: 20 out. 2020.

SUPREMO TRIBUNAL DE JUSTIÇA. ICMS incide sobre a cadeia de produção de mercadorias a serem exportadas. **STF JUS**. 13 ago. 2020. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=449523&caixaBusca=N>. Acesso em: 19 out. 2020.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO RIO GRANDE DO SUL. **Embargos de Declaração nº 70044109254**, julg. 20/02/2018. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/icms-creditos-relativos-a-mercadorias-que-se-destinam-ao-uso-e-ao-consumo-exportacao/>. Acesso em: 20 out. 2020.

Contribuições dos autores

Macri BJ foi responsável pela concepção, redação e aprovação da versão final do artigo.

Editor-chefe

José Claudio Garcia Lira Neto

Copyright © 2023 Revista Científica Integrada.

Este é um artigo de acesso aberto distribuído sob os termos da Licença Creative Commons CC BY. Esta licença permite que outros distribuam, remixem, adaptem e criem a partir do seu trabalho, mesmo para fins comerciais, desde que lhe atribuam o devido crédito pela criação original. É a licença mais flexível de todas as licenças disponíveis. É recomendada para maximizar a disseminação e uso dos materiais licenciados.