



Súmula n. 129

SÚMULA N. 129

O exportador adquire o direito de transferência de crédito do ICMS quando realiza a exportação do produto e não ao estocar a matéria-prima.

Referência:

Cód. Trib. Nacional, art. 97, III.

Decreto-Lei n. 406/1968, arts. 1º, I, e 3º.

Precedentes:

REsp	27.394-RS	(2ª T, 18.04.1994 — DJ 1º.08.1994)
REsp	27.761-RS	(1ª T, 06.10.1993 — DJ 08.11.1993)
REsp	29.285-RS	(2ª T, 10.11.1993 — DJ 29.11.1993)
REsp	35.846-RS	(1ª T, 1º.09.1993 — DJ 04.10.1993)

Primeira Seção, em 14.03.1995

DJ 23.03.1995, p. 6.730

RECURSO ESPECIAL N. 27.394-RS (1992/0023573-5)

Relator: Ministro Hélio Mosimann
Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul
Advogado: Luiz Carlos Adams Coelho
Recorrido: Calçados Klaser S/A Indústria e Comércio
Advogados: Cláudio Otávio Xavier e outros
Sustentação oral: Vera Lúcia Zanette, pelo recorrente

EMENTA

Tributário. ICM. Crédito. Matéria-prima. Estoque. Empresa exportadora.

A empresa exportadora só adquire o direito à transferência do crédito quando realiza a exportação de seus produtos e não quando apenas estoca a matéria-prima, sem a operação de saída.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, conhecer do recurso e dar-lhe provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator. Participaram do julgamento os Srs. Ministros Peçanha Martins, Américo Luz, Antônio de Pádua Ribeiro e José de Jesus.

Brasília (DF), 18 de abril de 1994 (data do julgamento).

Ministro Antonio de Pádua Ribeiro, Presidente

Ministro Hélio Mosimann, Relator

DJ 1º.08.1994

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Hélio Mosimann: Ação declaratória ajuizada por Calçados Klaser S/A Indústria e Comércio contra o Estado do Rio Grande do Sul, por

dependência à ação cautelar inominada entre as mesmas partes, foi julgada improcedente e revogada liminar antes concedida.

Cuida o feito de crédito do ICM sobre os estoques destinados à fabricação de produtos para exportação.

Apreciando recurso de apelação, a egrégia Primeira Câmara Cível do Tribunal de Justiça, por maioria de votos, manteve a sentença recorrida, abrindo ensejo a embargos infringentes que, julgados pelo 1º Grupo de Câmaras Cíveis, também por votação majoritária, foram acolhidos, admitindo o Tribunal, segundo resume a ementa (fl. 223) a

Possibilidade de transferência de créditos fiscais sobre os estoques destinados ao fabrico de produtos a serem exportados, antes da saída da mercadoria para o exterior.

Não se conformando com o julgamento, interpôs o Estado recursos extraordinário e especial, ambos admitidos.

O recurso especial, baseado na letra a do art. 105, inciso III, da Constituição Federal, dá por contrariados os arts. 97, I e III, e 111 do CTN; art. 1º do Ato Complementar n. 34/1967 e os arts. 1º, I a III e 3º, § 1º, do Decreto-Lei n. 406/1968.

É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Hélio Mosimann (Relator): Merece prosperar o reclamo do recorrente.

No Tribunal de origem, o Desembargador *Tupinambá M. C. do Nascimento* coloca bem a controvérsia, ao dizer, de forma clara e objetiva (fl. 231):

... Considero fundamental, à utilização do crédito fiscal (saldo credor), a ocorrência de dois fatos: *um* gerador de tributo, quando da entrada da mercadoria na empresa, e *outro*, fato que não causa incidência tributária, quando da exportação. É neste momento que, não fosse a não-incidência constitucional (art. 23, § 7º, da Constituição de 1969), haveria a constituição de débito fiscal e o cálculo para constatação do saldo devedor, ou credor, relativamente ao Erário Público. É neste momento que se identificam os fatos que justificaram o tratamento finalisticamente igualitário e a própria edição do convênio.

Tenho para mim, por isso, que só com a realização da exportação é que nasce o direito à utilização do crédito, interpretação que extraio dos próprios termos do Convênio e dos elementos históricos que possibilitaram. E, assim entendendo, afastado do Convênio a hipótese relativa a estoques, por sinal palavra não usada no Convênio.

É cediço que o fato gerador do ICM é a circulação de mercadoria. *Estoque*, parado e estagnado na empresa, não configura qualquer tipo de circulação, seja a econômica — que exige a passagem para a comercialização após a industrialização — seja a jurídica — porque esta exige a transferência de propriedade — ou seja a física — porque esta importa em deslocamento especial da coisa. A circulação, ou fato gerador, que permitiria a criação de débito fiscal, na hipótese, é a exportação.

Por fim, os benefícios assentados no Convênio AE n. 7/1971 são para quem *exporta* e não para quem tem simplesmente a intenção de exportar, a pretensão de exportação. A destinação de exportar só se aperfeiçoa quando há efetiva exportação; antes é simples pretensão limitada à área da intenção (fls. 231-232).

Diferente não é o tom de outro voto, igualmente vencido, do Desembargador *Celeste Rovani*, valendo recordar o seguinte trecho, também pela sua clareza e objetividade (fls. 232-234):

Cuida-se de ação em que as empresas-requerentes pretendem lhes seja declarado o direito de creditamento e de transferência de crédito fiscal sobre o estoque de insumos — matéria-prima e material secundário e/ou de embalagem destinados à industrialização e comércio externo.

O litígio surgido entre as partes — Fisco e contribuinte resume-se em se saber se é lícita e jurídica a pretensão de a empresa-recorrente transferir créditos relativos ao ICM sobre insumos em estoque, destinados ao fabrico de produtos a serem exportados, independentemente da saída do produto já industrializado para o exterior.

Para se definir a matéria e se chegar a uma conclusão, faz-se necessário, antes do mais, conceituar o que sejam creditamento, crédito fiscal, débito fiscal, saldo devedor e saldo credor, e estoque.

Segundo a Lei n. 6.485, de 20.12.1972, crédito fiscal é o valor do imposto pago sobre as mercadorias entradas no estabelecimento (art. 17, § 2º, inciso I); débito fiscal, o produto resultante da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo relativamente às operações realizadas (art. 17, § 1º, inciso I); saldo credor, o resultado da diferença a menor advindo da mesma operação (art. 17, § 3º).

Para a espécie, creditamento é o benefício ou favor legal concedido pelo Poder Público tributante ao contribuinte exportador de se apropriar, no momento da saída da mercadoria industrializada para o exterior, do valor pago referente ao

ICM pela aquisição de insumos empregados na industrialização de produtos destinados ao comércio externo. Estoque, para o caso, é a porção armazenada de insumos (matéria-prima e material secundário e/ou de embalagem), adquirida pela empresa para a fabricação de produtos destinados ao comércio, interno ou externo.

Assim, em relação ao ICM só é possível o creditamento, quando o produto industrializado sai do País, posto que, para a espécie, fica vedado o estorno desse tributo (Decreto-Lei n. 406, de 31.12.1968, art. 3º, § 3º).

Já em outro julgamento sobre a mesma matéria, a ementa do mesmo Tribunal do Rio Grande do Sul, em embargos infringentes, sintetizou, dando guarida aos argumentos do Estado:

Ação declaratória.

Direito Tributário. Estoque de matéria-prima e insumos.

Acumulação de créditos fiscais com o não-aproveitamento da não-incidência tributária sobre a mercadoria vendida para o exterior.

O direito à apropriação do crédito fiscal, acumulado pela não-incidência tributária, decorre de dois fenômenos mercantis: entrada da mercadoria no estabelecimento e saída dele pela venda. Sem a venda da mercadoria já industrializada, não se integra o crédito fiscal, surgido com a entrada da mercadoria. Tão-somente a saída da mercadoria do estabelecimento é que gera o direito ao creditamento, no período da entrada ou nos períodos seguintes.

O *quantum* do creditamento surge do encontro de créditos e débitos fiscais, e o encontro só se faz depois da ocorrência da segunda operação, quando o contribuinte recebe ou receberia do comprador o valor do imposto integrativo do preço da venda, tornando-se devedor do Fisco pelo tributo incidente sobre a diferença entre os preços de compra (entrada) e de venda (saída).

Inexiste, por isso, direito à apropriação de crédito fiscal sobre estoque de matéria-prima e insumos, por falta da operação de saída.

Embargos infringentes desacolhidos, por maioria.

Contra a decisão acima, houve recurso especial a que se negou provimento, tendo o eminente Ministro Cesar Rocha, ao desacolher o agravo, assim se manifestado na conclusão:

O v. acórdão recorrido, ademais, é percuente na análise da controvérsia e correto ao concluir pela impossibilidade do creditamento do ICM (verificado na entrada da matéria-prima) se inócurre a saída do produto fabricado, ao que, à evidência, não se equipara o estoque sugerido pela recorrente. Nego provimento ao agravo (AI n. 28.234-4-RS, em 1º.03.1993).

É que a egrégia Primeira Turma tem posição firme e unânime sobre a questão, adotada em processos idênticos:

ICM. Crédito. Matéria-prima. Empresa exportadora. Transferência entre estabelecimentos situados no Estado.

O exportador só adquire o direito à transferência do crédito, na forma da cláusula 2ª do Convênio AE n. 7/1971, quando realiza a exportação de seus produtos e não quando estoca a matéria-prima (REsp n. 35.846-9-RS, em 1º.09.1993, Ministro Garcia Vieira).

Em sentido idêntico: REsp n. 27.761-2-RS, em 06.10.1993, Ministro Gomes de Barros.

Esta Segunda Turma também enfrentou o problema, em acórdão que teve como Relator o eminente Ministro Pádua Ribeiro, assim ementado:

Tributário. ICM. Empresa exportadora. Convênio. AE n. 7/1971.

I - Só quando realiza a exportação do produto, e não quando estoca a matéria-prima, o exportador adquire o direito de transferência de crédito.

II - Ofensa aos arts. 1º, parágrafo único, IV; 2º, § 2º, e 7º, da Lei Complementar n. 24, de 1975, não caracterizada.

III - Recurso especial não conhecido" (REsp n. 29.285-RS, em 10.11.1993).

Na linha dos precedentes de ambas as Turmas desta Seção de Direito Público, conheço do recurso e lhe dou provimento.

É o voto.

VOTO-VISTA

O Sr. Ministro Peçanha Martins: Sr. Presidente, o eminente Relator, quando da exposição que fez do caso, referiu-se a voto meu em torno da matéria. No momento, não dispondo ainda do computador que nos auxiliará quanto ao contexto dos nossos votos proferidos, resolvi pedir vista dos autos para examinar melhor a questão.

Realmente, no Recurso Especial n. 11.348, manifestamos a posição pelo não-conhecimento porque o recurso do Estado não prequestionara matéria federal e sim, exclusivamente, discutira a lei estadual. Por isso mesmo é que não conheci do recurso naquela oportunidade. Agora, o Estado do Rio Grande do Sul, neste recurso, faz uma abordagem também da lei estadual, mas em face à

lei federal, e por isso mesmo correto o pronunciamento do eminente Ministro Hélio Mosimann, examinando o mérito.

No particular, comungo da opinião do Relator, que foi também antes manifestada por V. Exa. quando julgou o Recurso Especial n. 29.285 e cuja ementa assim diz:

Tributário. ICM. Empresa exportadora. Convênio AE n. 7/1971.

I - Só quando realiza a exportação do produto, e não quando estoca a matéria-prima, o exportador adquire o direito de transferência de crédito.

II - Ofensa aos arts. 1º, parágrafo único, IV; 2º, § 2º, e 7º da Lei Complementar n. 24, de 1975, não caracterizada.

III - Recurso especial não conhecido.

Quanto ao mérito, acompanho também o voto do eminente Relator, que reproduz a opinião pacífica da Turma.

VOTO-VOGAL

O Sr. Ministro Antônio de Pádua Ribeiro: Acompanho o voto do ilustre Relator. Farei anexar, a título de fundamentação, o voto que proferi no precedente mencionado por S. Exa.

ANEXO

RECURSO ESPECIAL N. 29.285-RS (92.0029077-9)

Tributário. ICM. Empresa exportadora. Convênio AE n. 7/1971

I - Só quando realiza a exportação do produto, e não quando estoca a matéria-prima, o exportador adquire o direito de transferência de crédito.

II - Ofensa aos arts. 1º, parágrafo único, IV, 2º, § 2º, e 7º da Lei Complementar n. 24, de 1975, não caracterizada.

III - Recurso especial não conhecido.

VOTO

O Sr. Ministro Antônio de Pádua Ribeiro (Relator): Com relação aos pretendidos créditos de ICM, relativos a estoques, aduziu o voto do

Desembargador Mário Rocha Lopes, ilustre Relator do acórdão recorrido (fls. 553-555):

Na Câmara, cheguei a votar a favor da tese da autora, como vogal, numa oportunidade em que se discutia a mesma matéria, mas que deu ênfase ao problema dos 40 e 20%. Entendia que estava discutindo-se tão-somente o problema dos 40 e dos 20%, por isso que acompanhei o Relator. Entendi que o Estado não podia alterar percentual estabelecido em legislação convencional, e, por esse escopo, o acompanhei, mas, na realidade, estava sendo reconhecido o direito da autora a apropriar-se também do ICM apurado relativamente a estoque, e quando por primeira vez fui Relator de matéria igual, dei-me conta de que tinha laborado em erro ao votar da forma que o fiz nas circunstâncias agora mencionadas. Defendi a tese de que o direito à apropriação de crédito de ICM, em se tratando de exportador, e por motivo de exportação, só é possível se houver a exportação. Sem esta, sem o fato gerador do benefício não há sequer de cogitar da apropriação dos créditos eventualmente acumulados. E isto, na oportunidade em que votei como Relator a primeira vez, declarei. Em mais uma vez, posteriormente na Câmara, reafirmei a posição assumida, invocando, em mais de uma oportunidade, parecer que tenho da melhor qualidade lançado nos autos de uma daquelas ações pela Dra. Maria Isabel Souza Pargendler, onde com objetividade e, a meu juízo, com proficiência, ela convence de que o fato gerador do benefício é sem dúvida nenhuma a exportação. Daí não ser possível, como quer a embargante, com base no respeitável voto vencido, a apropriação de créditos relativos a estoque. Penso que sem a exportação, sem que haja a saída da mercadoria de créditos do ICM para efeito nenhum. Não só para efeito de transferência, mas para efeito nenhum, porque o benefício repousa num fato objetivo que tem que ser comprovado pelo contribuinte.

Por essas razões aduzidas ao duto voto orientador da maioria, rejeito os embargos, salientando que no pertinente ao percentual de 40%, quando esta ação foi ajuizada, ou logo depois, esse percentual já tinha sido corrigido por instrução normativa.

O próprio Estado reconheceu que procedera incorretamente ao pretender diminuir o percentual através dessa Circular n. 1/1981.

Por estas considerações, acolho em parte os embargos, unicamente quanto ao percentual de 40%, ilegalmente reduzido pela Circular n. 1/1981.

Acompanhando-o, disse o Desembargador Tupinambá M. C. do Nascimento (fls. 555-557):

Penso que o Convênio AE n. 7/1971 veio possibilitar a utilização do crédito para obstaculizar uma diferenciação prejudicial para quem exporta mercadorias, em relação àquele que opera internamente, provavelmente fulcrado no princípio da isonomia.

Nas operações internas, o credenciamento obedece a certas regras. A Lei n. 6.485, de 20.12.1972, que dispunha acerca do ICM, definia como crédito fiscal 'o crédito correspondente ao imposto pago relativamente às mercadorias entradas no estabelecimento' e como débito fiscal 'o débito resultante da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo relativamente às operações realizadas' (art. 17, § 1º, inciso I e § 2º, inciso I). E no *caput* do mesmo art. 17 conclui: 'O montante devido resultará da diferença maior (saldo devedor), em cada período de operação fixado em regulamento entre as operações escrituradas a débito fiscal e as operações escrituradas a crédito fiscal, tratando o saldo credor em seu § 3º.

Saliente, portanto, que o creditamento exige a ocorrência de duas situações fáticas: a operação que resulta no crédito fiscal e a operação que importa no débito fiscal. Em outras palavras: a ocorrência de duas operações que se pretendeu estender à situação dos autos. Daí, para evitar uma interpretação ofensiva à isonomia, e na busca de uma solução de transferência de crédito para as empresas que fazem a circulação de mercadorias para o exterior que não gera hipótese de incidência. A interpretação que se deve dar ao dito convênio, portanto, não pode importar em benefício a mais a tais empresas relativamente às que operam internamente.

Por isso, considero fundamental à utilização do crédito a ocorrência de dois fatos: *um*, gerador do tributo quando da entrada da mercadoria na empresa, e *outro*, fato que não causa incidência tributária, quando da exportação. É nesse momento que, não fosse a não-incidência constitucional, haveria a constituição de débito fiscal e o cálculo para constatação do saldo devedor ou credor relativamente ao Erário Público. É neste momento que se identificam os fatos que justificaram o tratamento finalisticamente igualitário e a própria edição do convênio. Tenho para mim, por isso, que só com a realização da exportação é que nasce o direito à utilização do crédito, interpretação que extraio dos próprios termos do convênio e dos elementos históricos que o possibilitaram. E, assim entendendo, afastado do convênio a hipótese relativa a estoques, por sinal palavra não usada no convênio.

Ponderei muito, Sr. Presidente, na elaboração deste voto, uma situação juridicamente possível: admitida, hoje, a utilização do denominado crédito sobre estoques, como se resolverão amanhã as exportações se os estoques se transformarem em produtos semi-elaborados e forem assim exportados, permitindo a tributação? A resposta seria certamente que a empresa deveria pagar imposto. Claro fica, porém, que, antes, se considerou fato não tributável aquele que, quando realizado, seria tributável. Em outras palavras, definiria-se, como hipótese de não-incidência, fato que, por ter ocorrência posterior. As mesmas indagações faço nas hipóteses de incêndio com perecimento do estoque ou de realização pela empresa de operações internas. A antecipação pretendida não resiste, Sr. Presidente, a esses questionamentos.

Daí vou acolher os embargos em parte somente para assegurar a transferência de até 40%. Estou acompanhando o voto do eminente Relator.

Os textos transcritos traduzem os fundamentos do julgado recorrido e, segundo se depreende, nem de leve violam os dispositivos da lei federal colacionados pela recorrente. Com efeito, cingiu-se a decisão malsinada, à vista da cláusula 2ª do Convênio n. 7/1971, a proclamar que o exportador só adquire o direito à transferência do crédito, quando realiza a exportação de seus produtos e não quando estoca a matéria-prima. Limitou-se, pois, à vista da cláusula de convênio, a fixar o momento da transferência do crédito no instante em que ocorre o fato excludente da incidência tributária, ou seja, a exportação. A leitura dos arts. 1º, § 1º, inciso IV; 2º, § 2º, e 7º da Lei Complementar n. 24, de 07.01.1975, deixa claro que nada têm a ver com a referida questão, porquanto consubstanciam regras gerais atinentes à aplicação e eficácia dos convênios a que se refere o citado diploma legal.

Isto posto, não conheço do recurso.

RECURSO ESPECIAL N. 27.761-RS

Relator: Ministro Humberto Gomes de Barros

Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul

Recorrida: Calçados Marisol Ltda

Advogados: Helena Acauan Pizzato e outros e Cláudio Otávio Xavier

EMENTA

ICM. Mercadoria destinada à exportação. Crédito tributário. Transferência. Matéria-prima em estoque.

A transferência de créditos, permitida na cláusula 2ª do Convênio AE n. 7/1971, somente é possível após consumada a exportação. A simples estocagem de matéria não basta.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, dar provimento ao recurso. Votaram com o Ministro-Relator os Ministros Milton Pereira, Cesar Rocha, Garcia Vieira e Demócrito Reinaldo.

Brasília (DF), 06 de outubro de 1993 (data do julgamento).

Ministro Garcia Vieira, Presidente

Ministro Humberto Gomes de Barros, Relator

DJ 08.11.1993

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Humberto Gomes de Barros: No Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, a lide foi descrita assim:

Calçados Marisol Ltda ajuizou ação contra o Estado do Rio Grande do Sul, afirmando que é fabricante de calçados destinados à exportação. Esses produtos industrializados, por serem exportados, estão imunes à tributação do ICM, de conformidade com o disposto no § 7º, art. 23, II, da Constituição Federal, de 17.10.1969. Como incentivo adicional à exportação, o Decreto-Lei n. 406/1968 consagrou o benefício da manutenção do crédito fiscal de ICM relativo às mercadorias entradas para utilização como matéria-prima ou material secundário e de embalagem na industrialização de produtos destinados ao exterior. A autora, por ser empresa que praticamente só exporta, está sempre ao abrigo da imunidade e pratica poucas operações tributadas pelo ICM. Para solucionar o impasse, a Lei Estadual n. 6.485, de 20 de dezembro de 1972, permitiu a transferência de créditos entre estabelecimentos situados no Estado. Insurgiu-se a autora contra o Decreto Estadual n. 22.495/1973 que reduziu o limite de transferência dos créditos, e, ainda, a Circular n. 1/1981 do Diretor-Geral do Tesouro do Estado que proibiu a transferência do ICM sobre os estoques. Alegou que tanto o regulamento quanto a circular referidos são inconstitucionais porque expedidos mediante delegação de competência, vedada pela CF, e ilegais por contrariarem a Lei n. 6.485/1972. Pediu declaração de direito à transferência de créditos de ICM, a outros estabelecimentos situados neste Estado, de acordo com a Lei n. 6.485/1972 independentemente de limitações, inclusive os referentes a estoque de produtos destinados à exportação (fl. 235).

A Corte, acolhendo embargos infringentes, decidiu a controvérsia, declarando ser lícita a transferência. O v. acórdão foi reduzido nesta ementa:

Possibilidade de transferência de créditos fiscais sobre estoques destinados ao fabrico de produtos a serem exportados, antes da saída da mercadoria para o exterior. (fl. 241)

O Estado do Rio Grande do Sul interpôs recursos extraordinário e especial. Este, fincado na alínea **a** do permissivo contido no art. 105 da Constituição Federal. Aponta como maltratados o art. 97, I a III, e 111 do Código Tributário Nacional, além dos arts. 1º, incisos I a III, e 3º, parágrafo único, do Decreto-Lei n. 406/1968). (fl. 257)

É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Humberto Gomes de Barros (Relator): O tema já é conhecido. Esta Turma o apreciou, na sessão do dia 1º deste mês; no julgamento do REsp n. 35.846-9-RS.

Naquela assentada, conduzidos pelo eminente Ministro Garcia Vieira, decidimos que transferência de créditos, na hipótese, só é possível, quando se efetiva a saída dos produtos finais para a exportação; a simples estocagem de matéria-prima não gera o crédito e, portanto, não dá ensejo a transferência.

Reporto-me aos fundamentos do voto condutor daquele acórdão. Adoto-os, para dar provimento a este recurso. Determino se junte a estes autos uma cópia do referido voto.

Este, o meu voto.

ANEXO

RECURSO ESPECIAL N. 35.846-RS (93.0016277-2)

VOTO

O Sr. Ministro Garcia Vieira (Relator): Vários dispositivos legais, versando questões devidamente prequestionadas, foram apontados pelo recorrente como violados.

Conheço do recurso pela letra **a**.

O recurso é admissível e, a meu ver, merece provimento.

Verifica-se pela cláusula 2ª do Convênio AE n. 7/1971 que,

é permitida a transferência de crédito para estabelecimentos situados na mesma unidade da Federação, fornecedores de matéria-prima, material secundário ou material de embalagem, e de bens destinados à aplicação como ativo fixo a título de pagamento das respectivas aquisições até o limite de 40 por cento do valor das operações.

As autoras ao exportar os calçados por elas fabricados, estão imunes ao ICM. Mas, na entrada das matérias-primas, destinadas a fabricação de seus produtos, reconhece o Estado o seu direito de crédito que não é compensado na saída isenta. Com isto acumulam os créditos. De acordo com a 2ª cláusula do convênio citado, tem o direito de transferir até quarenta por cento deste crédito para “estabelecimentos situados na mesma unidade da Federação, fornecedores de matéria-prima, material secundário ou material de embalagem e de bens destinados à aplicação ativo fixo a título de pagamento das respectivas aquisições ...”

Entendo que as autoras só adquirem o direito ao crédito quando efetivam as exportações e não quando mantêm matérias-primas estocadas. Adquirem elas o direito ao crédito na entrada da matéria-prima em seu estabelecimento e só adquirem o direito à sua transferência no momento da saída e seus produtos, na concretização da exportação deles. Estabelece o art. 3º, § 1º, que,

A lei estadual disporá de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente às mercadorias saídas do estabelecimento e o pago relativamente às mercadorias nele entradas ...

O exportador, no caso, só adquire o direito à transferência do crédito, quando realiza a exportação.

Com razão acentuou o recorrente, na sua petição dos embargos infringentes:

5. O contribuinte exportador, porém, a prevalecer a tese da apelante, não estaria sujeito àquelas regras gerais que só permitem o aproveitamento dos créditos relativos a *entradas* quando ocorra a respectiva *saída* de *mercadorias* de seu estabelecimento. Veja-se que a norma supramencionada diz claramente “mercadorias saídas do estabelecimento”. No entanto, sem nenhuma lei que o autorize, poderia o exportador — é o que quer a apelante — valer-se dos créditos

de ICM relativos a *mercadorias que jamais saíram de seu estabelecimento*. A simples existência de mercadorias em estoque ou, pior, a simples *declaração contábil da existência de um estoque* passaria a constituir-se, pasmem, em *fato gerador* capaz de autorizar ao exportador, ou melhor, ao cessionário de créditos transferidos pelo exportador valer-se daqueles créditos como se moeda corrente fossem.

6. Essa situação, se merecer desse Tribunal o respaldo, gerará inconstitucional diferença, de tratamento tributário entre contribuintes. Enquanto o contribuinte exportador poderá valer-se de seus créditos de ICM para pagar parte do preço de novas aquisições que faça, *sem que tenha ainda feito qualquer exportação*, outro contribuinte, não exportador, só poderá valer-se de seus próprios créditos se promover *saídas* de mercadorias, de nada lhe valendo seus estoques. E note-se que *não há norma expressa que autorize essa diferença de tratamento*.

7. Ainda no tocante aos estoques, veja-se a espécie por outro ângulo. Não houvesse a norma imunizadora do art. 23, § 7º, da CF de 1967, ocorreria a incidência do ICM, *no momento da saída de mercadoria*. Por que, simplesmente declarando o contribuinte sua *pretensão de exportar* a mercadoria, haveria de alterar-se o momento da incidência? Ora, são as *saídas* imunes que geram os créditos acumulados pelos exportadores. Como já se disse na contestação, esse foi o sentido encontrado na norma constitucional por Pontes de Miranda em seus "Comentários à Carta de 1967":

Tal imunidade objetiva supõe que *a destinação ao exterior já existia* no momento em que se verifica se há de incidir, ou não, o imposto sobre circulação de mercadorias. Se ainda não se caracterizou a destinação, não há imunidade. (Ed. RT/1967, p. 499). (Grifei)

É claro que o objetivo do legislador, ao incentivar as exportações e trazer divisas para o Brasil e isto somente acontece quando é efetivada a exportação, como bem salientou o eminente Desembargador-Relator (fl. 260). Não é estocando a matéria-prima que o fabricante traz divisas para o nosso país. Para ele, invocando precedente seu, acentuou, com razão, que:

Afirma-se que a Circular n. 1/1981, na sua redação original, não vedava o aproveitamento do crédito dos estoques, o que somente teria ocorrido com a Circular n. 14/1985. O Estado, ao contestar a ação, disse, às fls. 52-53, o seguinte:

Quanto ao fato de a Circular n. 1/1981 ter impedido o cômputo dos créditos referentes a mercadorias ainda estocadas no estabelecimento dentre aqueles aptos a transferência, temos que, efetivamente, não foi a circular que criou tal limitação.

Esta limitação é antes uma decorrência lógica do próprio sistema de incentivo, como estímulo adicional às exportações.

A efetiva exportação constitui suporte fático à norma imunizadora do art. 23, § 7º, da Carta Maior. Enquanto aquela não tiver ocorrido, não incidiria o preceito exonerativo, *como não incidiria a norma de tributação se a operação fosse tributada*.

Portanto, enquanto não se realizar a exportação, não há que falar em “crédito” apto à transferência porque não podemos dizê-lo excedente ou acumulado em face da imunidade (não até que a saída exonerada se verifique).

Assim, mesmo que a Circular n. 1/1981 nada estabelecesse no sentido de excluir da transferência os créditos por insumos, material de embalagem ou material secundário ainda estocados no estabelecimento, o impedimento existiria por igual, como pressuposto lógico da sistemática legal em vigor.

E mais adiante observou que tanto a cláusula segunda como a cláusula quarta do convênio dependem da ocorrência da situação prevista na cláusula primeira, ou seja, a existência de créditos eventualmente acumulados, não vindo por isso diferença entre as cláusulas segunda e quarta. A questão, portanto, é verificar quando ocorre a denominada acumulação de créditos. Isso se verifica, apesar de ter sido realizada operação de saída de mercadoria isenta, em que seria necessário o estorno, mas em face do benefício fiscal há possibilidade do aproveitamento do crédito que, na ausência ou de pequena venda no mercado interno, tal inoqueria. Aí, então, surge uma cumulação, mas sempre dependendo da existência de um fato que seria o gerador de débito fiscal. Por isso o convênio diz na mesma cláusula, inciso I, letra a: “o crédito é o proveniente da entrada de *matérias-primas empregadas* em produtos que sejam objeto de saída para o exterior”.

Na Apelação n. 588076687, afirmou-se que o emprego da expressão “sejam objetos de saída para o exterior” não quer dizer que já tenham saído. Também se sustentou que o art. 37 do Regulamento do ICM, ao registrar que “tiveram destinação ou que vierem a sair” não exige que tenham sido exportados.

Embora interprete as expressões de forma diversa, de qualquer modo, além de uma interpretação extensiva, também é preciso que se analise toda a sistemática.

O Regulamento do ICM fala em excedente de crédito, não no ingresso do crédito, e é certo que, no mercado interno, é permitida a utilização do crédito gerado no período, desde que, evidente, ocorra a venda, com o decorrente débito. Se na exportação não há débito, o benefício fiscal resultante do não-estorno só haverá quando houver a exportação com a utilização da matéria-prima geradora do referido crédito.

Portanto, excedente de crédito é a diferença maior em relação ao débito na escrituração, e disso não se pode concluir que a intenção do convênio ou o decreto regulamentador tenha sido a de alcançar todo o crédito relativo a estoques, independentemente da operação de exportação.

Por isso, não é exato que o Estado esteja negando aplicação ao § 3º do art. 3º do Decreto n. 406, pois não está exigindo o estorno do imposto relativo à entrada de mercadorias utilizadas nos produtos exportados.

Também não é correto afirmar-se que a Circular n. 1/1981 desconsideraria as operações tributadas no mercado interno, que realmente diminuam o saldo credor, permitindo a utilização de todo o crédito sobre estoque, porque, se não houver saldo credor, o que afastaria também o crédito acumulado, haverá pagamento, o que não acontece na hipótese de exportação.

Se é certo que o convênio não fala em estoques, não precisaria explicitar, sendo que a cláusula décima terceira, ao falar em aproveitamento de crédito gerado, não está entrando em choque com o disposto na cláusula primeira, que pressupõe créditos acumulados, ou seja, excedente de crédito.

Na hipótese de operações pelo ICM, evidentemente que os créditos gerados podem ser imediatamente utilizados, mas o que se quer é que, independente do fato gerador, hipótese de haver mera possibilidade de exportação, sejam utilizados os créditos gerados em situação mais privilegiada que o mercado interno, quando o crédito sobre estoques também permanece se não houver operação tributável.

O fato de pretender exportar não autoriza, com a devida vênia, a transferência imediata de um crédito. E, no caso presente, há uma circunstância relevante contida na inicial de que a autora afirma que exporta toda a sua produção para o exterior, de modo que, neste caso, há possibilidade de aproveitamento do crédito no momento em que ocorrer a exportação. (fls. 261-264)

Assiste razão ao recorrente, ao sustentar, em seu recurso, que:

Parece espantoso que seja necessário argumentar demonstrando que os benefícios fiscais à exportação só são justificáveis e aceitáveis se *houver* exportação. Do mesmo modo, assombra ser necessário evidenciar que a palavra "operação" envolve a noção de *ação, movimento*. Não se concebe uma "operação estática" como na estocagem de mercadorias. Que "operação" é essa onde não se realiza nenhum negócio jurídico, nenhuma *circulação* de mercadorias onerosa ou gratuita? Qual o interesse público em conceder benefício fiscal à estocagem de mercadorias?

O legislador quis privilegiar o exportador na medida em que suas operações carregam para o País divisas tão necessárias para o equilíbrio das contas internacionais. Agora, daí a premiar a *intenção* de exportar, vai grande distância. Mercadorias estocadas, quiçá com fins especulativos, não geram divisas e, pois, não podem ser causa de estímulo ao estocador. Ainda mais quando não há norma expressa nesse sentido.

A doutrina tributária nunca ousou equiparar o conceito de “operação” como o de “armazenamento” ou “estocagem” de mercadorias. Há excelente obra “ICM na Constituição e na Lei Complementar”. *Alcides Jorge Costa*, ao examinar o conceito de “operação” refere as opiniões de José Souto Maior Borges, Geraldo Ataliba, Aliomar Baleeiro, Geraldo de Camargo Vidigal, Rubens Gomes de Sousa, entre outros, inclusive estrangeiros e nenhum autor citado adota o entendimento contido no julgado ora atacado. As opiniões são sempre de que *operação* significa transmissão de domínio, transação comercial, transferência de mercadorias e até mesmo a troca, a doação, comodato, locação, mas *jamais* a *estocagem* de mercadorias. (fls. 273-274)

Dou provimento ao recurso para declarar que as autoras só adquirem o direito à transferência do crédito, na forma da cláusula 2ª do Convênio AE n. 7/1971, quando se efetiva a saída, a exportação de seus produtos e não quando estocam a matéria-prima.

RECURSO ESPECIAL N. 29.285-RS (92.0029077-9)

Relator: Ministro Antônio de Pádua Ribeiro
Recorrente: Musa Calçados Ltda
Advogados: Cristov Becker e outros
Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul
Advogados: Vera Lúcia Zanette e outros

EMENTA

Tributário. ICM. Empresa exportadora. Convênio AE n. 7/1971.

I - Só quando realiza a exportação do produto, e não quando estoca a matéria-prima, o exportador adquire o direito de transferência de crédito.

II - Ofensa aos arts. 1º, parágrafo único, IV; 2º, § 2º, e 7º da Lei Complementar n. 24, de 1975, não caracterizada.

III - Recurso especial não conhecido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, em que são partes as acima indicadas, decide a Segunda Turma do *Superior Tribunal de Justiça*, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas anexas, por unanimidade, não conhecer do recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator. Participaram do julgamento os Srs. Ministros José de Jesus, Hélio Mosimann, Peçanha Martins e Américo Luz.

Brasília (DF), 10 de novembro de 1993 (data do julgamento).

Ministro Antônio de Pádua Ribeiro, Presidente e Relator

DJ 29.11.1993

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Antônio de Pádua Ribeiro: *Musa Calçados Ltda*, empresa industrial e exportadora de calçados ajuizou ação contra o Estado do Rio Grande do Sul, postulando declaração do direito de transferir créditos de ICM, excedentes aos por ela usados, a outros estabelecimentos, sem qualquer limitação percentual, ou, quando não, até o limite de 40%, desconsideradas as restrições impostas pela Circular n. 1/1981.

A sentença julgou a ação procedente, em parte, considerando constitucionais e ilegais as restrições impostas pela Circular n. 1/1981, do Tesouro do Estado, que reduziu o percentual das transferências de crédito a 20% e proibiu as transferências relativas ao valor do estoque.

Apelaram ambas as partes. A autora, buscando a procedência integral da ação e o réu postulando a sua total improcedência.

A Primeira Câmara Cível do egrégio Tribunal *a quo*, por maioria, negou provimento à apelação da autora e deu provimento à apelação do Estado, a fim de julgar a ação improcedente.

Opostos embargos infringentes pela vencida (fls. 448-459), foram eles acolhidos, em parte, pelo 1º Grupo de Câmaras Cíveis, unicamente quanto ao percentual de 40%, ilegalmente reduzido pela Circular n. 1/1981.

Ambas as partes opuseram embargos de declaração (fls. 561-564 e fls. 556-566); os manifestados pela autora não foram conhecidos e os interpostos pelo réu foram rejeitados (fls. 573-576 e fls. 582-584).

Inconformada, a autora interpôs o presente recurso especial, com fundamento na letra **a** do permissivo constitucional, objetivando seja restaurada a sentença de 1º grau, vez que a Circular n. 1/1981, ao proibir a utilização de grande parte dos créditos de ICM — denominados de ICM sobre os estoques — gerados no período, contraria a legislação de hierarquia superior, especialmente os arts. 1º, parágrafo único, inciso IV; 2º, § 2º, e 7º da Lei Complementar n. 24/1975.

Contra-arrazoado (fls. 644-654), o recurso foi indeferido, subindo os autos a esta Corte *ex vi* do provimento do agravo em apenso.

É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Antônio de Pádua Ribeiro (Relator): Com relação aos pretendidos créditos de ICM, relativos a estoques, aduziu o voto do Desembargador Mário Rocha Lopes, ilustre Relator do acórdão recorrido (fls. 553-555):

Na Câmara, cheguei a votar a favor da tese da autora, como vogal, numa oportunidade em que se discutia a mesma matéria, mas que deu ênfase ao problema dos 40 e 20%. Entendia que estava discutindo-se tão-somente o problema dos 40 e dos 20%, por isso que acompanhei o Relator. Entendi que o Estado não podia alterar percentual estabelecido em legislação convenial, e, por esse escopo, o acompanhei, mas, na realidade, estava sendo reconhecido o direito da autora a apropriar-se também do ICM apurado relativamente a estoque, e quando por primeira vez fui Relator da matéria igual, dei-me conta de que tinha laborado em erro ao votar da forma que o fiz nas circunstâncias agora mencionadas. Defendi a tese de que o direito à apropriação de crédito de ICM, em se tratando de exportador, e por motivo de exportação, só é possível se houver a exportação. Sem esta, sem o fato gerador do benefício não há sequer de cogitar da apropriação dos créditos eventualmente acumulados. E isto, na oportunidade em que votei como Relator a primeira vez, declarei. Em mais uma vez, posteriormente na Câmara, reafirmei a posição assumida, invocando, em mais de uma oportunidade, parecer que tenho da melhor qualidade lançado nos autos de uma daquelas ações pela Dra. Maria Isabel Souza Pargendler, onde com objetividade e, a meu juízo, com proficiência, ela convence de que o fato gerador do benefício é sem dúvida nenhuma a exportação. Daí não ser possível, como quer a embargante, com base no respeitável voto vencido, a apropriação

de créditos relativos a estoque. Penso que sem a exportação, sem que haja a saída da mercadoria de créditos do ICM para efeito nenhum. Não só para efeito de transferência, mas para efeito nenhum, porque o benefício repousa num fato objetivo que tem que ser comprovado pelo contribuinte.

Por essas razões aduzidas ao douto voto orientador da maioria, rejeito os embargos, salientando que no pertinente ao percentual de 40%, quando esta ação foi ajuizada, ou logo depois, esse percentual, já tinha sido corrigido por instrução normativa.

O próprio Estado reconheceu que procedera incorretamente ao pretender diminuir o percentual através dessa Circular n. 1/1981.

Por estas considerações, acolho em parte os embargos, unicamente quanto ao percentual de 40%, ilegalmente reduzido pela Circular n. 1/1981.

Acompanhando-o, disse o Desembargador Tupinambá M. C. do Nascimento (fls. 555-557):

Penso que o Convênio AE n. 7/1971 veio possibilitar a utilização do crédito para obstaculizar uma diferenciação prejudicial para quem exporta mercadorias, em relação àquele que opera internamente, provavelmente fulcrado no princípio da isonomia.

Nas operações internas, o credenciamento obedece a certas regras. A Lei n. 6.485, de 20.12.1972, que dispunha acerca do ICM, definia como crédito fiscal "o crédito correspondente ao imposto pago relativamente às mercadorias entradas no estabelecimento" e como débito fiscal "o débito resultante da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo relativamente às operações realizadas". (art. 17, § 1º, inciso I e § 2º, inciso I). E no *caput* do mesmo art. 17 conclui: "O montante devido resultará da diferença maior (saldo devedor), em cada período de operação fixado em regulamento entre as operações escrituradas a débito fiscal e as operações escrituradas a crédito fiscal, tratando o saldo credor em seu § 3º."

Saliente, portanto, que o creditamento exige a ocorrência de duas situações fáticas: a operação que resulta no crédito fiscal e a operação que importa no débito fiscal. Em outras palavras: a ocorrência de duas operações que se pretendeu estender à situação dos autos. Daí, para evitar uma interpretação ofensiva à isonomia, e na busca de uma solução de transferência de crédito para as empresas que fazem a circulação de mercadorias para o exterior que não gera hipótese de incidência. A interpretação que se deve dar ao dito convênio, portanto, não pode importar em benefício a mais a tais empresas relativamente às que operam internamente.

Por isso, considero fundamental à utilização do crédito a ocorrência de dois fatos: *um*, gerador do tributo quando da entrada da mercadoria na empresa, e *outro*, fato que não causa incidência tributária, quando da exportação. É nesse momento que, não fosse a não-incidência constitucional, haveria a constituição de débito fiscal e o cálculo para constatação do saldo devedor ou credor relativamente ao Erário Público. É neste momento que se identificam os fatos que justificaram o tratamento finalisticamente igualitário e a própria edição do convênio. Tenho para mim, por isso, que só com a realização da exportação é que nasce o direito à utilização do crédito, interpretação que extraio dos próprios termos do convênio e dos elementos históricos que o possibilitaram. E, assim entendendo, afastado do convênio a hipótese relativa a estoques, por sinal palavra não usada no convênio.

Ponderei muito, Sr. Presidente, na elaboração deste voto, uma situação juridicamente possível: admitida, hoje, a utilização do denominado crédito sobre estoques, como se resolverão amanhã as exportações se os estoques se transformarem em produtos semi-elaborados e forem assim exportados, permitindo a tributação? A resposta seria certamente que a empresa deveria pagar imposto. Claro fica, porém, que, antes, se considerou fato não tributável aquele que, quando realizado, seria tributável. Em outras palavras, definiria-se, como hipótese de não-incidência, fato que, por ter ocorrência posterior. As mesmas indagações faço nas hipóteses de incêndio com perecimento do estoque ou de realização pela empresa de operações internas. A antecipação pretendida não resiste, Sr. Presidente, a esses questionamentos.

Daí vou acolher os embargos em parte somente para assegurar a transferência de até 40%. Estou acompanhando o voto do eminente Relator.

Os textos transcritos traduzem os fundamentos do julgado recorrido e, segundo se depreende, nem de leve violam os dispositivos da lei federal colacionados pela recorrente. Com efeito, cingiu-se a decisão malsinada, à vista da cláusula 2ª do Convênio n. 7/1971, a proclamar que o exportador só adquire o direito à transferência do crédito, quando realiza a exportação de seus produtos e não quando estoca a matéria-prima. Limitou-se, pois, à vista da cláusula de convênio, a fixar o momento da transferência do crédito no instante em que ocorre o fato excludente da incidência tributária, ou seja, a exportação. A leitura dos arts. 1º, § 1º, inciso IV; 2º, § 2º, e 7º da Lei Complementar n. 24, de 07.01.1975, deixa claro que nada têm a ver com a referida questão, porquanto consubstanciam regras gerais atinentes à aplicação e eficácia dos convênios a que se refere o citado diploma legal.

Isto posto, não conheço do recurso.

RECURSO ESPECIAL N. 35.846-RS (93.0016277-2)

Relator: Ministro Garcia Vieira

Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul

Recorridos: Calçados Status Ltda e outros

Advogados: Cláudio Otávio Xavier e outro e Carlos do Amaral Terres

EMENTA

ICM. Crédito. Matéria-prima. Empresa exportadora. Transferência entre estabelecimentos situados no Estado.

O exportador só adquire o direito à transferência do crédito, na forma da cláusula 2ª do Convênio AE n. 7/1971, quando realiza a exportação de seus produtos e não quando estoca a matéria-prima.

Recurso provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator. Participaram do julgamento os Srs. Ministros Demócrito Reinaldo, Gomes de Barros e Milton Pereira. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Cesar Rocha.

Brasília (DF), 1º de setembro de 1993 (data do julgamento).

Ministro Garcia Vieira, Presidente e Relator

DJ 04.10.1993

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Garcia Vieira: Calçados Status Ltda e outros ajuizaram ação cautelar inominada e, posteriormente, ação declaratória contra o Estado do Rio Grande do Sul pedindo, alternativamente, o reconhecimento de que

“a relação jurídica existente entre elas e o requerido, Estado do Rio Grande do Sul, no atinente ao direito da transferência de crédito fiscal de ICM a outros estabelecimentos situados no Estado, é regida exclusivamente pelo art. 23 da Lei n. 6.485/1972, independentemente das limitações instituídas pelos arts. 37 e 39 do Decreto n. 29.809, de 18 de setembro de 1980, e Circular n. 1/1981, do Diretor-Geral do Tesouro, alterada pela Instrução Normativa n. 71/1987, de 1º.12.1987, do Superintendente de Administração Tributária “ou que” a relação jurídica, na espécie, é regida pela Lei n. 6.485/1972, sendo ineficaz a Circular n. 1/1981, na parte em que proíbe a transferência dos créditos de ICM relativos aos estoques”, assim como correção monetária sobre os créditos fiscais não transferidos, a partir da vigência da Circular n. 1/1981.

Esclareceu que tem por objetivo social a fabricação de calçados e sua comercialização, exportando toda sua produção para o estrangeiro.

Alegou que em razão da imunidade consagrada na Constituição Federal (art. 23, II) tem direito a crédito referente à matéria-prima empregada, mas, como só exporta, ficou impossibilitada de efetuar o abatimento na operação posterior, tendo a Lei Estadual n. 6.485 permitido a transferência de crédito entre estabelecimentos situados no Estado.

Insurgiu-se contra as normas posteriores que, regulamentando o ICM, estabeleceu limitações à mencionada transferência dos créditos entre estabelecimentos situados naquele Estado.

Em 1ª instância, as ações foram julgadas improcedentes (fls. 120-127), tendo o egrégio Tribunal de Justiça provido em parte o apelo interposto pelas autoras, exceto quanto à correção monetária, em acórdão assim ementado:

ICM. Imunidade constitucional relativa a operações que destinam ao exterior produtos industrializados. A transferência do crédito fiscal havido com a entrada dos insumos desses produtos no estabelecimento exportador rege-se pelo Convênio AE n. 7/1971 e abrange o material estocado. As normas do referido convênio não podem ser alteradas por circular do Diretor-Geral do Tesouro. Apelo provido em parte. (fl. 167)

Opostos embargos infringentes, foram os mesmos rejeitados (fls. 255-268).

Inconformado, o Estado do Rio Grande do Sul interpôs o presente recurso especial, com apoio na alínea **a** do permissivo constitucional, apontando como violados os arts. 97, incisos II e III, e 111 do CTN; art. 1º da Lei Complementar n. 34/1967; art. 1º, parágrafo único, da Lei Complementar n. 24/1975, e arts. 1º e 3º do Decreto-Lei n. 406/1968.

Sustenta, em síntese, que o v. acórdão recorrido laborou em interpretação extensiva, já que “não há operação imune sem que haja a saída imune”.

Alega ainda que a r. decisão hostilizada criou hipótese não estabelecida em lei como caso de ocorrência do fato gerador de ICM, ao reconhecer ao exportador o direito de creditar-se e de transferir o crédito respectivo em caso de simples intenção declarada de exportar (fls. 270-275).

Indeferido o processamento do recurso, subiram os autos a esta colenda Corte.

É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Garcia Vieira (Relator): Vários dispositivos legais, versando questões devidamente prequestionadas, foram apontados pelo recorrente como violados.

Conheço do recurso pela letra **a**.

O recurso é admissível e, a meu ver, merece provimento.

Verifica-se pela cláusula 2ª do Convênio AE n. 7/1971 que,

é permitida a transferência de crédito para estabelecimentos situados na mesma unidade da Federação, fornecedores de matéria-prima, material secundário ou material de embalagem, e de bens destinados à aplicação como ativo fixo a título de pagamento das respectivas aquisições até o limite de 40 por cento do valor das operações.

As autoras ao exportar os calçados por elas fabricados, estão imunes ao ICM. Mas, na entrada das matérias-primas, destinadas à fabricação de seus produtos, reconhece o Estado o seu direito de crédito que não é compensado na saída isenta. Com isto acumulam os créditos. De acordo com a 2ª cláusula do convênio citado, tem o direito de transferir até quarenta por cento deste crédito para “estabelecimentos situados na mesma unidade da Federação, fornecedores de matéria-prima, material secundário ou material de embalagem e de bens destinados à aplicação ativo fixo a título de pagamento das respectivas aquisições ...”

Entendo que as autoras só adquirem o direito ao crédito quando efetivam as exportações e não quando mantêm matérias-primas estocadas. Adquirem elas

o direito ao crédito na entrada da matéria-prima em seu estabelecimento e só adquirem o direito à sua transferência no momento da saída de seus produtos, na concretização da exportação deles. Estabelece o art. 3º, § 1º, que,

A lei estadual disporá de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente às mercadorias saídas do estabelecimento e o pago relativamente às mercadorias nele entradas ...

O exportador, no caso, só adquire o direito à transferência do crédito, quando realiza a exportação.

Com razão acentuou o recorrente, na sua petição dos embargos infringentes:

5. O contribuinte exportador, porém, a prevalecer a tese da apelante, não estaria sujeito àquelas regras gerais que só permitem o aproveitamento dos créditos relativos a *entradas* quando ocorra a respectiva *saída* de mercadorias de seu estabelecimento. Veja-se que a norma supramencionada diz claramente “mercadorias saídas do estabelecimento”. No entanto, sem nenhuma lei que o autorize, poderia o exportador — é o que quer a apelante — valer-se dos créditos de ICM relativos a *mercadorias que jamais saíram de seu estabelecimento*. A simples existência de mercadorias em estoque ou, pior, a simples, *declaração contábil da existência de um estoque* passaria a constituir-se, pasmem, em *fato gerador* capaz de autorizar ao exportador, ou melhor, ao cessionário de créditos transferidos pelo exportador valer-se daqueles créditos como se moeda corrente fosse.

6. Essa situação, se merecer desse Tribunal o repaldo, gerará inconstitucional diferença, de tratamento tributário entre contribuintes. Enquanto o contribuinte exportador poderá valer-se de seus créditos de ICM para pagar parte do preço de novas aquisições que faça, *sem que tenha ainda feito qualquer exportação*, outro contribuinte, não exportador, só poderá valer-se de seus próprios créditos se promover *saídas* de mercadorias, de nada lhe valendo seus estoques. E note-se que *não há norma expressa que autorize essa diferença de tratamento*.

7. Ainda no tocante aos estoques, veja-se a espécie por outro ângulo. Não houvesse a norma imunizadora do art. 23, § 7º, da CF de 1967, ocorreria a incidência do ICM, *no momento da saída de mercadoria*. Por que, simplesmente declarando o contribuinte sua *pretensão de exportar* a mercadoria, haveria de alterar-se o momento da incidência? Ora, são as *saídas* imunes que geram os créditos acumulados pelos exportadores. Como já disse na contestação, esse foi o sentido encontrado na norma constitucional por Pontes de Miranda em seus “Comentários à Carta de 1967”:

Tal imunidade objetiva supõe que *a destinação ao exterior já existia* no momento em que se verifica se há de incidir, ou não, o imposto sobre circulação de mercadorias. Se ainda não se caracterizou a destinação, não há imunidade. (Ed. RT/1967, p. 499). (Grifei)

É claro que o objetivo do legislador, ao incentivar as exportações e trazer divisas para o Brasil e isto somente acontece quando é efetivada a exportação, como bem salientou o eminente Desembargador-Relator (fl. 260). Não é estocando a matéria-prima que o fabricante traz divisas para o nosso país. Para ele, invocando precedente seu, acentuou, com razão, que:

Afirma-se que a Circular n. 1/1981, na sua redação original, não vedava o aproveitamento do crédito dos estoques, o que somente teria ocorrido com a Circular n. 14/1985. O Estado, ao contestar a ação, disse, às fls. 52-53, o seguinte:

Quando ao fato de a Circular n. 1/1981 ter impedido o cômputo dos créditos referentes a mercadorias ainda estocadas no estabelecimento dentre aqueles aptos à transferência, temos que, efetivamente, não foi a circular que criou tal limitação.

Esta limitação é antes uma decorrência lógica do próprio sistema de incentivo, como estímulo adicional às exportações.

A efetiva exportação constitui suporte fático à norma imunizadora do art. 23, § 7º, da Carta Maior. Enquanto aquela não tiver ocorrido, não incidiria o preceito exonerativo, *como não incidiria a norma de tributação se a operação fosse tributada*.

Portanto, enquanto não se realizar a exportação, não há que falar em “crédito” apto à transferência porque não podemos dizê-lo excedente ou acumulado em face da imunidade (não até que a saída exonerada se verifique).

Assim, mesmo que a Circular n. 1/1981 nada estabelecesse no sentido de excluir da transferência os créditos por insumos, material de embalagem ou material secundário ainda estocados no estabelecimento, o impedimento existiria por igual, como pressuposto lógico da sistemática legal em vigor.

E mais adiante observou que tanto a cláusula segunda como a cláusula quarta do convênio dependem da ocorrência da situação prevista na cláusula primeira, ou seja, a existência de créditos eventualmente acumulados, não vindo por isso diferença entre as cláusulas segunda e quarta. A questão, portanto, é verificar quando ocorre a denominada acumulação de créditos. Isso se verifica, apesar de ter sido realizada operação de saída de mercadoria isenta, em que seria necessário o estorno, mas em face do benefício fiscal há possibilidade do aproveitamento do crédito que, na ausência ou de pequena venda no mercado interno, tal inoconterria. Aí, então, surge uma cumulação, mas sempre dependendo da existência de um fato que seria o gerador de débito fiscal. Por isso o convênio diz na mesma cláusula, inciso I, letra a: “o crédito é o proveniente da entrada de *matérias-primas empregadas* em produtos que sejam objeto de saída para o exterior”.

Na Apelação n. 588076687, afirmou-se que o emprego da expressão “sejam objetos de saída para o exterior” não quer dizer que já tenham saído. Também se sustentou que o art. 37 do Regulamento do ICM, ao registrar que “tiveram destinação ou que vierem a sair”, não exige que tenham sido exportados.

Embora interprete as expressões de forma diversa, de qualquer modo, além de uma interpretação extensiva, também é preciso que se analise toda a sistemática.

O Regulamento do ICM fala em excedente de crédito, não no ingresso do crédito, e é certo que, no mercado interno, é permitida a utilização do crédito gerado no período, desde que, evidente, ocorra a venda, com o decorrente débito. Se na exportação não há débito, o benefício fiscal resultante do não-estorno só haverá quando houver a exportação com a utilização da matéria-prima geradora do referido crédito.

Portanto, excedente de crédito é a diferença maior em relação ao débito na escrituração, e disso não se pode concluir que a intenção do convênio ou o decreto regulamentador tenha sido a de alcançar todo o crédito relativo a estoques, independentemente da operação de exportação.

Por isso, não é exato que o Estado esteja negando aplicação ao § 3º do art. 3º do Decreto n. 406, pois não está exigindo o estorno do imposto relativo à entrada de mercadorias utilizadas nos produtos exportados.

Também não é correto afirmar-se que a Circular n. 1/1981 desconsideraria as operações tributadas no mercado interno, que realmente diminuam o saldo credor, permitindo a utilização de todo o crédito sobre estoque, porque, se não houver saldo credor, o que afastaria também o crédito acumulado, haverá pagamento, o que não acontece na hipótese de exportação.

Se é certo que o convênio não fala em estoques, não precisaria explicitar, sendo que a cláusula décima terceira, ao falar em aproveitamento de crédito gerado, não está entrando em choque com o disposto na cláusula primeira, que pressupõe créditos acumulados, ou seja, excedente de crédito.

Na hipótese de operações pelo ICM, evidentemente que os créditos gerados podem ser imediatamente utilizados, mas o que se quer é que, independente do fato gerador, hipótese de haver mera possibilidade de exportação, sejam utilizados os créditos gerados em situação mais privilegiada que o mercado interno, quando o crédito sobre estoques também permanece se não houver operação tributável.

O fato de pretender exportar não autoriza, com a devida vênia, a transferência imediata de um crédito. E, no caso presente, há uma circunstância relevante contida na inicial de que a autora afirma que exporta toda a sua produção para o

exterior, de modo que, neste caso, há possibilidade de aproveitamento do crédito no momento em que ocorrer a exportação. (fls. 261-264)

Assiste razão ao recorrente, ao sustentar, em seu recurso, que:

Parece espantoso que seja necessário argumentar demonstrando que os benefícios fiscais à exportação só são justificáveis e aceitáveis se *houver* exportação. Do mesmo modo, assombra ser necessário evidenciar que a palavra “operação” envolve a noção de *ação, movimento*. Não se concebe uma “operação estática” como na estocagem de mercadorias. Que “operação” é essa onde não se realiza nenhum negócio jurídico, nenhuma *circulação* de mercadorias onerosa ou gratuita? Qual o interesse público em conceder benefício fiscal à estocagem de mercadorias?

O legislador quis privilegiar o exportador na medida em que suas operações carregam para o País divisas tão necessárias para o equilíbrio das contas internacionais. Agora, daí a premiar a *intenção* de exportar, vai grande distância. Mercadorias estocadas, quiçá com fins especulativos, não geram divisas e, pois, não podem ser causa de estímulo ao estocador. Ainda mais quando não há norma expressa nesse sentido.

A doutrina tributária nunca ousou equiparar o conceito de “operação” com o de “armazenamento” ou “estocagem” de mercadorias. Na excelente obra “ICM na Constituição e na Lei Complementar”, Alcides Jorge Costa, ao examinar o conceito de “operação” refere as opiniões de José Souto Maior Borges, Geraldo Ataliba, Aliomar Beleeiro, Geraldo de Camargo Vidigal, Rubens Gomes de Souza, entre outros, inclusive estrangeiros e nenhum autor citado adota o entendimento contido no julgado ora atacado. As opiniões são sempre de que *operação* significa transmissão de domínio, transação comercial, transferência de mercadorias e até mesmo a troca, a doação, comodato, locação, mas *jamais* a *estocagem* de mercadorias. (fls. 273-274)

Dou provimento ao recurso para declarar que as autoras só adquirem o direito à transferência do crédito, na forma da cláusula 2ª do Convênio AE n. 7/1971, quando se efetiva a saída, a exportação de seus produtos e não quando estocam a matéria-prima.

