



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000328698

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação / Remessa Necessária nº 1010144-85.2022.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que é recorrente JUÍZO EX OFFICIO e Apelante ESTADO DE SÃO PAULO, é apelado USINA SÃO LUIZ S/A.

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 1ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: **deram provimento ao apelo e ao reexame necessário. V.U.**, de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores MAGALHÃES COELHO (Presidente sem voto), RUBENS RIHL E ALIENDE RIBEIRO.

São Paulo, 2 de abril de 2025.

LUÍS FRANCISCO AGUILAR CORTEZ

Relator(a)

Assinatura Eletrônica

VOTO Nº: 32614

Apelação / Remessa Necessária nº: 1010144-85.2022.8.26.0053

Recte: Juízo *Ex Officio*

Apte.: Estado de São Paulo

Apdo.: Usina São Luiz S/A

Interessados: Coordenador de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo

Comarca: São Paulo

Juiz: Maricy Maraldi

ICMS – Operações de exportação – Imunidade – Pretensão genérica e condicional relativa ao creditamento da entrada de bens destinados ao uso e consumo do estabelecimento – Operações futuras não especificadas – Impossibilidade de reconhecer direito líquido e certo – Alteração da redação do art. 155, § 2º, X, “a” pela EC nº 42/03, que não ampliou as hipóteses de creditamento – Limitação temporal do art. 33, I, da LC nº 87/96, que continua a ser aplicada às mercadorias exportadas – Precedentes – Recurso voluntário e reexame necessário providos.

Apelação e remessa necessária contra a r. sentença de fls. 532/542, que, em mandado de segurança impetrado por Usina São Luiz S/A contra ato do Coordenador de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, **rejeitou** a possibilidade de aproveitamento de créditos de ICMS sobre bens de uso e consumo do estabelecimento empregados na elaboração de produtos destinados à exportação, **acolhendo**, no entanto, o “[...] *pedido subsidiário de não incidência do ICMS sobre os atos cooperativos [...]*” (fl. 537), com a concessão parcial da segurança “[...] *para que não sejam computadas no cálculo da proporção das exportações as remessas para cooperativa.*” (fl. 542). Determinado o processamento do reexame necessário.

Apela a Fazenda, invocando, preliminarmente, a inépcia da inicial, pela ausência de indicação do ato coator e da autoridade responsável, assim como pela não comprovação da realização de pedido administrativo. Quanto ao mérito, alega que a pretensão compreende provimento normativo voltado a reger casos futuros e indeterminados, com discussão de lei em tese, além de benefício econômico relativo a período pretérito, o que não se pode admitir. Defende inexistir direito líquido e certo, alegando que a impetração só poderia ter reflexos sobre créditos resultantes de operações realizadas até 120 (cento e vinte) dias anteriores ao

ajuizamento da ação mandamental, conforme previsto no art. 23 da Lei 12.016/09. Aduz que a operação praticada pela interessada não pode ser equiparada à exportação, de modo que não faz jus ao crédito do imposto. Indica que a cooperativa e seus cooperados são pessoas jurídicas distintas e, embora o ato cooperativo não implique operação de mercado ou contrato de compra e venda, há circulação de mercadoria sujeita à incidência do ICMS. Pede a reforma (fls. 586/598).

Apelo tempestivo, dispensado o preparo; não foram apresentadas contrarrazões (certidão de fl. 604).

É o relatório.

A impetrante – sociedade anônima voltada à exploração da indústria de açúcar, álcool, leveduras e subprodutos da cana-de-açúcar – vende seus produtos para o exterior mediante intermédio da *Cooperativa de Produtores de Cana-de-Açúcar, Açúcar e Alcool do Estado de São Paulo*, da qual é cooperada.

Alega que a exportação dos produtos é operacionalizada de acordo com o Parecer Normativo CST nº 66/1986, estando as transações imunes ao ICMS, nos termos do artigo 155, § 2º, X, “a”, da CF/88, norma que, após alteração da EC nº 42/2003, também assegura a manutenção e o aproveitamento dos créditos de ICMS oriundos das operações anteriores à exportação, conforme disposto no art. 20 da LC nº 87/96.

Defende que a norma constitucional confere plena eficácia à imunidade das operações de exportação, de modo que a restrição temporal prevista no artigo 33, inciso I, da LC nº 87/1996 seria aplicável somente às operações internas, destacando, ademais, que não há circulação de mercadoria entre os atos cooperativos.

Impetrou o presente *writ*, pleiteando: (i) o direito líquido e certo de aproveitar (mediante escrituração) os créditos de ICMS relativos às mercadorias adquiridas com a incidência do imposto e destinadas ao uso e consumo do estabelecimento, na proporção da receita das operações de exportação, seja ela realizada ou não por intermédio de cooperativa, em relação à receita líquida total do estabelecimento; (ii) alternativa e sucessivamente, em relação ao critério de apuração, caso não acolhido o critério da “*proporção da receita das operações de exportação*”,

com adoção das “*saídas de mercadorias*”, que não sejam computadas no cálculo eventuais operações de saídas de mercadorias que não importem em circulação econômica de bens, como as remessas para cooperativa (ato cooperado), consertos ou para industrialização por encomenda, devoluções de mercadorias, saídas de ativo permanente, transferências de produtos entre estabelecimentos da mesma empresa, dentre outras saídas registradas na escrituração fiscal.

Requeru, em razão dos provimentos anteriores, ainda, que lhe seja assegurado o direito de: **(a)** escriturar, extemporaneamente, no âmbito do lançamento por homologação, os créditos de ICMS que deixaram de ser aproveitados nos 5 anos anteriores; **(b)** aproveitar efetivamente os créditos escriturados, mediante compensação com débitos próprios e de outros estabelecimentos, ou mediante transferência a terceiros; e **(c)** acrescer os juros do SELIC sobre o valor dos créditos de ICMS, desde a data em que poderiam ter sido aproveitados.

O juízo “a quo” **rejeitou** a possibilidade de aproveitamento de créditos de ICMS sobre bens de uso e consumo do estabelecimento empregados na elaboração de produtos destinados à exportação, **acolhendo**, no entanto, o “[...] *pedido subsidiário de não incidência do ICMS sobre os atos cooperativos [...]*” (fl. 537), com a concessão parcial da segurança “[...] *para que não sejam computadas no cálculo da proporção das exportações as remessas para cooperativa.*” (fl. 542).

Esclareceu a impetrante, por meio de embargos de declaração (fls. 570/571), que, em relação ao pedido subsidiário, não discutiu a incidência de ICMS sobre os atos cooperados – pois a Fazenda sequer os exige, aplicando o diferimento –, mas o direito de aproveitar os créditos proporcionais às operações de exportação realizadas por intermédio da cooperativa.

Acolhidos os embargos para que a r. sentença fosse integrada, com a exclusão da menção a não incidência do tributo sobre os atos cooperativos (decisão de fl. 579).

Ocorre que a pretensão (inclusive a alternativa e sucessiva) expressa caráter genérico e condicional, o que impede reconhecer direito líquido e certo para operações futuras, as quais exigem aferição em cada situação concreta.

No item “d”, “I”, da inicial a impetrante indicou que o pedido pretende: *“Proteger o direito líquido e certo da impetrante de manter e aproveitar [...] os créditos de ICMS [...] enquanto se mantiverem inalterados o suporte fático e o direito sobre o qual se assenta a pretensão deduzida [...]”* (fl. 28).

Já no item “d”, “II”, da inicial – ao que parece, acolhido pelo juízo sentenciante – constou pedido alternativo e sucessivo no seguinte sentido: *“[...] requer que eventuais operações de saídas de mercadorias que não importem em circulação econômica de bens [...] não sejam computadas no cálculo da proporção das operações de exportação”*.

Não há, portanto, indicação de situação concreta e específica na qual o direito que pretende ser exercido tenha sido negado, sendo incabível decisão para situações “eventuais” ou “enquanto” presentes condições sequer existentes, sem a análise específica; de outra parte, não se reconhece interesse de agir para declarar o que já consta na lei, sendo certo que o que pode ser questionado é o ato violador de direito que se apresente de plano como tal, ainda que em caráter preventivo. Eventual inconstitucionalidade de lei em tese exige caminho processual distinto.

Se o creditamento depende de requisitos previstos na legislação aferidos concretamente, inviável a concessão de ordem de caráter genérico e futuro.

A impetrante pretende obter efeitos normativos com o mandado de segurança, propósito para ao qual não se presta, nos termos do Enunciado nº 266 da Súmula do STF.

Nesse sentido:

“APELAÇÃO – MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO – Impetrante que atua na exploração da indústria de açúcar, álcool, leveduras e subprodutos da cana-de-açúcar, e que vende seus produtos para o mercado externo por intermédio da Cooperativa de Produtores de Cana-de-Açúcar, Açúcar e Alcool do Estado de São Paulo, da qual é cooperada, entregando seus produtos à Cooperativa mediante operação denominada de “entrega para venda”. A

Cooperativa operacionaliza a exportação dessas mercadorias e, posteriormente, repassa os valores recebidos por ela à Impetrante. Diz que a Fazenda Estadual não reconhece o direito creditório quando as exportações são operacionalizadas por intermédio de cooperativa. Quer, pois, a concessão da segurança para proteger o direito líquido e certo de manter e de aproveitar (mediante escrituração) os créditos de ICMS sobre as aquisições de serviços de comunicação na proporção da receita das operações de exportação intermediadas por cooperativa em relação à receita líquida total do estabelecimento; - Writ que não pode ter feição genérica e abstrata, com o fito de abarcar toda e qualquer transferência futura de bens e mercadorias, despida e concretude e singularidade – Controvérsia sobre a existência do direito pleiteado, que não se mostra certo, líquido e exigível – RECURSO IMPROVIDO.” (TJSP, Apelação Cível nº 1017360-97.2022.8.26.0053, Relator Antonio Celso Faria, 8ª Câmara de Direito Público, j. de 26/10/2022).

De qualquer modo, a impetrante entende que a EC nº 42/03 passou a impor a interpretação da limitação temporal prevista no art. 33, I da LC nº 87/96 que impede o aproveitamento, previsto no art. 20, dos créditos de ICMS referentes à aquisição de bens destinados ao uso e consumo do estabelecimento e ao ativo permanente de modo a abranger somente as operações internas e não às operações de exportação.

O art. 155, § 2º, X, “a”, da CF/88, em sua redação original, previa que:

“O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

X - não incidirá:

[...]

a) sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar”.

A EC nº 42/03 alterou a redação da alínea “a” para “sobre

operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”. Fica claro que a imunidade, que antes abrangia somente a exportação de bens industrializados, foi ampliada para todas as operações de exportação.

Quanto à segunda parte da alteração de redação (“*assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores*”), não é possível dela extrair as conclusões que pretende a impetrante. A alteração não se prestou a ampliar as hipóteses de creditamento de ICMS, mas somente esclareceu que, mesmo no caso de operações abrangidas pela imunidade, é possível o creditamento relativo às operações anteriores.

A comparação da nova redação do art. 155, § 2º, X, “a”, CF, com o art. 20 da LC nº 87/96 leva a essa conclusão de que não houve ampliação das hipóteses de creditamento:

“Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação”.

O art. 20 da LC nº 87/96 esclarece que o creditamento é possível em relação a todas as operações anteriores, de entrada “*real ou simbólica*”, “*inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente*”. Em contraste, a redação do art. 155, § 2º, X, “a”, da CF/88 é mais lacônica, sem se referir expressamente a hipóteses de creditamento eventualmente controversas.

Por isso, o art. 155, § 2º, X, “a”, da CF/88, deve ser interpretado em conjunto com o inciso XII, “c” e “f”, que remete à lei complementar a disciplina do “*regime de compensação do imposto*” e a previsão dos “*casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias*”.

A lei complementar, no caso, é a LC nº 87/96 que, embora preveja em seu art. 20 a possibilidade de creditamento em relação a todas as operações anteriores, previu em seu art. 33, I que as operações de aquisição de “mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento” somente darão direito ao crédito a partir de 01/01/2033.

Tal limitação temporal há de ser observada, não se cogitando de norma constitucional autoaplicável, que, por si mesma, autorizaria o aproveitamento almejado.

Veja-se que, no Tema nº 633 do STF (RE nº 704.815), fixou-se a seguinte tese:

“A imunidade a que se refere o art. 155, § 2º, X, 'a', CF/88 não alcança, nas operações de exportação, o aproveitamento de créditos de ICMS decorrentes de aquisições de bens destinados ao uso e consumo da empresa, que depende de lei complementar para sua efetivação.”. (grifei)

A Suprema Corte, portanto, foi expressa ao condicionar, em operações de exportação, “o aproveitamento de créditos de ICMS decorrentes de aquisições de bens destinados ao uso e consumo da empresa” à regulamentação por meio de legislação complementar, o que foi feito por meio da LC nº 87/1996, cujas disposições, como já antecipado, devem ser observadas para a finalidade aqui discutida; ou seja, com obediência à limitação temporal especificada em seu art. 33, I.

Como já decidido, em caso idêntico (Apelação / Reexame Necessário nº 1021327-58.2019.8.26.0053, de minha relatoria, j. de 10.09.2019), além de outros julgados desta Eg. Corte de Justiça:

“APELAÇÃO – MANDADO DE SEGURANÇA – Pretensão da apelante à geração, apropriação e utilização dos créditos de ICMS pela aquisição de serviços de comunicação, por seus estabelecimentos, na proporção da receita das operações de exportação, seja ela realizada ou não por intermédio de cooperativa, sem se sujeitar à limitação prevista pelo art. 33, IV, da Lei Comp. Fed. nº 87, de 13/09/1.996 – Sentença de denegação da segurança – Pleito de reforma da

sentença – Não cabimento – PRELIMINAR das apelantes – Adequação da via eleita – Acolhimento – Ausência de incompatibilidade entre a via mandamental e a pretensão de compensação tributária, nos termos da Súm. nº 213, de 02/10/1.998, do STJ – MÉRITO – Apelantes alegam ter direito a crédito em relação aos serviços de comunicação, sem se sujeitar à limitação prevista no artigo 33, IV, da Lei Comp. Fed. nº 87, de 13/09/1.996, à luz do princípio constitucional da não-cumulatividade – Impossibilidade – A Constituição Federal, ao tratar da não-cumulatividade do ICMS e do direito à compensação, delega à lei complementar a disciplina do regime de compensação – Necessidade do atendimento das regras impostas pela Lei Comp. Fed. nº 87, de 13/09/1.996 – Para a apropriação e utilização dos créditos de ICMS pela aquisição de serviços de comunicação, devem as apelantes observar as limitações previstas no art. 33, IV, da Lei Comp. Fed. nº 87, de 13/09/1.996 – Não pode se confundir a saída de mercadoria do cooperado à cooperativa com a operação de exportação, nem para fins de apropriação de crédito, ainda que posteriormente a mercadoria seja enviada ao exterior pela cooperativa – Inexistência de comprovação do direito líquido e certo – Sentença mantida – APELAÇÃO não provida.” (TJSP, Apelação Cível nº 1031030-08.2022.8.26.0053, Relator Kleber Leyser de Aquino, 3ª Câmara de Direito Público, j. de 20/12/2024).

“Mandado de segurança preventivo – Tributário – Creditamento de ICMS sobre as aquisições de bens de uso e consumo, nas operações de venda ao exterior – Descabimento – A imunidade do artigo 155, § 2º, X, 'a', CF/88 não alcança o aproveitamento de créditos de ICMS nas operações de exportação decorrentes de aquisições de bens destinados ao uso e consumo da empresa, que depende de lei complementar para sua efetivação – Inexistência de direito líquido e certo – Inteligência do Tema 633 do STF (RE 704.815/SC) – Limitação temporal estabelecida pelo art. 33 da Lei Complementar nº 87/1996 que não viola o princípio da não cumulatividade – Lineamento jurisprudencial – Sentença denegatória da segurança mantida – Recurso desprovido” (TJSP, Apelação Cível nº 1062619-81.2023.8.26.0053, Relator Souza Meirelles, 12ª Câmara de Direito Público, j. de 14/08/2024).

Rejeitada a pretensão principal relativa ao aproveitamento de

créditos tributários, torna-se inócua a discussão alternativa e sucessiva relacionada ao critério de apuração (se “proporção da receita das operações de exportação”, ou “saídas de mercadorias”).

Indevido, ainda, o acolhimento do pedido subsidiário para “*não incidência do ICMS sobre os atos cooperativos*”, pois, como esclarecido pela própria impetrante, sequer foi formulado, de modo que, também pela incompatibilidade jurídica em se rejeitar, de um lado, a apropriação do crédito, mas determinar, de outro, “[...] *que não sejam computadas no cálculo da proporção das exportações as remessas para cooperativa*.” (fl. 542), de rigor a reforma da r. sentença para que a segurança seja integralmente denagada.

Sem condenação a honorários (conforme disposto pelo enunciado das Súmulas de número 105 do Superior Tribunal de Justiça – STJ e 512 do Supremo Tribunal Federal – STF, com interpretação consolidada no art. 25 da Lei nº 12.016/09).

Ante o exposto, meu voto é pelo provimento do recurso voluntário e da remessa necessária.

Luís Francisco Aguilar Cortez
Relator