05/08/2020 **PLENÁRIO**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 754.917 RIO GRANDE DO SUL

RELATOR	**: MIN. DIAS TOFFOLI**
RECTE.(S)	: ADEGRÁFICA EMBALAGENS INDUSTRIAIS LTDA
ADV.(A/S)	: ROBERTO MEDAGLIA MARRONI NETO
RECDO.(A/S)	: ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
AM. CURIAE.	: UNIÃO
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

EMENTA

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário. Imunidade. Operações de exportação. Artigo 155, § 2º, X, a, CF. ICMS. Operações e prestações no mercado interno. Não abrangência. Possibilidade de cobrança do ICMS. Manutenção e aproveitamento dos créditos.

1. A Corte, sempre que se manifestou sobre as imunidades constitucionais, se ateve às finalidades constitucionais às quais estão vinculadas as mencionadas regras. Nas operações de exportação, é clara a orientação quanto à impossibilidade de, a pretexto de se extrair da regra imunitória o máximo de efetividade, se adotar uma interpretação ampliativa, de modo a se abarcarem fatos, situações ou objetos **a priori** não abrangidos pela expressão literal do enunciado normativo.

2. Ao estabelecer a imunidade das operações de exportação ao ICMS, o art. 155, § 2º, X, da Constituição se ocupa, **a contrario sensu**, **das operações internas**, pressupondo a incidência e estabelecendo o modo pelo qual o ônus tributário é compensado: mediante a manutenção e o aproveitamento dos créditos respectivos.

3. Caso houvesse imunidade para as operações internas, de modo que não fosse cobrado o ICMS em nenhuma das etapas anteriores à exportação, seria inútil e despropositada a regra de manutenção e aproveitamento de créditos.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 1B28-1746-4067-6CF9 e senha B023-C379-1A01-2672

4. Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso extraordinário.
5. Tese do Tema nº 475 da Gestão por Temas da Repercussão Geral:

> "A imunidade a que se refere o art. 155, § 2º, X, a, da CF não alcança operações ou prestações anteriores à operação de exportação."

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão virtual do Plenário de 26/6 a 4/8/20, na conformidade da ata do julgamento, por maioria, apreciando o Tema nº 475 da Gestão por Temas da Repercussão Geral, em negar provimento ao recurso extraordinário, nos termos do voto do Relator, Ministro Dias Toffoli (Presidente). Vencidos os Ministros Marco Aurélio e Edson Fachin. Foi fixada a seguinte tese: "A imunidade a que se refere o art. 155, § 2º, X, 'a', da CF não alcança operações ou prestações anteriores à operação de exportação".

Brasília, 5 de agosto de 2020.

Ministro Dias Toffoli
Presidente

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 1B28-1746-4067-6CF9 e senha B023-C379-1A01-2672

05/08/2020 **PLENÁRIO**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 754.917 RIO GRANDE DO SUL

RELATOR	**: MIN. DIAS TOFFOLI**
RECTE.(S)	: ADEGRÁFICA EMBALAGENS INDUSTRIAIS LTDA
ADV.(A/S)	: ROBERTO MEDAGLIA MARRONI NETO
RECDO.(A/S)	: ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
AM. CURIAE.	: UNIÃO
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

Trata-se de recurso extraordinário interposto contra acórdão do Tribunal Regional Federal da Quarta Região, o qual foi assim ementado:

> "APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PROPRIEDADE DA VIA ELEITA. ICMS. EMBALAGENS PRODUZIDAS PARA PRODUTOS DESTINADOS AO EXTERIOR. ART. 155, § 2º, X, A, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. NÃO INCIDÊNCIA DA REGRA IMUNITÓRIA.
>
> A desoneração prevista pelo art. 155, § 2º, X, a, da Constituição Federal, é restrita às operações de exportação de mercadorias, não alcançando a saída de peças, partes, e componentes no mercado interno, ainda que, ao final, venha a compor o produto objeto de exportação.
>
> Preliminar rejeitada.
>
> Apelação desprovida, por maioria" (fl. 668).

Nas razões do extraordinário, alega a recorrente que, no acórdão recorrido, ao não se reconhecer a imunidade do ICMS no que se denomina de exportação indireta de seus produtos (venda de embalagens

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 53C3-B798-0FB7-E2E0 e senha 5C9D-E0BF-1574-C9A6

a empresas exportadoras), acabou-se por violar a regra de imunidade prevista no art. 155, § 2º, inciso X, a, da Constituição Federal, pois, em seu entender, a expressão "operações que destinem mercadorias para o exterior", utilizada na regra constitucional, abrangeria toda a cadeia de produção da mercadoria ao final comercializada para o estrangeiro, englobando, aí, a compra e a venda de componentes e matérias-primas utilizados no produto final levado à exportação.

Quanto à repercussão geral da questão constitucional suscitada, pugna a recorrente pela relevância da discussão do ponto de vista econômico, social e jurídico. Em primeiro lugar, por estar em jogo a violação de regras e princípios constitucionais. Em segundo lugar, porque a questão posta no extraordinário pode gerar reflexos em todo o território nacional no que diz respeito aos produtos vendidos, em um primeiro momento, no mercado interno e, posteriormente, comercializados no exterior (exportação indireta).

Do ponto de vista econômico e financeiro, sustenta a recorrente estar evidenciada a repercussão geral da matéria, tendo em vista que o reconhecimento da imunidade por exportação indireta acarretaria um obstáculo aos fiscos estaduais para cobrar ICMS de empresas que destinam seus produtos a empresas exportadoras.

Em contrarrazões, o Estado do Rio Grande do Sul sustenta que "a destinação a ser dada às mercadorias a serem embaladas por parte dos clientes da recorrente é, no que tange à relação jurídica travada com o Fisco, [verdadeira] res inter alios'". Cita precedentes da Corte sobre o tema.

Reconhecida a repercussão geral nos autos do ARE nº 639.352/RS, os autos foram convertidos em recurso extraordinário.

A manifestação da repercussão geral foi assim ementada:

> "TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO IMUNIDADEINTELIGÊNCIA DO ART. 155, § 2°, X A, *CF/88*. CADEIA DE PRODUÇÃO QUE VISE AO COMÉRCIO E AO TRÂNSITO DE PRODUTOS COM DESTINO AO EXTERIOR. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL."

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 53C3-B798-0FB7-E2E0 e senha 5C9D-E0BF-1574-C9A6

Opinou a Procuradoria-Geral da República pelo não provimento do recurso extraordinário, sugerindo a seguinte tese de repercussão geral:

> "A imunidade tributária contemplada no art. 155, § 2º, X, a da Constituição Federal aplica-se exclusivamente à operação de exportação da mercadoria".

Pelo Estado do Rio Grande do Sul falou o Dr. Tanus Salim.
É o relatório.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 53C3-B798-0FB7-E2E0 e senha 5C9D-E0BF-1574-C9A6

05/08/2020 **PLENÁRIO**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 754.917 RIO GRANDE DO SUL

VOTO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

O recurso extraordinário preenche os requisitos gerais de admissibilidade, motivo pelo qual passo ao exame de seu mérito.

Como relatado, o tribunal de origem assentou que a desoneração prevista pelo art. 155, § 2º, X, a, da Constituição Federal, é restrita às operações de exportação de mercadorias, não alcançando a saída de peças, partes, e componentes **no mercado interno**, ainda que, ao final, venha a compor o produto objeto de exportação.

Veja-se o dispositivo constitucional:

> "Art. 155...
> § 2ª...
> X – não incidirá:
> a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores (Redação dada pela EC nº 42, de 19.12.2003)."

A mim parece que a questão é facilmente resolvida pela simples leitura do dispositivo constitucional. Ao estabelecer a imunidade das operações de exportação ao ICMS, o art. 155, § 2º, X, da Constituição ocupa-se, **a contrario sensu**, **das operações internas**, pressupondo a incidência do imposto e estabelecendo o modo pelo qual o ônus tributário é compensado: mediante a manutenção e o aproveitamento dos créditos respectivos.

Caso houvesse imunidade para as operações internas, de modo que não fosse cobrado o ICMS em nenhuma das etapas anteriores à exportação, seria inútil e despropositada a regra de manutenção e aproveitamento de créditos.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 7486-F88B-454C-4573 e senha D197-6A50-1DAA-EC90

A Corte, sempre que se manifestou sobre as imunidades constitucionais, se ateve às finalidades constitucionais às quais estão vinculadas as mencionadas regras. Nas operações de exportação, é clara a orientação quanto à impossibilidade de, a pretexto de se extrair da regra imunitória o máximo de efetividade, se adotar uma interpretação ampliativa, de modo a se abarcarem fatos, situações ou objetos **a priori** não abrangidos pela expressão literal do enunciado normativo.

Assim o fez a Corte nos autos do RE nº 474.132, cujo relator foi o Ministro **Gilmar Mendes**, ao analisar a abrangência da imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição, introduzida pela Emenda Constitucional nº 33/2001. Na ocasião ficou

> "**vencida a tese** segundo a qual a interpretação teleológica da mencionada regra de imunidade conduziria à exclusão do lucro decorrentes das receitas de exportação da hipótese de incidência da CSLL, pois o conceito de lucro pressuporia o de receita, e a finalidade do referido dispositivo constitucional seria a desoneração ampla das exportações, com o escopo de conferir efetividade ao princípio da garantia do desenvolvimento nacional".

Concluiu a Corte que

> "a norma de exoneração tributária prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição também não alcança a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF), pois o referido tributo não se vincula diretamente à operação de exportação. A exação não incide sobre o resultado imediato da operação, mas sobre operações financeiras posteriormente realizadas".

Sobre a imunidade do ICMS nas operações de exportação, no RE nº 196.527/MG, cujo relator foi o Ministro **Ilmar Galvão** (DJ 6/4/99), a Corte decidiu que

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 7486-F88B-454C-4573 e senha D197-6A50-1DAA-EC90

> "a não incidência do ICMS, prevista na letra a do inciso X do parágrafo 2º do art. 155 da CF é restrita a operações de exportação de produtos industrializados, não compreendendo o serviço utilizado no transporte dos ditos produtos no território nacional, ao qual sequer se refere a alínea a do inciso XII do mesmo dispositivo, que, desenganadamente, tem em mira transporte destinado ao exterior".

No RE nº 212.637/MG, de relatoria do Ministro **Moreira Alves**, a Segunda Turma da Corte entendeu que, no acórdão recorrido, se teria ido além do que estabelecido no art. 155, § 2º, X, a, da Constituição, ao se estender a desoneração à prestação de serviço de transporte do Estado de Minas Gerais até o porto, onde as mercadorias seriam embarcadas para o exterior, situado em outro estado.

Ainda no mesmo sentido vai o seguinte precedente:

> "EMBARGOS DE DECLARAÇÃO RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. SERVIÇO UTILIZADO NO TRANSPORTE INTERESTADUAL OU INTERMUNICIPAL DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS DESTINADOS AO EXTERIOR. PRETENDIDA NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS. ART. 155, § 2º, X, A, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. 1. A imunidade tributária prevista no artigo 155, § 2º, X, a, da Constituição Federal é benefício restrito às operações de exportação de produtos industrializados, não abrangendo o serviço utilizado no transporte interestadual ou intermunicipal dos referidos bens. 2. Embargos de declaração recebidos como agravo regimental a que se nega provimento" (RE nº 602.399/MG-ED, Primeira Turma, Rel. Min. **Roberto Barroso**, DJe de 1º/4/16).

Em síntese, a expressão "operações que destinem mercadorias para o exterior", utilizada na regra constitucional, não abrange toda a cadeia de

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 7486-F88B-454C-4573 e senha D197-6A50-1DAA-EC90

produção da mercadoria ao final comercializada para o exterior, não englobando, assim, a compra ou a venda de componentes e matérias-primas utilizados no produto final levado à exportação. O texto constitucional é claro ao pressupor a incidência do ICMS sobre as operações de circulação interna de mercadorias, assegurando a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso extraordinário.

Proponho a seguinte tese para o Tema nº 475 da Gestão por Temas da Repercussão Geral:

> "A imunidade a que se refere o art. 155, § 2º, X, a, da CF não alcança operações ou prestações anteriores à operação de exportação."

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 7486-F88B-454C-4573 e senha D197-6A50-1DAA-EC90

05/08/2020 **PLENÁRIO**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 754.917 RIO GRANDE DO SUL

RELATOR	**: MIN. DIAS TOFFOLI**
RECTE.(S)	: ADEGRÁFICA EMBALAGENS INDUSTRIAIS LTDA
ADV.(A/S)	: ROBERTO MEDAGLIA MARRONI NETO
RECDO.(A/S)	: ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
AM. CURIAE.	: UNIÃO
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

VOTO

O SENHOR MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES: Sr. Presidente, temos para exame o Tema 475 da repercussão geral, assim descrito:

> Extensão da imunidade relativa ao ICMS para a comercialização de embalagens fabricadas para produtos destinados à exportação.

Cuida-se de Recurso Extraordinário interposto por ADEGRÁFICA EMBALAGENS INDUSTRIAIS LTDA., em que se discute se a imunidade relativa ao ICMS incidente sobre operações que destinem mercadorias para o exterior alcança, ou não, toda a cadeia produtiva, abrangendo também a comercialização das embalagens fabricadas para os produtos destinados à exportação, considerando o disposto no art. 155, § 2º, X, 'a', da Constituição Federal.

Na origem, cuida-se de mandado de segurança, com pedido de liminar, impetrado pela recorrente (fls. 3/11, Doc. 21), empresa produtora de embalagens, parte das quais obedece a especificações próprias para o mercado externo, sendo adquiridas por empresas exportadoras.

Alega possuir direito líquido e certo ao não pagamento do ICMS incidente sobre as operações com as embalagens que produziu e que

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B9AF-AE77-9B65-EF0D e senha 661A-7BB9-ED81-E32E

tenham o exterior como destino final, sustentando, em síntese, que "A Constituição da República, além de outras limitações ao poder de tributar, proíbe a incidência do ICMS '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' (artigo 155, § 2°, inciso X, alínea a). A leitura do dispositivo constitucional é claro quando impõe a não incidência tributária do citado imposto quando o produto tenha como destino outro país. Essa exportação, portanto, não está limitada ao exportador direito, ou indireto (empresa exportadora ou a ela equiparada), mas sim a toda a cadeia de produção, a qual vise o comércio e o trânsito de produtos com destino no exterior. " (fl. 4, Doc. 21).

Sustenta, ainda, a existência de *fumus bonis iuris* e *periculum in mora* a ensejar a concessão de liminar. Requereu, em síntese:

> a) o deferimento da liminar para determinar que o Estado do Rio Grande do Sul se abstenha de cobrar quaisquer valores da impetrante referentes ao ICMS sobre a parte dos produtos destinada ao exterior, bem como de inscrevê-la nos órgãos de restrição ao crédito e de impedir a expedição de certidão negativa de débito, bem como de gerar todos os demais efeitos referentes ao artigo 151 do Código Tributário Nacional;
>
> b) seja concedida a segurança e declarado o direito líquido e certo da impetrante ao exercício da imunidade tributária do ICMS sobre a circulação de mercadorias por ela produzidos e que se destinem ao exterior (produtos integrantes da cadeia de exportação); e
>
> c) seja reconhecido o direito ao creditamento das operações e prestações anteriores relacionadas à exportação dos produtos industrializados dos últimos 10 (dez) anos.

A medida liminar requerida pela impetrante foi indeferida pelo juízo de primeiro grau (fl. 210, Vol. 23), o qual, na sequência, denegou a segurança pretendida, aos argumentos de que (a) o art. 155, § 2º, X, 'a' da

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B9AF-AE77-9B65-EF0D e senha 661A-7BB9-ED81-E32E

Constituição Federal autorizou expressamente a incidência do ICMS nas operações internas e prévias à exportação ao assegurar a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações anteriores; e (b) no caso concreto houve circulação interna de mercadorias entre a empresa impetrante e as empresas exportadoras(fls. 11/12, Doc. 24).

A impetrante apresentou recurso de apelação (fls. 23/32, Doc. 24), no qual reiterou a argumentação constante do *Writ*.

O Estado do Rio Grande do Sul apresentou contrarrazões de apelação (fls. 38/42, Doc. 24), em que sustenta, preliminarmente, inexistência de direito líquido e certo bem como a necessidade de dilação probatória tendo em vista que a apelante não apresentou prova inequívoca acerca das operações por ela realizada desde a fabricação das embalagens até o seu destino final. No mérito, requer a manutenção integral da sentença recorrida.

O Ministério Público Estadual manifestou-se pelo conhecimento e desprovimento da apelação (fls. 50/54, Doc. 24).

O Tribunal de origem manteve a sentença de improcedência do pedido em acórdão assim ementado (fl. 67, Doc. 24):

> "APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PROPRIEDADE DA VIA ELEITA. ICMS. EMBALAGENS PRODUZIDAS PARA PRODUTOS DESTINADOS AO EXTERIOR. ART. 155, §2º, X, A, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. NÃO INCIDÊNCIA DA REGRA IMUNITÓRIA.
>
> A desoneração prevista pelo art. 155, §2º, X, a, da Constituição Federal, é restrita às operações de exportação de mercadorias, não alcançando a saída de peças, partes e componentes no mercado interno, ainda que, ao final, venham a

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B9AF-AE77-9B65-EF0D e senha 661A-7BB9-ED81-E32E

compor o produto objeto de exportação.

PRELIMINAR REJEITADA. APELAÇÃO DESPROVIDA, por maioria."

No recurso extraordinário (fls. 86/94, Doc. 24), interposto com fundamento no art. 102, III, 'a', da Constituição Federal, a recorrente alega ter o acórdão recorrido violado o disposto no artigo 155, § 2°, X, 'a', da Carta Magna. Sustenta, amparando-se na doutrina de ROQUE CARRAZA, que o termo 'operações que destinem mercadorias para ao exterior', constante da referida norma constitucional, abrange toda a cadeia de produção da mercadoria a ser comercializada para o estrangeiro, o que incluí, também, a compra e venda de componentes, matéria-prima e embalagens que compõem o produto final levado à exportação. Aduz, ainda, que a regra da não-cumulatividade não pode afastar o direito à imunidade, de maneira que devem coexistir simultaneamente as duas regras previstas na Lei Maior.

Em contrarrazões (fls. 104/107, Doc. 24), o Estado do Rio Grande do Sul sustenta, em suma, incidência da Súmula 279/STF e a ausência de prequestionamento quanto à 'exportação indireta'. Alega, ainda, que a tese recursal desafia o entendimento desta SUPREMA CORTE a respeito da abrangência do artigo 155, § 2°, X, 'a', da Constituição Federal.

O recurso extraordinário inicialmente foi inadmitido na origem, aos argumentos de que "escorreito o procedimento adotado pelo Fisco" e "não há falar em afronta ao regramento constitucional tido como contrariado" (fls. 111/112, Doc. 24).

Em face da referida decisão, a parte recorrente apresentou agravo ao SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, sustentando que o Tribunal de origem extrapolou o mero juízo de admissibilidade do recurso extraordinário e usurpou a competência desta SUPREMA CORTE ao adentrar na análise do mérito recursal (fls. 116/121, Doc. 24).

O Agravo foi devidamente recebido nesta SUPREMA CORTE,

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B9AF-AE77-9B65-EF0D e senha 661A-7BB9-ED81-E32E

autuado sob o número ARE 639352, e distribuído ao ilustre Ministro DIAS TOFFOLI, relator, o qual manifestou-se pela existência de repercussão geral da questão debatida nestes autos e submeteu a matéria à apreciação dos demais Ministros.

O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional debatida nos autos em julgamento datado de 8 de setembro de 2011, fixando o tema 475. O acórdão restou assim ementado (fl. 142, Doc. 24):

> "TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO IMUNIDADE - INTELIGÊNCIA DO ART. 155, § 2º, X A, CF/88. CADEIA DE PRODUÇÃO QUE VISE AO COMÉRCIO E AO TRÂNSITO DE PRODUTOS COM DESTINO AO EXTERIOR. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL." (Tribunal Pleno – Meio eletrônico, DJe de 28/09/2011).

Reconhecida a repercussão geral da matéria, a Fazenda Nacional requereu sua participação no processo na condição de *amicus curiae* (fl.158, Doc. 24), o que foi devidamente deferido pelo Ministro Relator (fl. 160, Doc. 24).

O ilustre Ministro DIAS TOFFOLI, relator, deu provimento ao Agravo e determinou sua reautuação como Recurso Extraordinário (fl. 163, Doc. 24), razão pela qual os autos passaram a tramitar como RE 754.917-RG.

A Procuradoria-Geral da República manifestou-se pelo desprovimento do recurso extraordinário, em parecer que recebeu a seguinte ementa (fl. 170, Doc. 24):

> "RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. MERCADORIA. EMBALAGEM. OPERAÇÃO INTERNA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DESTINADA À EXPORTAÇÃO.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B9AF-AE77-9B65-EF0D e senha 661A-7BB9-ED81-E32E

> 1 - Proposta de Tese de Repercussão Geral (Tema 475): A imunidade tributária contemplada no art. 155, § 2-, X, a, da Constituição Federal aplica-se exclusivamente à operação de exportação da mercadoria.
>
> 2 - Parecer pelo desprovimento do recurso extraordinário."

Iniciada a votação, o ilustre Ministro DIAS TOFFOLI apresentou seu voto negando provimento ao recurso extraordinário, com proposta da seguinte tese para o tema em questão:

> "A imunidade a que se refere o art. 155, § 2º, X, a, da CF não alcança operações ou prestações anteriores à operação de exportação."

É o que cumpria relatar.

Senhor Presidente, temos para análise o Tema 475 da Repercussão geral em que debatemos a incidência, ou não, da imunidade relativa ao ICMS sobre operações que destinem mercadorias para o exterior a toda a cadeia produtiva do bem a ser exportado, de maneira a abranger, também, a comercialização das embalagens fabricadas para os produtos destinados à exportação, tendo em vista o disposto na alínea 'a' do inciso X do parágrafo 2º do artigo 155 da Constituição Federal.

A propósito, veja-se o teor do referido dispositivo constitucional:

> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
>
> […]
>
> II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
>
> […]

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B9AF-AE77-9B65-EF0D e senha 661A-7BB9-ED81-E32E

> § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
> […]
> X - não incidirá:
> a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

Da leitura do referido dispositivo constitucional, mostra-se evidente que, em se tratando de ICMS sobre produtos destinados à exportação, incidem simultaneamente a imunidade tributária e a regra da não-cumulatividade, cada qual no respectivo contexto.

Quanto às operações internas, ocorridas dentro do território nacional, independentemente da posterior destinação da mercadoria ao exterior, incide o ICMS não cumulativo. Por sua vez, na operação final de destinação da mercadoria ao exterior, vigora a referida imunidade tributária.

Verifica-se, portanto, que a Constituição Federal de 1988 resguardou apenas ao exportador a imunidade tributária ora em debate, conferindo-lhe o direito à manutenção e o aproveitamento do valor referente ao ICMS cobrado nas operações e prestações anteriores.

Dadas essas balizas, entendo que não assiste razão à recorrente.

A tese no sentido de que a imunidade tributária prevista no supracitado dispositivo constitucional deve abranger toda a cadeia produtiva das mercadorias destinadas ao exterior, embora encontre amparo em parte da doutrina, não merece acolhida, sob pena de infringir expressa disposição constitucional, a qual assegura ao exportador "a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores".

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B9AF-AE77-9B65-EF0D e senha 661A-7BB9-ED81-E32E

Nesse sentido, veja-se o entendimento adotado pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ao julgar situações em que igualmente se discutia a incidência da imunidade tributária prevista no art. 155, § 2º, X, 'a', da Constituição Federal:

> "CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS: PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS DESTINADOS AO EXTERIOR: IMUNIDADE. OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES DE SERVIÇO: DISTINÇÃO. C.F., art. 155, II, § 2º, IV, X, a, XII, e. I. - ICMS: hipóteses de incidência distintas: a) operações relativas à circulação de mercadorias; b) prestações de serviço interestadual e intermunicipal e de comunicações: C.F., art. 155, II. II. - A Constituição Federal, ao conceder imunidade tributária, relativamente ao ICMS, aos produtos industrializados destinados ao exterior, situou-se, apenas, numa das hipóteses de incidência do citado imposto: operações que destinem ao exterior tais produtos, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar: art. 155, § 2º, X, a. III. - Deixou expresso a C.F., art. 155, § 2º, XII, e, que as prestações de serviços poderão ser excluídas, nas exportações para o exterior, mediante lei complementar. IV. - Incidência do ICMS sobre a prestação de serviço de transporte interestadual, no território nacional, incidindo a alíquota estabelecida por resolução do Senado Federal: C.F., art. 155, § 2º, IV. V. - R.E. conhecido e provido." (RE 212.637, Rel. Min. CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, DJ 17-09-1999 PP-00059 EMENT VOL-01963-03 PP-00519)

> "É pacífico o entendimento de ambas as Turmas desta Corte no sentido de que a imunidade tributária prevista no artigo 155, § 2º, X, "a" da Constituição Federal, excludente da incidência do ICMS às operações que destinem ao exterior produtos industrializados, não é aplicável às prestações de serviço de transporte interestadual de produtos industrializados destinados à exportação. Agravo regimental

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B9AF-AE77-9B65-EF0D e senha 661A-7BB9-ED81-E32E

> desprovido." RE 340.855 AgR, Rel. Min. ELLEN GRACIE, Primeira Turma, DJ 04-10-2002 PP-00115 EMENT VOL-02085-05 PP-00943)
>
> "EMBARGOS DE DECLARAÇÃO RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. SERVIÇO UTILIZADO NO TRANSPORTE INTERESTADUAL OU INTERMUNICIPAL DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS DESTINADOS AO EXTERIOR. PRETENDIDA NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS. ART. 155, § 2º, X, A, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. 1. A imunidade tributária prevista no artigo 155, § 2º, X, a, da Constituição Federal é benefício restrito às operações de exportação de produtos industrializados, não abrangendo o serviço utilizado no transporte interestadual ou intermunicipal dos referidos bens. 2. Embargos de declaração recebidos como agravo regimental a que se nega provimento." (RE 602.399 ED, Rel. Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, DJe de 1/04/2016)

Embora, na presente hipótese, não se trate de transporte interestadual ou intermunicipal de mercadoria destinada ao exterior, questiona-se, igualmente, a incidência do ICMS em operações prévias e anteriores à exportação, razão pela qual aplica-se o mesmo entendimento.

Deste modo, conclui-se que deve incidir o ICMS também na produção das embalagens e demais insumos utilizados na produção de mercadoria destinada à exportação, aplicando-se a imunidade tão somente à operação de exportação propriamente dita, resguardando-se à empresa exportadora o aproveitamento do ICMS das operações anteriores.

No mesmo sentido foi a manifestação da Procuradoria-Geral da República a respeito da qual peço licença para transcrever os seguintes trechos (fls. 176/177, Doc. 24):

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B9AF-AE77-9B65-EF0D e senha 661A-7BB9-ED81-E32E

> "Diversamente do que busca certificar o recorrente, a regra constitucional não permite a aplicação da imunidade do ICMS para toda a cadeia produtiva de mercadorias com adquirentes ou usuários do exterior. Assinale-se que o texto constitucional asse gura a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações anteriores, restringindo e ressaltando a circunstância de que, se o imposto é de fato cobrado nas operações anteriores, em observância à literalidade da norma, de toda a cadeia produtora, apenas o exportador poderá obter os créditos escriturais com a operação imune, conforme a sistemática da não cumulatividade do ICMS.
>
> Em outras palavras, a exportação é fato jurígeno do benefício tributário e condição *sine qua non* para o deferimento da imunidade tributária de ICMS. Portanto, apenas a operação destinada a circular mercadorias com os adquirentes estrangeiros é capaz de dar causa à cláusula imunizante do imposto em questão. As demais operações de circulação subordinam-se à norma de compensação contábil dos créditos tributários, de modo a lançar na etapa seguinte de recolhimento tributário o que já foi pago na anterior.
>
> A esse mesmo resultado chegou Leandro Paulsen 1:
>
> > Destaco, todavia, desde já, que o próprio dispositivo constitucional que estabelece a imunidade ao ICMS das operações de exportação (art. 155, § 2-, X, a) ocupa-se, a contrario sensu, das operações internas anteriores, pressupondo a incidência e estabelecendo o modo pelo qual o ônus tributário é com pensado: mediante a manutenção e o aproveitamento dos créditos respectivos."

Ante todo o exposto, acompanho o voto do relator e nego provimento ao Recurso Extraordinário.

Adiro, desse modo, à tese proposta pelo ilustre Ministro DIAS TOFFOLI para o Tema 475 da repercussão geral.

É o voto.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B9AF-AE77-9B65-EF0D e senha 661A-7BB9-ED81-E32E

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 754.917 RIO GRANDE DO SUL

RELATOR	**: MIN. DIAS TOFFOLI**
RECTE.(S)	: ADEGRÁFICA EMBALAGENS INDUSTRIAIS LTDA
ADV.(A/S)	: ROBERTO MEDAGLIA MARRONI NETO
RECDO.(A/S)	: ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
AM. CURIAE.	: UNIÃO
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

V O T O

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Tem-se extraordinário interposto, com alegada base na alínea "a" do inciso III do artigo 102 da Constituição Federal, contra acórdão mediante o qual o Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul proclamou devida a incidência do Imposto Sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias – ICMS nas operações de compra e venda de embalagens de produtos destinados ao exterior. O Colegiado entendeu restrita às exportações de mercadorias a imunidade prevista no artigo 155, § 2º, inciso X, alínea "a", da Constituição Federal, não alcançando a saída de peças, partes e componentes. Eis a síntese do pronunciamento recorrido:

> APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PROPRIEDADE DA VIA ELEITA. ICMS. EMBALAGENS PRODUZIDAS PARA PRODUTOS DESTINADOS AO EXTERIOR. ART. 155, § 2º, X, A, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. NÃO INCIDÊNCIA DA REGRA IMUNITÓRIA.
>
> A desoneração prevista pelo art. 155, § 2º, X, a, da Constituição Federal, é restrita às operações de exportação de mercadorias, não alcançando a saída de peças, partes, e componentes no mercado interno, ainda que, ao final, venha a compor o produto objeto de exportação.
>
> Preliminar rejeitada. Apelação desprovida, por maioria.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 8627-7E0D-D1B7-986D e senha 4A43-8AFB-BE3F-5AAE

A recorrente aponta violação do artigo 155, § 2º, inciso X, alínea "a", da Constituição Federal. Sustenta que a regra de imunidade versada é extensível à cadeia de produção envolvida no comércio e trânsito de produtos a serem enviados ao exterior.

A Procuradoria-Geral da República opina pelo desprovimento do recurso.

Atendidos os pressupostos de admissibilidade, o extraordinário merece ter sequência, conforme reconhecido quando, no Plenário Virtual, em 29 de abril de 2013, o Tribunal assentou configurada a repercussão geral do tema.

O artigo 155, § 2º, inciso X, alínea "a" da Carda da República prevê desoneração que se mostra linear, abrangente. Não revela distinção no sentido de ser o benefício limitado à operação de exportação imediata do produto, sem abarcar transações alusivas aos componentes da mercadoria.

A teleologia da norma sinaliza o alcance da imunidade no tocante aos bens e serviços que integram o grande todo a ser exportado. Entendimento contrário implica favorecimento do exportador, e não das exportações propriamente ditas, deixando a imunidade de ser objetiva e esvaziando o dispositivo constitucional, no que voltado ao equilíbrio da balança comercial.

Nesse sentido é a doutrina: "Desenvolvendo a ideia, têm jus à imunidade, além do exportador imediato da mercadoria, as pessoas que tornaram possível sua exportação. De que modo? Fabricando seus componentes, vendendo a matéria-prima, praticando operações mercantis que levaram a mercadoria ao estabelecimento exportador etc."[1]

Descabe concluir pela incompatibilidade do preceito com o aproveitamento dos créditos decorrentes de operações anteriores. Estes últimos dizem respeito a tributo recolhido quando não visava, de início, a venda para o exterior. A consideração dos valores caracteriza incentivo às exportações.

Nesse sentido, a legislação de regência do ICMS – Lei Complementar

1 CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2015

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 8627-7E0D-D1B7-986D e senha 4A43-8AFB-BE3F-5AAE

nº 87/1996 –, ao disciplinar situações nas quais devido o estorno, excluiu aquelas em que o valor decorre das operações de exportação. Confiram o teor da norma:

> 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:
>
> […]
>
> § 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.

Divirjo do Relator. Provejo o extraordinário para, reformando o pronunciamento recorrido, afastar a incidência do ICMS sobre operações de compra e venda de embalagens para armazenamento de produtos destinados à exportação.

Eis a tese: "A imunidade prevista no artigo 155, § 2º, inciso X, alínea 'a', da Constituição Federal é abrangente, alcançando operações envolvendo componentes do produto destinado à exportação."

É como voto.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 8627-7E0D-D1B7-986D e senha 4A43-8AFB-BE3F-5AAE

05/08/2020 **PLENÁRIO**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 754.917 RIO GRANDE DO SUL

RELATOR	**: MIN. DIAS TOFFOLI**
RECTE.(S)	: ADEGRÁFICA EMBALAGENS INDUSTRIAIS LTDA
ADV.(A/S)	: ROBERTO MEDAGLIA MARRONI NETO
RECDO.(A/S)	: ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
AM. CURIAE.	: UNIÃO
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN (RELATOR): Inauguro o presente voto com toda vênia ao Ministro relator pelo esmero no relatório e voto de intrincada questão da tributação no comércio internacional a repercutir no *ranking* do Brasil entre os maiores os países exportadores, e o que mais grave, no próprio equilíbrio da balança comercial.

Inicialmente, cumpre consignar o exato objeto do presente recurso, com a finalidade de fixação de tese objetiva apta a gerar orientação jurisprudencial a todo o sistema judicial, como é próprio da sistemática da repercussão geral, nos exatos termos da moldura fática que permitiu a afetação do tema: TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO IMUNIDADE – INTELIGÊNCIA DO ART. 155, § 2º, X A, CF/88. CADEIA DE PRODUÇÃO QUE VISE AO COMÉRCIO E AO TRÂNSITO DE PRODUTOS COM DESTINO AO EXTERIOR. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.

Trata-se de Mandado de Segurança impetrado por sociedade empresária gaúcha por meio do qual pretende a não incidência de ICMS sobre embalagens de produtos destinados ao exterior. Em primeiro grau foi proferida sentença concedendo-lhe a ordem que, no entanto, restou reformada pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul (TJ/RS), que entendeu que a regra do art. 155, § 2º, XII, g, "[…] é restrita às operações de exportação de mercadoria, não alcançando a saída de peças, partes e componentes no mercado interno, ainda que, ao final, venha a compor o produto objeto de exportação."

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 9ECE-EE1B-0552-EE69 e senha A270-9A58-D949-F29B

Em sede de Recurso Extraordinário sustenta a impetrante, com fulcro constitucional no art. 155, § 2º, XII, *g*, que "[...] comprovou que a mercadoria por ela produzida era destinada a compor produto final exportado por clientes suas", identificando a questão controversa como "[...] se referida imunidade do ICMS envolve somente as operações diretas ou também as indiretas."

Consta ainda, como fundamento da pretensão da recorrente, invocação ao art. 3º, II, da Constituição, que prevê, entre os objetivos da República Federativa do Brasil, a promoção do desenvolvimento nacional a determinar interpretação de que o dispositivo do art. 155, § 2º, XII, *g*, "[...] abrange toda a cadeia de produção da mercadoria final comercializada para o estrangeiro, englobando aí a compra e venda de componentes, matéria-prima, que resultaram no produto final levado à exportação", com o argumento de que as imunidades submetem-se à interpretação extensiva na jurisprudência do STF.

De outro lado, em contrarrazões, a Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul sustenta que a imunidade contempla exclusivamente a operação de exportação, colacionando jurisprudência do STF pretérita à edição da EC n. 42/2003.

É o relatório.

A questão afetada à sistemática de repercussão geral é recorrente em alguns Tribunais de Justiças dos Estados com perfil exportador que, infelizmente, tem se revelados hesitantes na aplicação da imunidade do ICMS à toda cadeia produtiva em prejuízo à segurança jurídica e neutralidade fiscal no comércio internacional.

Ao contrário do TJ/RS (Apelação Cível n. 70030147441, 2ª Câmara Cível, Desembargador-relator Luiz Felipe Silveira Difini, julgado em 17 de junho de 2010.) o Tribunal de Justiça do Paraná (TJ/PR), por exemplo, tem jurisprudência reiterada no sentido de que a imunidade do ICMS "... abrange toda a cadeia produtiva, inclusive a venda primitiva de matéria-prima pelo produtor rural à Indústria de Beneficiamento." (Apelação

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 9ECE-EE1B-0552-EE69 e senha A270-9A58-D949-F29B

Cível 920355-4, 2ªCâmara Cível, Rel.Cunha Ribas, unânime, j. Em 16.10.2012, Apelação Cível n. 1.536.071-3, 1ª Câmara Cível, Desembargador-relator Ruy Cunha Sobrinho, julgado em 25 de outubro de 2016. Cf.: Apelações Cíveis n. 358181-3, 893466-3 e 149281-5.).

Na mesma corrente decisões do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJ/SP), a citar decisão paradigmática do então Desor.Alves Bevilacqua, no sentido de que a imunidade do ICMS contempla "...desde as operações de aquisição de matéria-prima e insumos, até o fim, quando a pessoa física ou jurídica estrangeira toma a mercadoria ou serviço." (TJSP, 2ª Câmara Direito Público, Ap.Cível n.0019522-68.2011.8.26.0053, Comarca de São Paulo, Rel. Alves Bevilacqua, unânime, j. Em 19.2.2013).

O próprio Supremo Tribunal Federal já debruçou-se sobre o alcance da imunidade do ICMS nas exportações fixando o seguinte entendimento:

TRIBUTO. ICMS. Exportação de produtos industrializados. Imunidade. Limitação apenas às operações realizadas com moeda estrangeira. Restrição imposta pelo Decreto Estadual n.7.004/90 e Convênio ICMS n.4/90. Inadmissibilidade. Recurso Extraordinário não provido. A imunidade do ICMS relativa à exportação de produtos industrializados abrange todas as operações que contribuíram para a exportação, independentemente da moeda empregada." (Recurso Extraordinário n.248.499, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, Segunda Turma, julgado em 27/10/2009, DJe-218 DIVULG 19-11-2009 PUBLIC 20-11-2009 EMENT VOL-02383-03 PP-00552 RTJ VOL-00213-01 PP-00598 RT v. 99, n. 892, 2010, p. 111-114.)

Ante a hesitante jurisprudência dos Tribunais de Justiça o caso terminou por afetado em repercussão geral, o que, indubitavelmente permite melhor compreensão do alcance da imunidade das exportações.

Para melhor compreender o alcance da imunidade do ICMS fundamental analisar o fundamento de tal imunidade que reside justamente no *princípio do país do destino*.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 9ECE-EE1B-0552-EE69 e senha A270-9A58-D949-F29B

Quando do julgamento do RE 759.244/RS, em 13.02.2020, que tratava da imunidade das contribuições nas exportações indiretas, tive a oportunidade de dissertar sobre o *princípio do país do destino* a partir de abalizada doutrina restando, assim, consagrada tese pela imunidade das exportações indiretas.

Igualmente, no RE 723.651/RS, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, tive a oportunidade de argumentar lateralmente em meu voto que "*a regra no comércio internacional em casos de tributação sobre o consumo é a aplicação do princípio do destino, segundo o qual o Estado destinatário, é dizer, em que se dará o consumo do produto que sofreu industrialização na territorialidade de outro ente soberano, deve recolher o tributo sobre a manifestação de riqueza. Em suma, a finalidade é desonerar, em termos tributários, as exportações e onerar as importações, favorecendo a balança comercial do país.*"

De todo modo, a desoneração constitucional ou legal da cadeia produtiva dirigida à exportação é orientada pelos princípios fundamentais do direito tributário internacional, notadamente o da territorialidade, da fonte e da universalidade, como consectários inafastáveis do princípio da igualdade na seara tributária, fim último da tributação em consonância ao que por mim argumentado no Tema 225 da sistemática da repercussão geral vertido no RE 601.314, de minha relatoria.

Por todos os estudiosos do direito tributário internacional, embaso-me nas lições de Luís Eduardo Schoueri segundo as quais a territorialidade relaciona-se com o aspecto espacial do fato gerador do tributo, delimitando a soberania fiscal, ao correlacionar os fatos jurídicos relevantes ao elemento de conexão território. Assim, "*a territorialidade surge, numa primeira acepção, como mero critério de política econômica. Na tributação sobre o consumo (no Brasil, ICMS E IPI), o referido critério surge na busca de tributarem-se os bens no país de seu produtor (origem) ou de seu consumidor (destino).*" (SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios do Direito Tributário Internacional: territorialidade, fonte e universalidade. In: FERRAZ, Roberto. **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo:

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 9ECE-EE1B-0552-EE69 e senha A270-9A58-D949-F29B

Quartier Latin, 2005, p. 326.

Ainda em consonância ao pensamento do ilustre tributarista, verifico que, em homenagem ao princípio da isonomia, deve-se guardar coerência nas escolhas legislativas acerca dos critérios de sobre-regras (*überrecht*) tributárias internacionais:

> "A crítica a tal regra é imediata: tem o legislador a opção pela adoção do princípio da territorialidade pura, ou por seguir a universalidade. Um ou outro caminho estão abertos. O princípio da igualdade, entretanto, impõe que o legislador escolha um critério e, a partir daí, siga-o coerentemente, sob pena de recair em arbitrariedade, ferindo, daí, o princípio da igualdade." (Ibid., p. 373)

Assim sendo, sob a perspectiva das práticas fiscais internacionais, ao determinar a "não incidência" de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre as receitas decorrentes da exportação, reconhece-se a influência da oneração por essas contribuições na carga tributária da cadeia produtiva repercutindo no preço dos produtos com destino ao exterior.

De maneira a fixar a tributação do consumo na origem, conjuga-se a o método a isenção com o do reembolso, assegurando que não haja perda parcial da eficácia da norma imunizante das exportações de bens e serviços. Nesse sentido, visando à neutralidade fiscal no fluxo internacional de bens e serviços, compreendo que prevalece o princípio do destino em função da mercadoria/produto destinada ao exterior nas imunidade tributária versada no art. 155, §2º, X, *a* do Texto Constitucional.

Nesse âmbito, fixo como premissa ao meu voto a compreensão segundo a qual a desoneração dos tributos que influa no preço de bens e serviços deve estruturar-se, a princípio, em formato direcionado à garantia do objeto, e não do sujeito passivo tributário de dada etapa da cadeia produtiva, de modo que restrições à fruição do regime de imunidade tributária em decorrência de diferentes etapas da cadeia

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 9ECE-EE1B-0552-EE69 e senha A270-9A58-D949-F29B

produtiva deve ser contemporizado em relação à finalidade das exonerações constitucionais e ao esforço exportador (*export-drive*) do potencial contribuinte.

No entanto, há situações nas quais o insumo e/ou matéria-prima não tem destino original ao exterior; quando naturalmente a circulação é fato gerador do ICMS sendo assegurado ao exportador o direito de crédito dado caráter dúplice da imunidade das exportações. (ARZUA, Heron. A imunidade do ICMS nas exportações. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n.221. São Paulo, p.53-77, p.55).

Nessa perspectiva, não subsiste o argumento de que a EC 42/2003 ao conferir nova redação ao dispositivo do art.155, §2º, X, *a*, assegurando a manutenção do direito de crédito, afastou a aplicação da imunidade tributária nas etapas pretéritas da cadeia produtiva exportadora dado que assim disposto tão apenas com vistas a assegurar creditamento porventura incidente ICMS sobre mercadoria que não tinha destinação original exterior.

Por evidente, isso em nada impede o estabelecimento de obrigações acessórias para realizar o desiderato constitucional da exportação, devendo qualquer desvio do destino final original para o exterior; o que essencial implicar em saída da condição fiscal mais benéfica.

Em tese dedicada ao tema Lucas Bevilacqua leciona que admitir a incidência de ICMS na aquisição de insumos de produtos industrializados destinados ao exterior, ainda que assegurado o direito de crédito, implica na oneração de mercadoria que será exportada com o indevido ônus tributário, negando-se aplicação ao *princípio do país do destino* em prejuízo à competitividade do Brasil no comércio internacional

Adverte ainda que na ordem interna ter-se-á, também, grave ofensa ao princípio da isonomia tributária, na medida em que aqueles contribuintes que tiverem capacidade econômica para estruturarem seus negócios com vistas à industrialização de sua própria matéria-prima gozarão de uma posição de vantagem face aqueles que não tem capacidade de investimento suficiente para promover a industrialização da matéria-prima, promovendo sua venda interna para o vendedor-

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 9ECE-EE1B-0552-EE69 e senha A270-9A58-D949-F29B

exportador. Grave ofensa, portanto, aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva na medida em que aquele contribuinte com maior capacidade econômica termina por usufruir da imunidade, enquanto aquele de menor capacidade contributiva dela não usufrui. (BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos fiscais às exportações.** Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2018, p.144).

Conferir alcance da imunidade do ICMS a toda cadeia produtiva exportadora não demanda, sequer invoca, interpretação extensiva do art.155, §2º, X, a, mas trata-se tão somente de aplicação do *princípio do país do destino*, pois, do contrário, estar-se-á a promover a oneração de produto destinado ao exterior, em desarmonia ao que prevalece no comércio internacional.

Há muito Paulo Ayres Barreto e Ayres F. Barreto anotam que críticas são feitas quanto à imunidade se limitar à operação de exportação. (BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar.** 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 94.)

A crítica formulada se afigura procedente, não apenas sob a perspectiva jurídica, na medida em que a desoneração da tributação nas exportações deve ser de toda a cadeia produtiva, não devendo remanescer ônus financeiro algum das etapas anteriores sob o risco de estar presente o "cúmulo da cumulatividade tributária" ao exportador (AFONSO, José Roberto R. **O cúmulo da cumulatividade tributária.** Instituto de Estudos para o Desenvolvimento Industrial (IEDI), janeiro de 2015.)

Ao julgar o alcance da imunidade do ICMS transporte de mercadorias destinadas ao exterior, infelizmente, este mesmo STF adotou posição equivocada. Antes da edição da EC n. 42/2003, o STF considerando a ressalva da prerrogativa da Lei Complementar (art.3º, II, LC 87/96), entendeu que incumbia à LC exonerar a incidência nas etapas anteriores, justificando, assim, não haver matéria constitucional a ser apreciada.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), em julgado que pôs termo à

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 9ECE-EE1B-0552-EE69 e senha A270-9A58-D949-F29B

divergência que havia, entendeu pela desoneração das etapas anteriores. A Ministra Eliana Calmon registrou, com propriedade, que, apesar de regulada, a exoneração em LC trata-se de autêntica imunidade específica, que demanda interpretação teleológica.

Nessa assentada restou consignado, em ementa, interessante aspecto do federalismo fiscal brasileiro pela aplicação da imunidade aos serviços de transporte no território nacional: "4. Interpretação em sentido diverso implicaria em ofensa aos princípios da isonomia e do pacto federativo, na medida em que se privilegiaria empresas que se situam em cidades portuárias e trataria de forma desigual os diversos Estados que integram a Federação."(Embargos Divergência Recurso Especial (EREsp) n. 710.260, rel. Min. Eliana Calmon, 2ª Secção, julgado em 14/04/2008).

Portanto, na interpretação da legislação federal o STJ corretamente fixou jurisprudência no sentido de que se trata de "isenção heterônoma", com *status* de imunidade constitucional que alcança as etapas anteriores (AgInt no ARESP n.455.010/MS, rel. Min.Napoleão Nunes Maia filho, DJe 20/05/2019; 2ªTurma: REsp n.1.793.173/RO, rel. Min.Herman Benjamin, DJe 22/04/2019.).

Não se ignora que este Eg. STF nega o alcance da imunidade do ICMS transporte de mercadoria com destino ao exterior dado que considera etapa anterior à exportação (RE n. 596.121/MT, Relator Ministro Dias Toffoli, DJ de 04/04/2011; AI n. 392.314/MT, Relator Ministro Celso de Mello, DJ de 9/11/05; RE n. 192.093/MG, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 6/10/05; AI n. 388.062/MT-AgR, Relator Ministro Cezar Peluso, DJ de 22/6/05); o que não pode jamais ser reproduzido nos presentes autos.

Vale notar que a jurisprudência que fundamenta tais decisões foi construída antes da EC 42/2003 que representa seguramente a positivação do *princípio do país do destino* na ordem constitucional brasileira.

Isso merece acertada crítica na medida em que se trata, evidentemente, de imunidade específica que demanda interpretação de acordo com a teleologia do preceito constitucional (LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. ICMS e o transporte destinado à exportação: o

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 9ECE-EE1B-0552-EE69 e senha A270-9A58-D949-F29B

aparente conflito entre as orientações do STF e do STJ (crítica à atual posição do STF e do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo). In: SALUSSE, Eduardo Perez; CARVALHO, Antonio Augusto Silva Pereira de (Coord.). *Direito tributário:* estudos em homenagem aos 80 anos do TIT/SP. 1. ed. São Paulo: MP Editora, 2015. p. 501-51).

Alberto Xavier refuta o entendimento de tratar-se de uma extensão da imunidade, sustenta com veeência que "...a simples exoneração das exportações na saída do estabelecimento exportador no atingiria por si só o objetivo nuclear d*o princípio do país do destino* pois não assegura a total exoneração das imposições incidentes nas fases anteriores à exportação." (XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil.** 6d. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p.269).

Nessa perspectiva, considerando a vigência do *princípio do país do destino* no direito tributário brasileiro, na medida em que positivado no art.155, §2º, X, *a*, impende proceder-se leitura do dispositivo no sentido de propiciar alcance da regra de imunidade tributária a toda cadeia produtiva exportadora de modo que naturalmente contempladas etapas anteriores na aquisição de matéria-prima e embalagem para mercadorias destinadas à exportação.

Diante do exposto voto pelo conhecimento e provimento do recurso extraordinário interposto pelo contribuinte com a proposta da fixação da seguinte tese.

Tese: A imunidade tributária de ICMS nas exportações, que prevista no art.155, §2º, X, *a*, alcança todas as etapas anteriores da cadeia produtiva exportadora contemplando, assim, saída de matéria-prima e embalagens para mercadorias com destino ao exterior.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 9ECE-EE1B-0552-EE69 e senha A270-9A58-D949-F29B

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 754.917
PROCED. : RIO GRANDE DO SUL
RELATOR : MIN. DIAS TOFFOLI
RECTE.(S) : ADEGRÁFICA EMBALAGENS INDUSTRIAIS LTDA
ADV.(A/S) : ROBERTO MEDAGLIA MARRONI NETO (50942/RS)
RECDO.(A/S) : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
AM. CURIAE. : UNIÃO
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL (00000/DF)

Decisão: O Tribunal, por maioria, apreciando o Tema 475 da repercussão geral, negou provimento ao recurso extraordinário, nos termos do voto do Relator, vencidos os Ministros Marco Aurélio e Edson Fachin. Foi fixada a seguinte tese: "A imunidade a que se refere o art. 155, § 2º, X, 'a', da CF não alcança operações ou prestações anteriores à operação de exportação". Falou, pelo recorrido, o Dr. Tanus Salim, Procurador do Estado do Rio Grande do Sul. Plenário, Sessão Virtual de 26.6.2020 a 4.8.2020.

Composição: Ministros Dias Toffoli (Presidente), Celso de Mello, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Luiz Fux, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin e Alexandre de Moraes.

Carmen Lilian Oliveira de Souza
Assessora-Chefe do Plenário

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 9B21-E0CE-05B1-7883 e senha CF35-7FD8-FF49-58FB