



# O direito aos créditos de ICMS sobre uso e consumo na proporção das receitas de exportação

*Marcelo Viana Salomão*  
*Mestre PUC/SP*



- Constituição;
- Legislação complementar;
- Jurisprudência.





## CONSTITUIÇÃO FEDERAL

- **Constituição Federal:**

- Art. 155, § 2º, I: *“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”*;
- Art. 155, §2º, XII, ‘f’: cabe à lei complementar “prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias”;
- Art. 155, § 2º, X, ‘a’, da CF/88 (redação original): o ICMS não incidirá *“sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar”*;



## LEI COMPLEMENTAR 87/96

- A LC 87/96 autorizou o crédito do ICMS sobre os bens de uso e consumo:

“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.”

- **No entanto...**

“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 1998**;

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de **1º de janeiro de 2000**; (LC nº 92, de 23.12.1997)

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de **1º de janeiro de 2003**;

(LC nº 99, de 20.12.1999)



## LEI COMPLEMENTAR 87/96

“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 2007**; (LC 114, de 16.12.2002)

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de **1º de janeiro de 2011**; (LC nº 122, de 2006)

I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de **1º de janeiro de 2020**; (LC nº 138, de 2010)



## DE VOLTA À CONSTITUIÇÃO FEDERAL

- A EC nº 42/03, que alterou a alínea 'a', do inciso X, do § 2º, do art. 155, da CF/88, assegurou aos exportadores o direito à manutenção e ao aproveitamento dos créditos de ICMS nas exportações:
- “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;” (grifei)

Alteração do texto originário da CF/88, garantindo aos exportadores a **manutenção e o aproveitamento** dos créditos de ICMS decorrentes das exportações.

## QUESTÃO

- A restrição temporal contida no artigo 33, I, da LC 87/96, vincula também as empresas exportadoras?



## JURISPRUDÊNCIA DESFAVORÁVEL AO APROVEITAMENTO DO CRÉDITO

“APELAÇÃO – Mandado de segurança – Pretensão de obter reconhecimento de direito líquido e certo ao aproveitamento de créditos de ICMS referentes a bens destinados a uso e consumo no estabelecimento da apelante, em razão de serem seus produtos destinados à exportação – Sentença de extinção do processo sem resolução do mérito, em razão de pedido genérico e normativo – Inadmissibilidade – Existência de pedido certo e determinado – Interesse processual presente – Aplicação do art. 1.013, § 3º, I, do CPC – Resolução do mérito – **O advento da EC 42/2003, que estabelece imunidade de ICMS para mercadorias destinadas à exportação não impõe modificação na aplicação do art. 33, I, da LC 87/1996, mantendo-se o termo por ela disposto para aproveitamento de créditos** – Inexistência do direito invocado – Ordem denegada. RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO.” (grifei)

(TJ/SP - Apelação 1033407-59.2016.8.26.0053, Des. Rel. Vicente de Abreu Amadei, 1ª Câmara de Direito Público, d.p. 15/02/2017)

Outros precedentes do TJ/SP:

Apelação 1019462-05.2016.8.26.0053, Des. Rel. José Maria Câmara Junior, 9ª Câmara de Direito Público, d.p. 22/11/2016)

Apelação 1005336-29.2014.8.26.0114, Des. Rel. Luciana Bresciani, 2ª Câmara de Direito Público, d.p. 31/10/2016)



## JURISPRUDÊNCIA DESFAVORÁVEL AO APROVEITAMENTO DO CRÉDITO

“APELAÇÃO CÍVEL - ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL - ICMS - AQUISIÇÃO DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS - AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE UTILIZAÇÃO NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO - INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT N. 01/86 - LAUDO PERICIAL CONCLUSIVO - **APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS NA MESMA PROPORÇÃO DAS EXPORTAÇÕES** - EFICÁCIA POSTERGADA - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - SENTENÇA MANTIDA.

1- Segundo a Instrução Normativa SLT n. 01/86, um produto consumido será enquadrado na categoria de produto intermediário, apenas quando sua participação no processo de industrialização (extração ou beneficiamento, no caso) se der, diretamente, na linha de produção e possuir caráter fundamental na obtenção do produto final.

2- Na IN SLT nº 01/86, somente se considera produto intermediário, as partes e peças de máquinas ou equipamentos que tenham contato físico com o produto que se industrializa e que sejam consumidas imediata e integralmente no processo produtivo.

**3- Conforme se depreende do art. 33 da Lei Complementar n. 87/96, o creditamento na aquisição de mercadorias de uso ou consumo sofreu limitação temporal, sendo possível o aproveitamento de crédito nas operações com mercadorias desta natureza em relação às entradas ocorridas a partir de 1º de janeiro de 2020, afastadas, no caso, as mercadorias denominadas intermediárias ou insumos da produção desta limitação temporal.**

4- A multa de revalidação justifica-se pelo descumprimento da obrigação principal, no caso, o não recolhimento total do imposto devido. Já a multa isolada decorre do descumprimento de obrigação acessória.” (grifei)

(TJ/MG - Apelação 2048709-74.2010.8.13.0024, Des. Rel. Magid Nauef Láuar, 8ª Câmara Cível, d.p. 26/04/2016)

Outros precedentes do TJ/MG:

Reexame necessário / Apelação 2738083-18.2011.8.13.0024, Des. Rel. Judimar Biber, 3ª Câmara Cível, d.p. 29/08/2017)



## JURISPRUDÊNCIA FAVORÁVEL AOS CONTRIBUINTE

**“TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL E REEXAME NECESSÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS FINANCEIROS PROVENIENTES DA ENTRADA DE MERCADORIAS DESTINADAS AO USO E CONSUMO DOS ESTABELECIMENTOS DA IMPETRANTE - CRÉDITOS FINANCEIROS - NOS PRODUTOS DESTINADOS À EXPORTAÇÃO. DIREITO AO CRÉDITO. LEGISLAÇÃO COMPLEMENTAR QUE DEFINIU O DIREITO DE APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS, PORÉM POSTERGOU A POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO PARA O ANO DE 2020. LC N. 87 /1996, ARTS. 20 E 33, INC. I. EDIÇÃO POSTERIOR DA EC N. 42 /2003 QUE CONFERIU NOVA REDAÇÃO AO ART. 155, § 2º, INC. X, 'A', DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E DEFINIU A NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE AS OPERAÇÕES QUE DESTINEM MERCADORIA AO EXTERIOR, ASSEGURADO O APROVEITAMENTO DO CRÉDITO DO IMPOSTO COBRADO NAS OPERAÇÕES ANTERIORES. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PLENA. APLICABILIDADE DA NORMA CONSTITUCIONAL DE IMUNIDADE QUE NÃO SE SUBMETE À LIMITAÇÃO TEMPORAL DEFINIDA EM LEI COMPLEMENTAR. ESPÍRITO DO LEGISLADOR CONSTITUCIONAL VOLTADO À DESONERAÇÃO DAS EXPORTAÇÕES. CONSTITUIÇÃO QUE CONTEMPLA O REGIME DO CRÉDITO FÍSICO, CONSTITUINTE QUE RESERVOU A LEI COMPLEMENTAR A REGULAMENTAÇÃO DO REGIME DE COMPENSAÇÃO DO ICMS. LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL QUE PERMITIU O APROVEITAMENTO DE TODOS OS CRÉDITOS DO TRIBUTÓ INCIDENTE NAS OPERAÇÕES ANTERIORES À EXPORTAÇÃO, SEJAM CRÉDITOS FÍSICOS OU FINANCEIROS, ADOTANDO ASSIM DE MANEIRA ABRANDADA O REGIME DE CRÉDITO FINANCEIRO, SOB PENA DE RECONHECIMENTO DE IMUNIDADE APENAS PARCIAL. CORREÇÃO MONETÁRIA PELA TAXA SELIC SOBRE OS CRÉDITOS NÃO APROVEITADOS APÓS O ADVENTO DA EC N. 42 /2003, RESPEITADO O PRAZO DE PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. SENTENÇA MANTIDA EM REEXAME. RECURSO DE APELAÇÃO CIVIL CONHECIDO E NÃO PROVIDO. REEXAME NECESSÁRIO SENTENÇA MANTIDA.” (grifei)**

(TJPR – Reexame necessário / Apelação 1510881-9, Des. Rel. José Sebastião Fagundes Cunha , 3ª Câmara Cível – d.j. 16/05/2017)

Outros precedentes do TJ/PR:

ACR - 1541090-1, Des. Rel. Lauro Laertes de Oliveira, 2ª Câmara Cível, d.j. 01.11.2016;

AC - 1363719-1, Des. Rel. Hélio Henrique L. F. Lima, 3ª Câmara Cível, d.j. 30.06.2015.



## JURISPRUDÊNCIA FAVORÁVEL AOS CONTRIBUINTE

**“APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO DECLARATÓRIA. ICMS. DIREITO AO APROVEITAMENTO DE CRÉDITO NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS (BENS DE USO E CONSUMO) EMPREGADOS NA ELABORAÇÃO DE PRODUTOS DESTINADOS AO MERCADO EXTERIOR. LEGISLAÇÃO COMPLEMENTAR QUE POSTERGOU A POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO PARA O EXERCÍCIO DE 2020. IMUNIDADE QUE SE APLICA DE FORMA PLENA. NORMA CONSTITUCIONAL IMUNIZANTE QUE NÃO SE SUBMETE À LIMITAÇÃO TEMPORAL DEFINIDA EM LEI COMPLEMENTAR PARA O APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS. INAPLICABILIDADE DA REGULAMENTAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL PREVISTA NA LC N. 87/96. POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO IMEDIATO DOS CRÉDITOS DO TRIBUTO INCIDENTE NAS OPERAÇÕES ANTERIORES À EXPORTAÇÃO, SEJAM FÍSICOS OU FINANCEIROS, SOB PENA DE RECONHECIMENTO DE IMUNIDADE APENAS PARCIAL. 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. 87/96). OBSERVÂNCIA DAS DISPOSIÇÕES DA EC N. 42/03. CORREÇÃO PELA SELIC. DIREITO DE APROPRIAÇÃO, CONTUDO, SUSPENSO ATÉ O TRÂNSITO EM JULGADO. EXEGESE DO ART. 170-A DO CTN. PRECEDENTES DA CORTE. RECURSO PROVIDO.”** (grifei)

(TJ/SC - Apelação 0800623-68.2013.8.24.0022, Des. Rel. Pedro Manoel Abreu, 3ª Câmara de Direito Público, d.j. 01/08/2017)

Outros precedentes TJ/SC:

Apelação 0016785-42.2011.8.24.0023, Des. Rel. Ricardo Roesler, 4ª Câmara de Direito Público, d.j. 14/04/2016;

Apelação 2015.006489-7, Des. Rel. Francisco Oliveira Neto, 2ª Câmara de Direito Público, d.j. 11/08/2015 – Recurso sobrestado - RE nº 704.815;



## JURISPRUDÊNCIA – REPERCUSSÃO GERAL

“Tema 633 - 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.

*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(RE 704815 RG, Relator: Min. LUIZ FUX, reconhecida em 14/02/2013)”*

- **Importante:** Parecer da Procuradoria Geral da República (17845 - OBF – PGR) pelo desprovimento do recurso extraordinário, fazendo valer a nova regra constitucional trazida pela EC 42/03.



# NOSSA POSIÇÃO

- 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.

**§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:**

**I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;**



# NOSSA POSIÇÃO

- Art. 32. A partir da data de publicação desta Lei Complementar:

(...)

II - darão direito de crédito, que não será objeto de estorno, as mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas, inclusive semi-elaboradas, destinadas ao exterior;



## OUTRAS QUESTÕES

- Como calcular o crédito?
- Adotando o mesmo critério definido pela própria lei 87/96 (art. 33, II, c) para crédito de energia elétrica e comunicações:

% de exportação =	Receitas de exportação
	Receita total do estabelecimento

- O aproveitamento dos créditos *“deve corresponder ao valor proporcional das exportações, pelo seu valor integral (receita bruta), tendo como parâmetro o total de saídas do estabelecimento.”* (TJ/SC – 0800623-68.2013.8.24.0022, d.j. 01-08-2017);
- O STJ já se manifestou que o mandado de segurança pode ser utilizado para determinar o registro dos créditos em conta gráfica do contribuinte (espécie de compensação tributária) - AgInt no AREsp 1032984 / PE; AgRg nos EDcl no REsp 1380204 / SP.



# E AS EXPORTAÇÕES DESTINADAS À ZONA FRANCA DE MANAUS?

- Decreto-Lei n.º 288/67, artigo 4º:

“Art 4º A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro.” (grifei)



**MUITO OBRIGADO**

**[marcelo.salomao@brasilsalomao.com.br](mailto:marcelo.salomao@brasilsalomao.com.br)**