

## RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.362.742 MINAS GERAIS

RELATOR	: MIN. DIAS TOFFOLI
RECTE.(S)	: RAIZEN COMBUSTIVEIS S.A.
ADV.(A/S)	: RONALDO REDENSCHI
ADV.(A/S)	: JULIO SALLES COSTA JANOLIO
ADV.(A/S)	: VICTOR MORQUECHO AMARAL
ADV.(A/S)	: ANDREA DE SOUZA GONÇALVES CAMPBELL
ADV.(A/S)	: MARCOS ANDRE VINHAS CATAO
RECDO.(A/S)	: ESTADO DE MINAS GERAIS
PROC.(A/S)(ES)	: ADVOGADO-GERAL DO ESTADO DE MINAS GERAIS
AM. CURIAE.	: SINDICATO NACIONAL DAS EMPRESAS DISTRIBUIDORAS DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES (SINDICOM)
ADV.(A/S)	: ALEXANDRE PACHECO BASTOS
AM. CURIAE.	: FEDERACAO DAS INDUSTRIAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS - FIEMG
ADV.(A/S)	: LETICIA DE OLIVEIRA LOURENCO
ADV.(A/S)	: MARIANA BARBOSA SALIBA MOREIRA
ADV.(A/S)	: PEDRO HENRIQUE LACERDA MIRANDA COELHO
ADV.(A/S)	: MARINA CARVALHO BELLONI
AM. CURIAE.	: INSTITUTO BRASILEIRO DE PETROLEO E GAS
ADV.(A/S)	: LUIZ GUSTAVO ANTÔNIO SILVA BICHARA
AM. CURIAE.	: ASSOCIACAO BRASILEIRA DE GRANDES CONSUMIDORES INDUSTRIAIS DE ENERGIA E DE CONSUMIDORES LIVRES - ABRACE
ADV.(A/S)	: SACHA CALMON NAVARRO COELHO
ADV.(A/S)	: TIAGO CONDE TEIXEIRA
AM. CURIAE.	: PETROLEO BRASILEIRO S A PETROBRAS
ADV.(A/S)	: ÉSIO COSTA JÚNIOR
AM. CURIAE.	: ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DOS REFINADORES PRIVADOS - REFINABRASIL
ADV.(A/S)	: ALEXANDRE PACHECO BASTOS
ADV.(A/S)	: PEDRO PAULO ALVES CORRÊA DOS PASSOS
ADV.(A/S)	: ELIANA PEREIRA FARO
AM. CURIAE.	: ESTADO DE ALAGOAS E OUTRO(A/S)
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE ALAGOAS
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO

**RE 1362742 / MG**

AMAZONAS

<b>PROC.(A/S)(ES)</b>	: PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO
<b>PROC.(A/S)(ES)</b>	: PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE GOIÁS
<b>PROC.(A/S)(ES)</b>	: PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO MARANHÃO
<b>PROC.(A/S)(ES)</b>	: PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE MATO GROSSO
<b>PROC.(A/S)(ES)</b>	: PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL
<b>PROC.(A/S)(ES)</b>	: PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO PARÁ
<b>PROC.(A/S)(ES)</b>	: PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DA PARAÍBA
<b>PROC.(A/S)(ES)</b>	: PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO PARANÁ
<b>PROC.(A/S)(ES)</b>	: PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE PERNAMBUCO
<b>PROC.(A/S)(ES)</b>	: PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO PIAUÍ
<b>PROC.(A/S)(ES)</b>	: PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO
<b>PROC.(A/S)(ES)</b>	: PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE
<b>PROC.(A/S)(ES)</b>	: PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
<b>PROC.(A/S)(ES)</b>	: PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SANTA CATARINA
<b>PROC.(A/S)(ES)</b>	: PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO
<b>PROC.(A/S)(ES)</b>	: PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SERGIPE

## **VOTO**

**O SENHOR MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES:** Trata-se de Recurso Extraordinário interposto em face de acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, assim ementado (Doc. 135):

“EMENTA: APELAÇÃO – EMBARGOS À EXECUÇÃO

## RE 1362742 / MG

FISCAL – MULTA ISOLADA REINCIDÊNCIA – PERDA SUPERVENIENTE DO INTERESSE DE AGIR – ICMS – PRODUTO DERIVADO DO PETRÓLEO – OPERAÇÃO INTERESTADUAL – NÃO INCIDÊNCIA DO TRIBUTO – ART. 155, §2º, X, “B”, da CR/88 – MANUTENÇÃO DO CRÉDITO – VEDAÇÃO – ART. 155, §2º, II, “B”, da CR/88 – VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA NÃOCUMULATIVIDADE – EXCEÇÃO – MULTAS – EFEITO CONFISCATÓRIO – NÃO COMPROVAÇÃO.

1 – A retificação do valor da multa isolada, na via administrativa, pela autoridade fiscal em razão da superveniência de lei ao encontro da pretensão autoral impõe a perda superveniente do interesse de agir.

2 - O Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RE nº. 198.088/SP, firmou o posicionamento no sentido de que o benefício fiscal previsto no art. 155, §2º, X, “b”, da CR/88 não foi instituído em prol do consumidor, mas do Estado de destino do petróleo e seus derivados, ao qual caberá, em sua totalidade, o ICMS sobre eles incidentes, desde a remessa até o consumo.

3 - Em outras palavras, o intuito de tal norma constitucional é favorecer o Estado não produtor de petróleo e derivados, vale dizer, o destinatário de tais produtos, porquanto a tal ente foi conferida a competência para tributação, desde a operação de remessa até o consumo, ante a não incidência do imposto na operação interestadual.

4 - Destarte, ao contrário do alegado pelo recorrente, inexistente óbice a que ao Estado de origem seja destinado o valor do ICMS incidente na operação de circulação de petróleo e seus derivados ocorrida em seu território, desde que não seja a tal ente endereçado o valor devido pela operação de remessa de tais produtos na operação interestadual, porquanto a totalidade do imposto devido, desde a remessa (ou entrada) até o

## RE 1362742 / MG

consumo será exclusiva do Estado de destino pela aplicação da alíquota interna, ante a não incidência do imposto sobre a operação interestadual.

5 – O princípio da não-cumulatividade não é absoluto, sendo excepcionado pelo art. 155, §2º, II, “b”, da CR/88, aplicável ao caso, considerando a não incidência do tributo na operação interestadual de remessa dos produtos ao Estado de destino.

6 - Para que seja configurado o caráter confiscatório da multa tributária é imprescindível que seja comprovado que a imposição de tal penalidade subtrai parte considerável do patrimônio ou da renda da sociedade ou, ainda, que prejudica o exercício de atividade lícita por ela praticada.”

Opostos embargos de declaração (Doc. 140), foram rejeitados (Doc. 151).

No Recurso Extraordinário (Doc. 157), interposto com amparo no art. 102, III, ‘a’, da CF/88, RAÍZEN COMBUSTÍVEIS S.A. aponta violação aos arts. 150, II; 152; 155, §2º, I, II, ‘a’, X, ‘b’, e XII, ‘c’, todos da Constituição Federal.

Alega, em suma, que é inconstitucional a exigência de estorno de créditos de ICMS aproveitados em razão de aquisição de combustível derivado de petróleo, que foram objeto de posteriores saídas interestaduais sem arrecadação do ICMS para o Estado de origem, em razão de imunidade tributária.

Sustenta que a manutenção dos créditos garante a efetividades do princípio da não cumulatividade e da neutralidade tributária das operações ocorridas dentro do Estado de origem, enquanto a exigência do estorno implica arrecadação do imposto para dois Estados distintos, o que esvazia o cerne da imunidade e enseja incidência do imposto com efeito cascata, tornando o produto mais caro ao consumidor final localizado em Estado da federação distinto do produtor.

## RE 1362742 / MG

Argumenta que, em relação aos produtos em que há previsão de substituição tributária na refinaria, conforme Convênio ICMS 110/07, o Estado de Minas Gerais não exige qualquer valor de ICMS, de modo que o imposto é recolhido somente ao Estado de destino. Diante disso, alega a existência de tratamento não isonômico em relação a situações equivalentes.

Além disso, aponta a inaplicabilidade da regra constitucional de anulação dos créditos prevista no art. 155, §2º, II, 'b', da CF/88, sob o fundamento de que a imunidade tributária de operações interestaduais com derivados de petróleo (art. 155, §2º, X, 'b', CF/88), não implica ausência de tributação da operação, mas apenas a não tributação da saída pelo Estado de origem, mantida a tributação pelo Estado de destino.

O Tribunal de origem admitiu o RE e determinou a remessa dos autos a esta CORTE (Doc. 165).

É o relatório.

O cerne da controvérsia reside na possibilidade de manutenção e aproveitamento de créditos de ICMS originados da aquisição de combustível derivado de petróleo, posteriormente objeto de operação interestadual sujeita à não incidência do imposto.

Isso porque a Constituição Federal prevê que o ICMS não incidirá sobre operações que destinem a outros Estados combustíveis derivados de petróleo:

Art. 155 (...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:  
(...)

X - não incidirá: (...)

**b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e**

**RE 1362742 / MG**

**gasosos dele derivados, e energia elétrica;**

A partir dessa hipótese de não incidência, as partes controvertem quanto à possibilidade de aproveitamento dos créditos relativos às operações anteriores.

De um lado, o fisco estadual defende a anulação do crédito relativo às operações anteriores à operação interestadual, tendo em vista a previsão do art. 155, §2º, II, 'b', da Constituição:

“Art. 155 (...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

**II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:**

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

**b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;”**

Por outro lado, o contribuinte sustenta a necessidade de manutenção e o aproveitamento de tal crédito, para efetivação da não cumulatividade do ICMS (art. 155, §2º, I, da CF/88), argumentando que a anulação do crédito implica arrecadação do imposto para dois Estados distintos, o que esvazia o cerne da imunidade e enseja incidência do imposto com efeito cascata, tornando o produto mais caro ao consumidor final localizado em Estado da federação distinto do produtor.

Segundo a compreensão do eminente Relator Min. DIAS TOFFOLI, a anulação do crédito no Estado de origem descaracteriza a lógica constitucional de tributação apenas no Estado de destino, pela venda ao consumidor final, uma vez que, anulado o crédito, há efetivo

## **RE 1362742 / MG**

recolhimento do ICMS em favor dos dois entes: (i) ao Estado de origem, em relação às operações internas realizadas antes da venda para outro Estado, com posterior anulação dos créditos respectivos; e (ii) ao Estado de destino, em relação à venda ao consumidor final. Essa dupla oneração acaba sendo suportada pelo consumidor, porque o cancelamento do crédito no Estado de origem exige que o contribuinte compense esse valor como custo na venda para o Estado de destino.

Defende o Relator que a Constituição Federal impôs uma lógica de tributação somente no destino, sem tributar na origem, análoga à observada no direito tributário internacional. Para concretizar essa lógica, argumenta que é necessário manter o crédito na venda interestadual (em favor do contribuinte situado no Estado de origem), de modo que as operações no Estado de origem não gerem oneração e os combustíveis derivados de petróleo sejam onerados com ICMS apenas em favor do Estado em que ocorre a venda ao consumidor final (destino).

**Em que pesem os argumentos apresentados, adianto que vou divergir do eminente Relator.**

O Tribunal de origem resolveu a questão a partir dos seguintes fundamentos (Doc. 135, fl. 8-11):

“Em suma, através do comando constitucional previsto no art. 155, §2º, X, “b”, da CR/88, atribuiu-se ao Estado de destino, afastando-se a regra geral da repartição, nas operações interestaduais, do ICMS entre o Estado de origem e o Estado de destino, a totalidade do referido imposto incidente sobre a remessa de petróleo e seus derivados, **o que não afasta as regras de tributação na operação interna. É esse o sentido do “princípio do destino”, vale dizer, ao Estado de destino cabe a totalidade do imposto devido, desde a remessa dos produtos até o consumo, porquanto não tributada a operação de circulação interestadual, e não em toda a operação de**

**RE 1362742 / MG**

**circulação, da “produção até o consumo.”**

Destarte, ao contrário do alegado pelo recorrente, inexistirá óbice a que ao Estado de origem, no caso, Minas Gerais, seja destinado o valor do ICMS incidente na operação de circulação de petróleo e seus derivados ocorrida em seu território, desde que não seja a tal ente endereçado o valor devido pela operação de remessa de tais produtos na operação interestadual, porquanto a totalidade do imposto devido, desde a remessa (ou entrada) até o consumo será exclusiva do Estado de destino pela aplicação da alíquota interna, ante a não incidência do imposto sobre a operação interestadual.

(...)

Quanto à alegação de violação ao princípio da não-cumulatividade, razão também não assiste ao ora apelante.

Isso porque referido princípio não é absoluto, sendo excepcionado pelo art. 155, §2º, II, “b”, da CR/88, aplicável ao caso, considerando a não incidência do tributo na operação interestadual de remessa dos produtos ao Estado de destino.

E, ainda, nos termos da referida legislação complementar, em consonância com o disposto no art. 155, §2º, II, “b”, da CR/88, “o sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento for objeto de saída não tributada ou isenta” (art. 21, I).

Portanto, indevido o creditamento tal como efetivado pela ora recorrente.”

Como já assentado na jurisprudência desta CORTE, a norma do art. 155, X, ‘b’, da CF/88, trata de hipótese de não incidência propriamente dita, e não de imunidade tributária, apesar de prevista no texto constitucional. Isso porque o objetivo da norma não é a desoneração do

**RE 1362742 / MG**

produto (combustível derivado de petróleo) nem a concessão de benefício ao contribuinte, mas sim beneficiar o Estado de destino do produto, ao “eliminar, como fonte geradora de ICMS, os poços de petróleo e as refinarias instaladas em poucos Estados, na medida em que exclui da incidência do tributo as operações destinadas ao abastecimento das demais unidades federadas, prevenindo o agravamento das desigualdades regionais” (RE 198088, Relator(a): ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 17-05-2000, DJ 05-09-2003 PP-00035 EMENT VOL-02122-03 PP-00618).

Desse modo, possibilita ao Estado de destino (consumidor) a tributação do produto pela alíquota cheia (alíquota interna), mais vantajosa que o regime de apuração do diferencial de alíquota (Difal).

É por essa razão que se estabeleceu o entendimento de que o benefício não foi instituído em favor do consumidor, mas do Estado de destino:

“EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. LUBRIFICANTES E COMBUSTÍVEIS LÍQUIDOS E GASOSOS, DERIVADOS DO PETRÓLEO. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. IMUNIDADE DO ART. 155, § 2º, X, B, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Benefício fiscal que não foi instituído em prol do consumidor, mas do Estado de destino dos produtos em causa, ao qual caberá, em sua totalidade, o ICMS sobre eles incidente, desde a remessa até o consumo. Conseqüente descabimento das teses da imunidade e da inconstitucionalidade dos textos legais, com que a empresa consumidora dos produtos em causa pretendeu obviar, no caso, a exigência tributária do Estado de São Paulo. Recurso conhecido, mas desprovido.”

(RE 198088, Relator(a): ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 17-05-2000, DJ 05-09-2003 PP-00035 EMENT VOL-02122-03 PP-00618)

**RE 1362742 / MG**

Note-se que o julgado se refere ao ICMS incidente desde a remessa até o consumo, não sendo possível, como pretende o recorrente, afirmar que esse entendimento abarcou toda a cadeia de consumo, desde a produção.

Por sua vez, a norma constitucional que dispõe sobre a anulação do crédito relativo às operações anteriores, quando da operação sujeita à não incidência do ICMS, não deixa margem para dúvidas quanto ao regime imposto pela Constituição Federal.

Nesse sentido, é pacífica a jurisprudência desta CORTE:

“DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTO ENVOLVIDO. PRELIMINARES. ASSUNTO. CARÁTER INFRACONSTITUCIONAL DA CONTROVÉRSIA. SÚMULA 279/STF. PRECEDENTES. 1. Nos termos da jurisprudência da Corte, o art. 155, § 2º, II, b, da Constituição prevê que a isenção ou não incidência acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores, salvo determinação em contrário. 2. Inaplicável o art. 85, § 11, do CPC/2015, uma vez que não é cabível condenação em honorários advocatícios (art. 25, Lei nº 12.016/2009 e Súmula 512/STF). 3. Agravo interno a que se nega provimento, com aplicação da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do CPC/2015”. (RE 934.307 AgR-segundo, Rel. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, DJe 21.2.2017)

“Agravo regimental nos embargos de declaração em recurso extraordinário. 2. Direito Tributário. 3. Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. A isenção ou não incidência do imposto acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores, salvo determinação em contrário (art. 155, § 2º, II, b, da Constituição). 4. Negado provimento ao agravo regimental, sem majoração da verba honorária, por se tratar de mandado de segurança.”

## RE 1362742 / MG

(RE 1251136 ED-AgR, Relator(a): GILMAR MENDES, Segunda Turma, julgado em 28-09-2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-240 DIVULG 30-09-2020 PUBLIC 01-10-2020)

“Embargos de declaração em agravo de instrumento. 2. Decisão monocrática do relator. Embargos de declaração recebidos como agravo regimental. 3. ICMS. Imunidade. Estorno de créditos anteriores. 4. Salvo determinação em contrário da legislação, a não-incidência do ICMS acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores. Art. 155, § 2º, II, "b", CF/1988. 5. Agravo regimental a que se nega provimento”. (AI 468.900-ED/RS, Rel. Min. GILMAR MENDES, Segunda Turma, DJe de 21/11/2008)

“IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ISENÇÃO - CRÉDITO - ANULAÇÃO - REGRA VERSUS EXCEÇÃO. Consoante dispõe o § 2º do artigo 155 da Carta da República, a isenção ou a não-incidência acarretam, em regra, a anulação do crédito referente a operações anteriores, devendo a exceção estar prevista expressamente em lei”. (RE 199.147/RJ, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, DJe de 14/11/2008)

No julgamento da ADI 4171 (Rel. Min. ELLEN GRACIE, Redator para o acórdão Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Dj 20/5/2015), essa compreensão foi reafirmada. Na oportunidade, apesar de reconhecer a inconstitucionalidade da determinação de recolhimento do valor correspondente ao ICMS diferido, esta CORTE assentou que o estorno de crédito deveria ocorrer mediante anulação escritural, como se dá no caso em tela.

Nesse mesmo sentido, foi estabelecido no julgamento do Tema 299

**RE 1362742 / MG**

da repercussão geral que *“A redução da base de cálculo de ICMS equivale à isenção parcial, o que acarreta a anulação proporcional de crédito relativo às operações anteriores, salvo disposição em lei estadual em sentido contrário.”*.

O acórdão de julgamento foi assim ementado:

“Recurso Extraordinário. 2. Direito Tributário. ICMS. 3. Não cumulatividade. Interpretação do disposto art. 155, §2º, II, da Constituição Federal. Redução de base de cálculo. Isenção parcial. Anulação proporcional dos créditos relativos às operações anteriores, salvo determinação legal em contrário na legislação estadual. 4. Previsão em convênio (CONFAZ). Natureza autorizativa. Ausência de determinação legal estadual para manutenção integral dos créditos. Anulação proporcional do crédito relativo às operações anteriores. 5. Repercussão geral. 6. Recurso extraordinário não provido.

(RE 635688, Relator(a): GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 16-10-2014, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-030 DIVULG 12-02-2015 PUBLIC 13-02-2015)

Registre-se que, naquela oportunidade, foi destacado que a possibilidade de aproveitamento de tal crédito não é vedada em absoluto pela Constituição Federal, mas apenas obstada em princípio pela norma constitucional, que ressalva a possibilidade de a legislação dispor em sentido contrário. Desse modo, havendo previsão legislativa expressa, é de se reconhecer o direito à manutenção do crédito; mas, à falta da previsão, a anulação do crédito relativo às operações anteriores é mandamento que se impõe.

Ainda ressaltou o ilustre Relator Min. GILMAR MENDES “nos casos de isenção e não incidência, o princípio (ou técnica) constitucional da não cumulatividade não impõe à Fazenda estadual a manutenção integral do crédito.”, de modo a reconhecer uma verdadeira exceção

## RE 1362742 / MG

constitucionalmente prevista à não cumulatividade do ICMS.

Essa possibilidade de a legislação infraconstitucional prever a manutenção do crédito deriva tanto da ressalva contida no inciso II, do art. 155, §2º, da CF/88 (*a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: (...) b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;*), quanto da expressa atribuição à lei complementar de competência para prever tais hipóteses:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:  
(...)

XII - **cabe à lei complementar:** (...)

f) **prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;**”

Note-se que tanto a ressalva contida no inciso II, quanto a delegação à lei complementar contida no inciso XII, do §2º, do art. 155, da Constituição, da tarefa de prever os casos de manutenção de crédito relativamente às operações de remessa para outro Estado, apenas podem existir a partir da compreensão de que o regime constitucional estabelece, como regra, que tais créditos não são mantidos nessas hipóteses.

Ato contínuo, é justamente nesse ponto em que se verifica a distinção entre as disciplinas jurídicas relacionadas ao aproveitamento de crédito de ICMS nos casos de (i) remessa para outro Estado; e (ii) exportação para o exterior.

É que a Lei Complementar nº 87/1996, no exercício da atribuição conferida pela norma constitucional, expressamente assegurou a manutenção dos créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior:

## RE 1362742 / MG

Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

II - for integrada ou consumida em processo de industrialização, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;

III - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;

IV - vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se.

(...)

**§ 2º Não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior** ou de operações com o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos. (Redação dada pela Lei Complementar nº 120, de 2005)

Posteriormente, esse direito foi incluído no próprio texto constitucional pela EC nº 42/2003, passando a assegurar, em relação às operações de exportação, a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores:

“Art. 155, §2º (...)

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**

**RE 1362742 / MG**

**montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;** (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;”

Essa previsão que assegura o aproveitamento ou a manutenção dos créditos relativos aos insumos dos produtos exportados (alínea ‘a’, art. 155, §2º, X, da CF/88) não constava da redação original da Constituição Federal, mas foi introduzida pela EC nº 42/2003, com a finalidade de elevar à sede constitucional a desoneração das exportações anteriormente regulada na Lei Complementar nº 87/96 (Exposição de motivos da PEC originária da EC 42/2003. Disponível em: <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=129816&filename=Tramitacao-PEC%2041/2003](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=129816&filename=Tramitacao-PEC%2041/2003)>. Acesso em: 25/8/2025).

Nesse ponto, destaca-se que a Constituição dispõe expressamente sobre a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações anteriores à exportação, enquanto, **logo na alínea seguinte, não assegura essa mesma manutenção em relação ao imposto cobrado nas operações anteriores à destinação de petróleo e combustíveis dele derivados a outros Estados.**

É evidente, portanto, que quando a norma constitucional ou infraconstitucional quis assegurar a manutenção de tais créditos, ela o fez expressamente, havendo silêncio eloquente em relação à não previsão desse aproveitamento na hipótese sob análise.

## RE 1362742 / MG

Não há que se falar, ainda, que a aplicação do art. 155, §2º, II, 'b', configura violação à não cumulatividade do ICMS. A norma constitucional expressamente previu, em sua redação original, como exceção à não cumulatividade, as hipóteses de isenção ou não-incidência do tributo, atribuindo a esses casos duas consequências bem definidas: a) não implicar crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; e b) acarretar a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

A doutrina amplamente majoritária converge no sentido de que a previsão do art. 155, §2º, II, 'b', da CF/88 configura expressa exceção constitucional ao regime da não cumulatividade.

Sobre o tema, ensina KIYOSHI HARADA (*ICMS: doutrina e prática*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2019. Pág. 40-43):

**“O princípio da não cumulatividade não é absoluto. Aliás, em termos de direito nada é absoluto.**

Nos termos do inciso II do §2º do art. 155 da CF:

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores; (...)

Importante ter em mente que essa restrição constitucional não figurava na ordem constitucional antecedente, razão pela qual durante a sua vigência houve intermináveis discussões acerca do direito a crédito nessas duas hipóteses supramencionadas, bem como na hipótese de diferimento do imposto. (...)

Na isenção e na não incidência o direito a crédito do ICMS depende do que dispuser a legislação tributária. **Não cabe ao**

**RE 1362742 / MG**

**contribuinte ou responsável tributário pleitear o direito de crédito contra a lei de cada Estado, invocando o princípio da não cumulatividade, que sofreu restrições de natureza constitucional, como se verifica da transcrição retro do inciso II. (...)**

Atualmente, não se pode discutir a exigência de estorno do rédito do ICMS na hipótese de isenção e da não incidência, porque a Constituição fez a ressalva quanto ao princípio da não cumulatividade do imposto nessas duas hipóteses, o que não acontece com o diferimento a seguir examinado.”

Também aponta ROQUE ANTONIO CARRAZA que a previsão do art. 155, §2º, II, ‘b’, da CF/88, constitui exceção constitucional expressa ao princípio da não cumulatividade (*ICMS. 19 ed. São Paulo: Malheiros, 2022. p. 435-436*):

“Diante do que até aqui expusemos, é fácil perceber que quaisquer restrições ao princípio da não cumulatividade do ICMS só podem advir do Estatuto Supremo.

**Tais restrições – vamos logo admitindo – existem: são as apontadas no inciso II do § 2º do art. 155 da CF: “II – a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores; (...)”.**

De fato, não está estatuído no art. 155, §2º, I, da Lei Maior que o ICMS poderá ser não cumulativo, mas, sim, que deverá ser não cumulativo. Trata-se, pois, de uma imposição do constituinte originário; não de mera recomendação, a ser atendida, por boa, ou rejeitada, por inconveniente.

**Apenas nas hipóteses de isenção ou não incidência (que**

RE 1362742 / MG

**podem, diga-se de passagem, ser afastadas pela legislação – v.n. III, infra) o princípio da não cumulatividade do ICMS pode ceder passo. (...)**

Anotamos, em complemento, que quando o ICMS é recolhido no regime da substituição tributária a não cumulatividade – salvo, evidentemente, nas situações de isenção ou não incidência (art. 155, §2º, II, “a” e “b”, da CF) – continua a se fazer sentir, até porque a incidência deste princípio independe do regime de recolhimento do tributo.”

Conforme defende CHRISTINE MENDONÇA (*A não-cumulatividade do ICMS. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 195-196*):

“Demonstramos que a Carta Magna adota a sistemática do “crédito físico”, vinculando a entrada da mercadoria/serviço à sua saída. Assim, se o adotado for uma destinação física, ou seja, somente nascerá o débito do Fisco escritural quando a mercadoria/serviço entrada no estabelecimento for destinada a sair tributada de lá – seja para revenda seja como insumo; **se ela sai, mas não é tributada, não há que se falar em débito do Fisco escritural. Em outras palavras, se não ocorre a saída tributada, não está realizado um dos elementos da hipótese da norma jurídica do débito do Fisco escritural.**

Observa-se que a alegação aqui é a mesma da anterior, qual seja, não foi realizado o fato jurídico do débito do Fisco escritural do ICMS, só que aqui, diversamente do que ocorreu antes, o fato jurídico não se realiza porque não se atendeu a cláusula “destinado a sair tributada do estabelecimento” – e não a cláusula “contratar operação/prestação passível de tributação”.

Fazemos aqui as mesmas observações que fizemos no item anterior, qual seja, entendemos que nada impede que o

## RE 1362742 / MG

legislador infraconstitucional, consciente dos malefícios que a prescrição constitucional de estorno ou impedimento do nascimento do débito do Fisco escritural pode causar, permita com base na cláusula “salvo determinação em contrário” o nascimento (ou a manutenção) do débito do Fisco escritural.

Há situações, por exemplo, em que haverá o nascimento do débito do Fisco escritural, ainda que a saída não seja tributada, como é o caso das remessas para o exterior. Nessa hipótese, será construída uma outra norma, diversa das delineadas neste trabalho para o débito do Fisco escritural. A norma que permite o nascimento dessa relação obrigacional, ainda que a saída não seja tributada, terá como critério material “contratar uma operação de circulação de mercadoria ou uma de prestação de serviço destinada a saírem (não tributadas) para o exterior”.

Ainda nesse sentido:

“A operação que se realiza com isenção ou não-incidência, portanto, representa um hiato no ciclo de circulação da mercadoria. **Nesse hiato não ocorre a incidência do tributo. E se ele não ocorre, não há qualquer justificativa para que o contribuinte tenha a obrigação de se creditar. Ali, ao contrário, está proibido de se creditar.** A disposição constitucional neste sentido, apenas afirma aqui que ocorre na prática contábil. Sim, porque caso o contribuinte procedesse ao creditamento decorrente daquelas operações, estaria se aproveitando de uma importância que não tem a respectiva contrapartida na saída. O crédito que viesse a realizar representará mero lucro financeiro. Haverá, por assim dizer, uma “violação às avessas” do princípio da não-cumulatividade.” (DE MELO, José Eduardo Soares; LIPPO, Luiz Francisco. *A não-cumulatividade tributária*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 176)

“A Constituição brasileira de 1988 não contém nenhuma exceção ao princípio da não cumulatividade, **salvo aquela já referida, concernente a isenção e não incidência.**” (DERZI, Misabel Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Direito tributário aplicado. Estudos e pareceres*, Belo horizonte, Del Rey, 1997, p. 25)

A disciplina relacionada à anulação do crédito de ICMS nesses casos não está, obviamente, isenta de críticas, por de fato implicar uma carga tributária superior ao consumidor. Quando a esse aspecto, confira-se:

“Uma isenção ou uma não incidência expressa, tratando-se de modalidade de imposto não cumulativo de incidência plurifásica, só surtirá benefício ao contribuinte se outorgada no início ou no final da etapa de circulação. Se conferida no meio desse ciclo de comercialização, por exemplo, na terceira etapa, haverá um efeito contrário ao esperado pela isenção. O contribuinte da etapa seguinte não fará jus ao crédito do imposto, que simplesmente deixou de ser destacado na nota fiscal, e ainda terá que “estornar” os créditos referentes a todas as etapas que antecederam a isenção ou a não incidência. E esse “estorno” é automático, decorrente da simples não escrituração do crédito na entrada da mercadoria isenta. Melhor explicando, o imposto que deixou de ser destacado na operação isenta, no caso, na terceira etapa do ciclo de comercialização, corresponde àquele que vinha se acumulando desde a primeira operação de circulação de mercadoria até a operação de saída isenta. Não fosse a regra constitucional que determina a anulação do “crédito relativo às operações anteriores”, o contribuinte da etapa subsequente à da isenção (quarta etapa) teria direito ao crédito pertinente às duas primeiras etapas, só deixando de fazer jus ao crédito da operação isenta, no caso, da terceira etapa.” (HARADA, Kiyoshi. *ICMS: doutrina e prática*. 2 ed.

**RE 1362742 / MG**

*São Paulo: Atlas, 2019. Pág. 40-43).*

Porém, é inegável que a norma constitucional atualmente prevê esse regime de forma clara e expressa, tratando-se de legítima escolha do legislador constituinte originário, de modo que cabe apenas ao legislador, por Emenda Constitucional ou por lei complementar, dispor de modo diverso sobre a possibilidade de manutenção e aproveitamento de tais créditos.

Diante do exposto, divirjo do Eminentíssimo Relator e voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO RECURSO EXTRAORDINÁRIO, com a fixação da seguinte tese para o Tema 1258 da repercussão geral:

*“A manutenção dos créditos de ICMS relativos às operações internas anteriores à operação interestadual com combustível derivado de petróleo, em que não incide o imposto em favor do estado de origem, é possível somente quando expressamente prevista em lei, nos termos do art. 155, §2º, incisos II e XII, alínea “f”, da Constituição Federal”*

É o voto.