

VOTO

O Senhor Ministro Dias Toffoli (Relator):

Da introdução

Na origem, Di Solle Cutelaria Ltda. impetrou mandado de segurança aduzindo ter como objeto social a industrialização, fabricação e comercialização de artefatos de cutelaria em talheres, artigos para jardim e utilidades domésticas.

Relatou que opera nos mercados interno e externo, ficando sujeita ao ICMS. Sustentou que, em razão do advento da EC nº 42/03, tem direito de escriturar e de se utilizar dos créditos de ICMS, na proporção das operações de exportação, relativos às mercadorias adquiridas com incidência do imposto, destinadas ao **uso e consumo** de seus estabelecimentos produtivos, ainda que elas não se incorporem fisicamente ao produto exportado.

Citou que compõem financeiramente os custos dos produtos por ela vendidos os seguintes materiais de **uso e consumo**, vinculados à atividade de seu estabelecimento produtor: 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.

Aduziu que a restrição temporal prevista no art. 33, I, da LC nº 97/96 não pode ser aplicada às operações de exportação.

Narrou que essa compreensão não é acatada pela administração fazendária.

Pediu a concessão da segurança para proteger seu direito de escriturar, manter e aproveitar os créditos de ICMS relativos às mercadorias adquiridas com incidência do imposto e **destinadas ao uso e consumo por seus estabelecimentos produtivos**, na proporção da receita das operações de exportação, em relação à receita líquida total do estabelecimento.

Pediu, ainda, que fosse assegurado o direito de (i) escriturar, em seus livros fiscais, os créditos de ICMS garantidos na forma do pedido anterior que deixaram de ser aproveitados nos cinco anos que antecedem a propositura da presente ação; (ii) apropriar-se dos créditos escriturados em

razão do item anterior, nos moldes e na ordem que o art. 25 da LC nº 87/96 e a legislação estadual permitirem (compensação com débitos próprios, de outros estabelecimentos ou transferência a terceiros); (iii) acrescer juros de 1% sobre o valor dos créditos de ICMS mencionados no item ii, corrigido monetariamente nos termos do art. 37 do RICMS/RS, aprovado pelo Decreto nº 37.699/97, desde a data em que poderiam ter sido aproveitados até o mês de seu efeito aproveitamento.

Cumulativamente, caso sejam atendidos os pedidos constantes dos itens acima, pediu que seja determinado que a autoridade coatora se abstenha de exigir o ICMS em razão dos procedimentos descritos. Requereu, outrossim, que sejam afastadas quaisquer restrições administrativas ilegais ao aproveitamento dos créditos.

A sentença foi pela denegação da segurança.

Interposta apelação, foi ela provida pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul.

De início, o Desembargador redator do acórdão recorrido pontuou que a discussão seria quanto ao “aproveitamento de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias destinadas ao **uso e consumo**” (grifo nosso). Aduziu Sua Excelência que a não cumulatividade do ICMS prevista no texto constitucional assegura esses créditos. E disse que o legislador complementar não andou bem ao fixar, no art. 33 da LC nº 87/96, datas para o pleno desfrute desse direito. Ademais, consignou que a Constituição Federal conferiu incentivo às exportações para o exterior, pois, além de não as submeter ao ICMS, viabilizou a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações anteriores.

Contra o acórdão, o Estado do Rio Grande do Sul interpôs o presente recurso extraordinário. Alegou que o texto constitucional se utilizou do critério físico ao tratar da não cumulatividade do ICMS e sustentou inexistir fundamento para que esse critério seja interpretado de modo diferente nas hipóteses de exportação de mercadorias para o exterior. Aduziu que, ao contrário do que se defendeu no acórdão recorrido, a LC nº 87/96 não teria veiculado restrições ou limitações indevidas ao princípio da não cumulatividade, mas sim instituído benefício fiscal. Anotou que a parte contribuinte só faria jus, na prática, ao creditamento “a partir de 01/01/2020, na forma do art. 33, da LC 87/96, por força das modificações na mesma operadas pela LC nº 138, de 29/12/2010” (vale lembrar que o apelo extremo foi interposto nos idos de junho de 2010). Pediu o provimento do apelo

extremo para que seja denegada a segurança, com a inversão dos ônus sucumbenciais.

O presente caso é paradigma do Tema nº 619, que está assim intitulado:

“Aproveitamento, nas operações de exportação, de créditos de ICMS decorrentes de aquisições de bens destinados ao **ativo fixo** da empresa” (grifo nosso).

No presente voto proporei, de início, o cancelamento do Tema nº 619 de repercussão geral. Após, discorrerei sobre o julgamento do Tema nº 633, no qual se debate, considerando-se o advento da EC nº 42/03, a possibilidade de haver o creditamento do ICMS oriundo de aquisição de **bens de uso ou consumo** empregados na elaboração de produtos destinados à exportação, independentemente de regulamentação infraconstitucional. Em seguida adentrarei na análise do presente caso concreto, levando em conta as orientações que estabeleci no exame do Tema nº 633.

Da proposta de cancelamento do Tema nº 619

Inicialmente, cumpre realçar que o presente caso concreto, desde a petição inicial, diz respeito a créditos de **ICMS oriundos de bens de uso ou consumo** destinados a estabelecimento produtivo, relacionados com a produção de mercadoria destinada à exportação para o exterior e o advento da EC nº 42/03.

Contudo, tendo o presente esse caso como paradigma, o Relator originário do feito, Ministro **Luiz Fux**, propôs o reconhecimento da repercussão geral da questão atinente à garantia de manutenção e aproveitamento do crédito de **ICMS decorrente da entrada de bens destinados ao ativo fixo da empresa**, consideradas as operações de exportação e a referida emenda constitucional. O Tribunal reconheceu a repercussão geral do tema, em acórdão assim ementado:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. AQUISIÇÃO DE BEM DO ATIVO FIXO. CREDITAMENTO. OPERAÇÃO DE SAÍDA. EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE. APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS DAS OPERAÇÕES ANTERIORES. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRITÉRIO MATERIAL OU FINANCEIRO. INTELIGÊNCIA DO ART. 155, § 2º, X A, CF/88. ARTIGO 33 DA LEI COMPLEMENTAR 87/96.

EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL” (RE nº 662.976/RS-RG, Tribunal Pleno, Relator o Ministro **Luiz Fux** , DJe de 3/12/12).

Como se vê, no caso concreto paradigma do presente tema de repercussão geral, **inexistiu efetivo debate acerca de créditos oriundos de bens destinados ao ativo fixo da empresa.**

Ademais, destaco que a disciplina presente no art. 33, I, da Lei Kandir sobre os créditos relativos à entrada de bens destinados ao uso ou consumo do estabelecimento muito se diferencia da disciplina constante do art. 33, III, da referida lei, o qual se conecta com as mercadorias destinadas ao ativo permanente.

Com efeito, o inciso I do citado art. 33 prevê, atualmente, que darão direito a crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2033 (LC nº 171 /19). Há, aqui, limitação de cunho temporal, sendo discutido, no bojo do Tema nº 633, se essa limitação também se aplica no caso de o contribuinte realizar exportações de mercadorias para o exterior de tais mercadorias, ante o advento daquela emenda constitucional.

Por sua vez, o inciso III do mesmo artigo estabelece que dão direito a crédito as mercadorias destinadas ao ativo permanente do estabelecimento nele entradas já a partir da data da entrada em vigor da própria Lei Kandir (LC nº 87/96), que entrou em vigor em novembro de 1996. Como se nota, diferentemente daquele outro dispositivo, o legislador complementar não prescreveu, em tal inciso III, limitação de cunho temporal como aquela. Insta realçar que não se confundem com esse tipo de limitação as regras previstas no art. 20, § 5º, entre as quais a que preconiza que a apropriação do crédito de ICMS atinente à entrada de mercadorias destinadas ao ativo permanente deve se dar à razão de um quarenta e oito avos por mês. Perceba-se que, mesmo com essa apropriação fracionada, **o crédito existe e pode ser aproveitado** . Esse contexto, portanto, muito se diferencia daquele abrangido pelo inciso III do art. 33, no qual o crédito só passará a existir a partir de 2033.

Em razão de não ter havido efetiva discussão em torno do crédito de ICMS oriundo de bens destinados ao ativo fixo nos presentes autos e de as disciplinas previstas na Lei Kandir sobre essa matéria muito se diferenciarem daquelas atinentes aos créditos oriundos de bens destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, julgo ser o caso de se cancelar o Tema nº 619 de repercussão geral.

A par dessas considerações, anote-se ainda que, mediante pesquisa textual realizada em 21/8/23 no Painel de Consulta ao Banco Nacional de Demandas Repetitivas e Precedentes Obrigatórios, do Conselho Nacional de Justiça, verificou-se que existiam apenas 120 processos sobrestados em todo o País com base no tema em questão (Tema nº 619).

Ressalte-se, outrossim, que é certo que o **Tema nº 633** já abarca a matéria efetivamente debatida no presente **caso concreto**. Recorde-se de que, no citado tema de repercussão geral, discute-se se, após a EC nº 42/03, é possível haver o creditamento do ICMS oriundo de aquisição de **bens de uso ou consumo** empregados na elaboração de produtos destinados à exportação, independentemente de regulamentação infraconstitucional.

Quanto à base normativa autorizadora para revisão/cancelamento do tema, observo que o Regimento Interno desta Corte dispõe, em seu art. 323-B, que

“[o] Relator poderá propor, por meio eletrônico, a revisão do reconhecimento da repercussão geral quando o mérito do tema ainda não tiver sido julgado” (incluído pela Emenda Regimental nº 54, de 1º de julho de 2020).

Malgrado o dispositivo em referência trate de revisão, é certo que o comando regimental autoriza a desafetação do recurso extraordinário à sistemática da repercussão geral e, por via de consequência, o cancelamento do tema, além de sua revisão simplesmente para que se reconheça a natureza infraconstitucional, aplicando-se os efeitos da ausência de repercussão geral à controvérsia.

Cite-se, nesse sentido, o RE nº 1.171.152/SC, no qual houve o cancelamento de tema de repercussão geral:

“CONSTITUCIONAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. AÇÃO CIVIL PÚBLICA. BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS POR INCAPACIDADE. PRAZO DE REALIZAÇÃO DAS PERÍCIAS PELO INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL. IMPOSIÇÃO JUDICIAL DE REALIZAÇÃO EM ATÉ 45 DIAS, SOB PENA DA IMPLEMENTAÇÃO AUTOMÁTICA DA PRESTAÇÃO REQUERIDA PELO SEGURADO. LIMITES DA INGERÊNCIA DO PODER JUDICIÁRIO EM POLÍTICAS PÚBLICAS. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. ACORDO CELEBRADO PELA PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA, PELA ADVOCACIA-GERAL DA UNIÃO,

PELA DEFENSORIA PÚBLICA GERAL DA UNIÃO, PELO PROCURADOR-GERAL FEDERAL E PELO INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL – INSS. VIABILIDADE. REQUISITOS FORMAIS PRESENTES. HOMOLOGAÇÃO. PROCESSO EXTINTO. EXCLUSÃO DA SISTEMÁTICA DA REPERCUSSÃO GERAL.

1. Homologação de Termo de Acordo que prevê a regularização do atendimento aos segurados do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS.

2. Viabilidade do acordo firmado pelo INSS e por legitimados coletivos que representam adequadamente os segurados, com o aval da Procuradoria-Geral da República.

3. Presença das formalidades extrínsecas e das cautelas necessárias para a chancela do acordo

4. Petição 99.535/2020 prejudicada. Acordo homologado. Processo extinto. Exclusão da sistemática da repercussão geral” (RE nº 1.171.152 /SC-Acordo, Tribunal Pleno, Rel. Min. **Alexandre de Moraes**, DJe de 17 /2/21).

Corroborando esse entendimento, **vide** o RE nº 1.030.732/SP, Tribunal Pleno, DJe de 7/1/22, e o RE nº 597.673/RJ, DJe de 13/6/23, ambos de minha relatoria, nos quais também houve o cancelamento de tema de repercussão geral.

Ultrapassada a proposta de cancelamento do Tema nº 619, passo a versar sobre o julgamento do Tema nº 633, no qual se debatem aqueles créditos oriundos de bens destinados ao uso ou consumo do estabelecimento.

Do julgamento do Tema nº 633

No julgamento do Tema nº 633 consignei, em resumo, que o constituinte, por meio da EC nº 42/03, buscou conferir maior harmonia do texto constitucional com o princípio do destino, e, nessa seara, com a ideia da não exportação de tributos.

Registrei que essa emenda constitucional previu, de um lado, que a operação que destine qualquer mercadoria para o exterior é imune ao ICMS. Do outro lado, levando em conta o caráter polifásico desse imposto, estipulou disciplina que se afina com a lógica a qual ampara o método do reembolso citado por Alberto Xavier: garantiu a EC nº 42/03 a manutenção e

aproveitamento dos créditos de ICMS relativo às operações anteriores à exportação, a fim de permitir que a tributação se dê, efetivamente, no país de destino sem prejudicar a livre concorrência.

Aduzi que o art. 155, § 2º, X, a, na redação dada pela EC nº 42/03, no que diz respeito aos créditos de ICMS cuja manutenção e aproveitamento são garantidos, deve ser compreendido à luz do princípio do destino (ideia da não exportação de tributos). Nessa toada, sustentei que esses créditos não se limitam àqueles enquadrados no conceito de crédito físico. Abrangem, v.g., os créditos atinentes às mercadorias tributadas pelo ICMS, destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento e relacionadas com o processo de industrialização de mercadorias destinadas à exportação.

Foi fixada a seguinte tese para o Tema nº 633:

“O art. 155, § 2º, X, a, da CF/88, na redação dada pela EC nº 42/03, garante a manutenção e o aproveitamento do crédito de ICMS decorrente da entrada de mercadoria destinada ao uso ou consumo do estabelecimento, relacionada com a produção de mercadoria destinada à exportação para o exterior”.

Vistos, resumidamente, os principais argumentos que lancei no julgamento do Tema nº 633, passo a tratar do caso concreto.

Da análise do caso concreto

Verifica-se que o Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul deu provimento ao apelo da impetrante, reconhecendo, assim, ter ela o direito à manutenção e ao aproveitamento do crédito de ICMS relativo à entrada tributada de bens destinados ao uso ou consumo do estabelecimento relacionados com produção de mercadoria exportada para o exterior, com as consequências daí decorrentes.

Pede o Estado do Rio Grande do Sul, por meio de seu apelo extremo, a reforma desse entendimento, sustentando, na essência, que o impetrante somente teria direito aos créditos enquadrados no conceito de crédito físico e que o legislador complementar poderia estabelecer restrições em relação aos créditos financeiros, o que abrangeria, em seu entendimento, os créditos debatidos nos autos.

Como se vê, não há como se acolherem as alegações do ora recorrente, na medida em que conflitam com que o foi decidido na apreciação do Tema nº 633. É o caso, portanto, de se negar provimento ao apelo extremo.

Do dispositivo

Ante o exposto, proponho o cancelamento do Tema nº 619, nos termos da fundamentação e nego provimento ao recurso extraordinário, com aplicação a ele do Tema 633 da repercussão geral.

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/09/2023 00:00