

O ICMS E A LC 87/96

Coordenador

Valdir de Oliveira Rocha

Autores

Aroldo Gomes de Mattos
Edvaldo Brito
Hugo de Brito Machado
Ives Gandra da Silva Martins
João Dácio Rolim
José Eduardo Soares de Melo
Marciano Seabra de Godoi
Misabel Abreu Machado Derzi
Sacha Calmon Navarro Coêlho

DIALÉTICA

SÃO PAULO - 1996

Imunidade na Exportação de
Produtos Industrializados.
Créditos Acumulados decorrentes de
Incentivos Fiscais. Integral Aproveitamento

JOÃO DÁCIO ROLIM

Advogado e Professor de Direito Tributário da FGV.



MARCIANO SEABRA DE GODOI

Advogado e Professor de Direito Tributário da Universidade de Itaúna (MG).



Imunidade na Exportação de Produtos Industrializados. Créditos Acumulados decorrentes de Incentivos Fiscais. Integral Aproveitamento

JOÃO DÁCIO ROLIM

MARCIANO SEABRA DE GODOI

1. O Caso Concreto - Créditos Acumulados de ICMS

Em função da natureza e da quantidade de operações de circulação e de prestação de serviços tributadas pelo ICMS praticadas pelo contribuinte, pode-se gerar um saldo credor no período de apuração do imposto, computando-se todos os créditos e débitos pertinentes. Este saldo credor não está tratado expressamente na Constituição Federal, tendo sido recentemente disciplinado pelo art. 25 da Lei Complementar nº 87/96¹. O presente estudo tem o objetivo de indagar se os referidos créditos acumulados podem ter sua disciplina de aproveitamento livremente fixada pelo legislador complementar

¹ Dispõe o art. 25 da Lei Complementar 87/96: "Art. 25. Para efeito de aplicação do art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento do sujeito passivo. Para este mesmo efeito, a lei estadual poderá determinar que se leve em conta o conjunto dos débitos e créditos de todos os estabelecimentos do sujeito passivo no Estado.

§ 1º - Saldos credores acumulados a partir da data de publicação desta Lei Complementar por estabelecimentos que realizem operações e prestações de que tratam o inciso II do art. 3º e seu parágrafo único podem ser, na proporção que suas saídas representam do total das saídas realizadas pelo estabelecimento:

I - imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento no seu Estado, II - havendo saldo remanescente, transferido pelo sujeito passivo a outros contribuintes do mesmo Estado, mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito.

§ 2º - Lei estadual poderá, nos demais casos de saldos credores acumulados a partir da vigência dessa Lei Complementar, permitir que: I - sejam imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado. II - sejam transferidos, nas condições que definir, a outros contribuintes do mesmo Estado".

e pelas legislações estaduais, e até que ponto restrições ou condições para o seu integral aproveitamento serão tidas como válidas.

A primeira questão posta sob análise é se o aproveitamento integral do crédito acumulado decorrente de incentivo fiscal (no caso concreto a imunidade da exportação) tem fundamento explícito ou implícito na Constituição, para então poder-se concluir se o saldo credor não originário de incentivos fiscais poderia ou deveria ter o mesmo regime jurídico.

2. A Desoneração das Exportações e o Princípio da Tributação no País de Destino

Estabeleceu o legislador constituinte, no art. 155, X, *a*, da Constituição Federal de 1988, que o ICMS “*não incidirá sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar*”.

O artigo tem uma intenção muito clara: promover a desoneração tributária das exportações brasileiras, dotando as mercadorias nacionais de maior competitividade, e assim alavancar o comércio internacional, como relevante índice de desenvolvimento econômico do país.

As legislações do mundo contemporâneo procuram guiar-se pela máxima de que *devem ser exportados mercadorias e serviços, não tributos*. Confirmação cabal desta realidade é o fato de que a própria Constituição Norte-Americana de 1787, reconhecidamente sintética e avessa a disposições não-essenciais ao cerne da vida política da nação, traz determinação explícita e específica sobre o assunto - *Section 9.1, inc.V: “No tax or duty shall be laid on articles exported from any State”* (Nenhum imposto ou direito deverá gravar as mercadorias exportadas de qualquer Estado).

Sendo assim, o *Princípio da Tributação no País de Destino* é agasalhado constitucionalmente pelas nações em geral, haja vista os efeitos deletérios que adviriam de sua não-observação: a inclusão de impostos internos no preço das mercadorias exportadas leva ao enfraquecimento de sua competitividade, o que por sua vez conduz à deterioração do comércio internacional, e conseqüentemente à diminuição do ingresso de divisas no país, contrariando os interesses não só dos cidadãos, mas também do próprio Estado, titular do Poder Tributário.

3. A Natureza Jurídica da Disposição Constitucional do Art. 155, X, *a*

A Constituição Federal estabeleceu uma *imunidade objetiva* quando, acolhendo o Princípio da Tributação do País de Destino, desonerou as mercadorias industrializadas exportadas da tributação pelo ICMS.

A figura da imunidade pode ser definida como verdadeira *limitação constitucional ao poder de tributar*, ou seja, implica tal instituto a *subtração*, pela própria Constituição, *de parcela do poder tributário dos Entes Tributantes*.

Como se sabe, é a Constituição a responsável por atribuir a competência tributária aos entes políticos da Nação (no caso da federação brasileira, à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios). Ora, o fenômeno da imunidade é justamente a atribuição constitucional de competência tributária aliada à subtração de certos campos de incidência. Assim, no caso em tela, a Constituição, a um só tempo, conferiu competência tributária aos Estados e ao Distrito Federal para impor o ICMS, excluindo todavia, *ab initio*, a competência de tributar as operações que destinem ao exterior produtos industrializados.

Note-se que a dicção do texto constitucional é no sentido de que o ICMS “*não incidirá ...*”. Pois bem. Isto está a ressaltar outra característica da figura da imunidade, a de ser *hipótese de não-incidência qualificada*. Com efeito, diz-se “qualificada” para diferenciar a imunidade da figura da não incidência “pura e simples”, ou seja, diferenciá-la dos fatos inteiramente estranhos à hipótese de incidência traçada na norma que impõe a exação tributária.

Assim, enquanto nos casos de *não-incidência pura e simples* ocorre fato que, por suas próprias ou imanes características, não se subsume à regra jurídica de tributação, a imunidade tributária se caracteriza como não-incidência por determinação da própria Constituição, quando esta última estabelece e confere competência tributária aos entes federativos.

A imunidade ora analisada afigura-se como *objetiva*, pois não tem em vista desonerar determinada *pessoa*, mas sim determinado *bem* (produtos industrializados que serão objeto de exportação). Esta realidade, brilhantemente vislumbrada pelo Professor Ruy Barbosa Nogueira, permite antever as conclusões a que chegaremos no item

seguinte. Assevera o renomado mestre da Universidade de São Paulo que há sobranes motivos lógicos a indicarem *in casu* a característica de imunidade *objetiva*, pois a mesma

*“não é incentivo que se dá ao exportador, mas sim desoneração da carga do ICM que iria gravar economicamente o consumidor, ou seja, o estrangeiro importador. O que se quer evitar é a exportação do imposto que, acompanhando o produto, iria onerá-lo pelo mecanismo da repercussão”*². (grifos nossos)

4. Imunidade Objetiva, Desoneração Ampla das Exportações, Aproveitamento dos Créditos Surgidos em Operações Anteriores e o Princípio da Não-Cumulatividade

A Lei Complementar nº 65/91 estabeleceu em seu art. 3º que *Não se exigirá a anulação do crédito relativo às entradas de mercadorias para utilização como matéria-prima, material secundário e material de embalagem, bem como o relativo ao fornecimento de energia e aos serviços prestados por terceiros na fabricação e transporte de produtos industrializados destinados ao exterior.*

A *ratio legis* (ou *philosophy*) da disposição acima consiste em que, a impedir-se o ressarcimento ou o aproveitamento dos créditos de ICMS gerados pela entrada de matérias-primas ou materiais secundários no estabelecimento que industrializa ou exporta o produto, estar-se-ia contrariando a imunidade objetiva traçada pelo texto constitucional.

Com efeito, quando adquire a matéria-prima ou o produto secundário necessários à industrialização da mercadoria a ser exportada, o estabelecimento exportador paga, pelo fenômeno da repercussão jurídica e econômica no preço, o ICMS devido na operação. *Se impedido de manter e utilizar o crédito gerado por estas operações, o industrial exportador ver-se-ia obrigado a onerar o preço de exportação com este custo adicional*, com o qual haveria de arcar. Nesta situação, é mesmo risível cogitar-se de imunidade tributária na exportação de produtos industrializados, pois o importador estrangeiro arcaria normalmente com o ônus tributário, nos moldes de um consumidor final qualquer. Conseqüentemente, violar-se-ia o Prin-

2 Nogueira, Ruy Barbosa, Direito Tributário Aplicado, Forense, pp. 289 e ss.

cípio da Tributação no País de Destino, pois a mercadoria exportada já chegaria ao país importador com seu preço agravado em virtude da incidência de impostos internos sobre a produção do país exportador.

Desta forma, cabe concluir que, para restar incólume a imunidade objetiva erigida pela Constituição, desonerando-se completamente a exportação e gerando-se benefícios à economia nacional, duas hipóteses forçosamente se apresentam: ou o industrial exportador já recebe a matéria-prima sem o ônus do ICMS, ou, recebendo-a com débito do imposto, pode manter e aproveitar integralmente os créditos daí resultantes. Somente nestas hipóteses, a exportação estaria ocorrendo efetivamente desembaraçada de ônus tributários, como quer a Constituição. Neste sentido, o Supremo Tribunal Federal³, antes da Emenda Constitucional nº 23/83 (que passou a vedar o crédito do ICMS ao adquirente de mercadoria cuja operação anterior ou posterior fosse isenta), sempre reconheceu este crédito “presumido”, pois, se assim não fosse, a carga tributária da operação isenta ficaria meramente transferida para a fase seguinte (na hipótese de não creditamento na aquisição isenta, para a posterior saída tributada) ou oneraria o próprio contribuinte de direito, pelo estorno do crédito do imposto incidente na aquisição de produtos, quando promovesse a circulação de mercadoria com isenção do imposto.

Ora, nas duas situações, a isenção era absolutamente vulnerada, na primeira delas porque haveria uma mera postergação do paga-

3 RE nº 111-469-0 - SP - Primeira Turma (DJ 22/05/87) - Relator o Sr. Néri da Silveira; Ementa: - ICM. Direito de crédito. Matéria-prima isenta importada. A isenção do ICM obriga ao creditamento do valor em operação posterior. Princípio da não cumulatividade. Precedentes do STF. Ação declaratória procedente. Não cabe, porém, correção monetária do valor do tributo, se o fisco, apesar de não reconhecer aquele direito, não exigiu seu pagamento. Precedentes do STF. ERE 104.963-4-SP, Recurso extraordinário conhecido, parcialmente, e, nessa parte, provido” (LEX STF 104/184) e RE nº 107.493-1 - SP - Segunda Turma DJ (05/03/86) - Relator o Sr. Ministro Carlos Madeira. Ementa: - ICM. Crédito do produto da isenção. 1 - A isenção do imposto incidente na importação da matéria-prima destinada a industrialização, não é mera liberação do seu recolhimento antecipado, mas exclusão do crédito tributário (artigo 175, do Código Tributário Nacional). O valor respectivo é creditável ao contribuinte. 2 - O princípio de não-cumulatividade importa evitar que, na carga final sobre o produto industrializado, seja acrescida a carga tributária incidente na importação de matéria-prima. Sua aplicação se efetiva na última operação com o produto, como técnica de arrecadação, permitindo o abatimento dos tributos incidentes ou cobrados anteriormente. 3 - Recurso conhecido e provido”. (LEX STF 92/259-60)

mento do imposto, e na segunda porque o contribuinte que praticasse uma operação isenta arcaria com o ônus financeiro do imposto incidente nas suas aquisições de insumos, produtos intermediários ou acabados. Em função do princípio da não-cumulatividade, tanto o IPI quanto o ICMS são impostos que oneram o consumo e não efetivamente a produção ou a circulação, pois o preço final do produto é composto sempre destes impostos incidentes nas fase anteriores de produção e circulação.

Outro reconhecimento desta realidade normativa e econômica é o próprio art. 166 do Código Tributário Nacional, que faz a distinção entre contribuinte de fato e de direito com relação aos impostos que por sua natureza comportam a transferência do seu ônus financeiro.

Assim sendo, por força dos princípios da *tributação no país de destino* e da *não cumulatividade*, impõe-se, nos termos da CF/88, que delegou à lei prever casos de manutenção de crédito em operações isentas ou com não incidência do ICMS, o integral e irrestrito aproveitamento dos créditos acumulados, na medida em que a lei complementar aplicável prevê a manutenção daqueles créditos, ainda que não discipline a forma de sua recuperação.

5. Impossibilidade de Restrições da Legislação Estadual ao Aproveitamento dos Créditos pelo Industrial Exportador - Natureza das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. A Lei Complementar nº 87/96

Como já visto anteriormente, a imunidade guarda as características de *limitação constitucional ao poder de tributar*, constituindo inibição ao exercício de competência tributária por parte dos entes federativos.

A doutrina e a jurisprudência, em peso, assumem que a imunidade dos produtos industrializados exportados guarda o caráter de *norma proibitiva auto-aplicável* ou de *eficácia-plena*, pois não necessita de regulamentação alguma para poder incidir e gerar efeitos. Tanto mais é verdade que preceitos infraconstitucionais, a pretexto de implementar o dispositivo constitucional da imunidade, estão rigorosamente proibidos de limitar ou restringir seu alcance.

Não obstante tal realidade normativa, algumas legislações estaduais sobre o ICMS teimam em instituir "mecanismos" que cer-

cam de inúmeros e dificultosos "obstáculos" o aproveitamento do crédito acumulado em virtude de posterior exportação de produtos industrializados.

Na verdade, esta linha de atuação legislativa quer supor que o aproveitamento dos referidos créditos seja uma *solícita liberalidade dos Estados*, que assim se vêem no direito de estabelecerem múltiplas dificuldades para que tais créditos sejam mantidos e aproveitados pelos contribuintes.

Contra esta prática espúria, há de mencionar-se a Súmula nº 536 do Supremo Tribunal Federal, que dispõe: "*São objetivamente imunes ao imposto sobre circulação de mercadorias os produtos industrializados, em geral, destinados à exportação, além de outros, com a mesma destinação, cuja isenção a lei determinar*".

Comentando tal Súmula, o prestigiado Prof. José Souto Maior Borges imprime-lhe uma interpretação que se adequa em tudo com o entendimento que ora vem se expondo:

"O enunciado é lapidar quando: a) caracteriza como hipótese de imunidade ao ICM a exportação de produtos industrializados; b) *acentua o caráter objetivo da imunidade*; c) conceitua como hipótese de isenção a não-incidência sobre outros produtos determinados por lei e finalmente d) *afirma o caráter amplo da imunização constitucional*"⁴. (grifos nossos)

Além disso, saliente-se que a Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal inclina-se pacificamente pela extensão da imunidade às operações anteriores à exportação do produto industrializado, *desde que seja certa a futura exportação dos produtos*. Veja-se, a propósito, a ementa do Recurso Extraordinário nº 73.811 (apud. RDT 9/10 p. 170):

"ICM - Imunidade referente à exportação de produtos industrializados - *Extensão às operações anteriores somente quando certa a destinação dos produtos à exportação* - Legitimidade de exigência de estorno de crédito indevidamente lançado - Recurso Extraordinário conhecido e provido".

⁴ Borges, José Souto Maior, Lei Complementar Tributária, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1975, p. 178.

Se a Constituição e a Lei Complementar garantem a imunidade com a manutenção dos créditos de insumos, objetivando a desoneração plena na exportação ou qualquer outra operação incentivada, não há como impedir ou cercear o direito àquela desoneração total. Se a Constituição confere o direito, também reconhece o seu exercício implícita ou explicitamente, desde que por meios não-fraudulentos. Constitui fraude à Constituição e à lei complementar aplicável a lei estadual estabelecer restrições à transferência, à compensação ou à recuperação integral dos créditos acumulados. Neste sentido, a Lei Complementar nº 87/96 veio reconhecer este direito dos contribuintes titulares de créditos acumulados, e não conceder-lhes direito novo (art. 25, § 1º), delegando aos Estados simplesmente a emissão de documento que reconheça a existência de crédito (mera formalidade, pois, que visa somente à sua comprovação fática, art. 25, § 1º, inciso II).

5. Conclusão

Pelo exposto, chega-se à conclusão de que as legislações estaduais que estabelecem "formas de utilização" dos créditos de ICMS acumulados devem ser analisadas sempre com a consciência de que qualquer disposição que se desvie da orientação firmada pela imunidade objetiva, prevista na Constituição Federal, pode ser questionada juridicamente. Assim, caberia medida judicial contra o Estado onde o crédito acumulado sofra restrições para sua recuperação ou compensação, ou contra a tributação das matérias primas e produtos secundários aplicados na elaboração de produtos, cuja exportação é certa, antes e após a Lei Complementar nº 87/96.

Com relação às demais hipóteses de saldos credores acumulados, entendemos que, se não decorrerem de outras imunidades ou isenções concedidas por convênios em que se preveja expressamente a manutenção de créditos, aplicável será o disposto no § 2º do art. 25 da Lei Complementar 87/96. Em outras palavras, a competência dos Estados limita-se a disciplinar o aproveitamento de saldos credores *não decorrentes de incentivos fiscais*, como, por exemplo, nas hipóteses em que o contribuinte possui mais créditos do que débitos, em função das saídas tributadas serem inferiores às operações de entrada de mercadorias ou prestação de serviços, em determinados períodos de apuração do imposto.

ICMS - Créditos Relacionados a Bens Destinados a Uso, Consumo, ou Ativo Permanente e Recebimento de Serviços de Transporte e de Comunicação

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO

Advogado, Doutor em Direito, Professor da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo.

