



Supremo Tribunal Federal  
22/09/2016 18:15 0053473



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL  
Procuradoria-Geral da República

Nº 221679/2016 – ASJCIV/SAJ/PGR

**Recurso Extraordinário 754.917 – RS**

Relator: Ministro Dias Toffoli  
Recorrente: Adegráfica Embalagens Industriais Ltda.  
Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul

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

1 – **Proposta de Tese de Repercussão Geral (Tema 475)**: A imunidade tributária contemplada no art. 155, § 2º, X, a, da Constituição Federal aplica-se exclusivamente à operação de exportação da mercadoria.

2 – Parecer pelo desprovimento do recurso extraordinário.

Trata-se de recurso extraordinário interposto por Adegráfica Embalagens Industriais Ltda. de acórdão prolatado pela 2ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul que, desprovendo a apelação da ora recorrente, considerou inaplicável a imunidade tributária do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) a produtos manufaturados pela sucumbente e destinados ao exterior.

Consta da petição inicial do mandado de segurança preventivo que a recorrente é produtora de embalagens e, freqüentemente, recebe encomendas com destino exclusivo para o exterior. Defende que a manufatura de embalagens com escritos e signos

diversos do português destinadas ao exterior já habilita o pleito para a obtenção da imunidade tributária relativamente ao ICMS, na linha do que dispõe o art. 155, § 2º, X, a, da Constituição Federal. E completa com a tese de que a exportação e os respectivos efeitos tributários englobam todos os caracteres do produto e de sua embalagem, abrigando, sob a cobertura da norma imunizante, toda a cadeia de produção.

Afirma que “a pretensão da impetrante em produzir e comercializar esse tipo de embalagem é a mesma daquele que produz o produto embalado: destinar ao exterior (o que imuniza as mercadorias do ICMS, tanto a embalagem quanto a mercadoria embalada)”.

Em apoio à tese, cita ensinamentos doutrinários acerca da autoaplicabilidade do preceito constitucional, da adoção do princípio do país de destino para os efeitos tributários do ICMS e da competitividade como pressuposto para o desenvolvimento nacional, objetivo fundamental da República.

Para comprovar seu direito líquido e certo, junta o seu portfólio de caixas produzidas para exportação, assim como notas fiscais emitidas e vinculadas a produtos destinados exclusivamente ao exterior e documentos comprobatórios de transferências de crédito de ICMS das pessoas jurídicas produtoras de mercadorias exportadas para a então impetrante.



Requer medida liminar de abstenção de lançamento do ICMS sobre a comercialização de embalagens para produtos a serem remetidos ao exterior e pede a concessão da segurança “no sentido de ser declarado o direito líquido e certo da impetrante ao exercício da imunidade tributária do ICMS para a circulação de mercadorias por ela produzidas e que se destinem ao exterior (produtos integrantes da cadeia de exportação), ordenando que o impetrado não mais exija da impetrante o imposto a esse título, na forma do art. 153, § 3º, inciso III, da Constituição da República, a contar da data em que impetrado o presente mandado de segurança”.

Em interlocatória, o juiz da 6ª Vara de Fazenda Pública da Comarca de Porto Alegre indeferiu o pleito liminar, à falta de *fumus boni iuris*, na medida em que “a situação fática narrada na inicial não se coadura com a realidade, onde a impetrante comercializa as embalagens que fabrica para que só então as empresas exportadoras (suas clientes) acondicionem seus produtos dentro delas para que, em etapa posterior, proceda-se à exportação dos produtos já embalados”, evidenciando “duas etapas distintas, já que as mercadorias (embalagens) fabricadas pela impetrante são comercializadas, havendo circulação interna de mercadorias”.

A sentença não reservou melhor destino à pretensão imunitizante e houve por bem denegar o *mandamus*.



Interposta apelação, a 2<sup>a</sup> Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, por maioria, decidiu pelo desprovimento do recurso, ensejando a interposição de recurso extraordinário pela alínea *a* do art. 102, III, da Constituição Federal.

Negado seguimento ao RE pela 1<sup>a</sup> Vice-Presidência do tribunal local por falta de afronta a dispositivo constitucional, houve a interposição de agravo de instrumento para o Supremo Tribunal Federal.

Remetidos os autos à Corte Suprema, foi reconhecida a repercussão geral nos termos da seguinte ementa:

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.

Submetido o incidente aos demais ministros, manifestou-se o Ministro Marco Aurélio pela inadequação do reconhecimento da repercussão geral ante o fato de não implicar provimento automático e implícito do recurso de agravo. Como a repercussão geral não pressupõe somente a mera existência do agravo, urge resolver a questão processual para que seja analisada a repercussão geral diretamente no recurso extraordinário.



Registre-se que, além do voto vencido do Ministro Marco Aurélio, não houve manifestação dos Ministros Cesar Peluso, Joaquim Barbosa e Cármem Lúcia.

Aportado pela primeira vez na Procuradoria-Geral da República, apresentou-se o Parecer 11191/2011, da autoria do Subprocurador-Geral da República Wagner de Castro Mathias Netto, no sentido do provimento do agravo, solução acatada em seguida pelo Ministro Relator.

Os autos novamente vieram à Procuradoria-Geral da República para manifestação sobre o mérito da demanda.

Cuida-se, portanto, de pretensão deduzida por fabricante de embalagens para obter declaração judicial voltada para a incidência da imunidade tributária do ICMS relativamente a produtos destinados a consumidores ou usuários localizados no exterior.

O acórdão do tribunal local permaneceu 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, venham a compor o produto objeto de exportação. Preliminar rejeitada. Apelação desprovida, por maioria.



A norma constitucional regedora do benefício está assim transcrita:

Art. 155. [...]

§ 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 moldura fática do acórdão recorrido retira-se:

No caso concreto, a impetrante produz e vende embalagens por encomenda, algumas delas destinadas a acondicionar produtos de exportação. Essa finalidade agregada, exportação, é incidental em relação à operação de circulação da mercadoria embalagens e sobre ela não há qualquer regra que imunize e, tal qual quando não ocorre a exportação, gera crédito fiscal ao comprador. Nesse sentido, o favorecimento das exportações pela desoneração da carga tributária, no caso, é garantido pela regra da não cumulatividade que faz gerar o crédito fiscal em relação às operações anteriores. Assim, observa-se a ocorrência de duas etapas distintas, havendo, portanto, circulação interna das mercadorias, quando da comercialização das embalagens. Mostra-se, portanto, escorreito o procedimento adotado pelo Fisco.

Os delineamentos do recurso não permitem o seu provimento.



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 assegura 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<sup>1</sup>:



---

<sup>1</sup> *Direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência.* 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 426.

Destaco, todavia, desde já, que o próprio dispositivo constitucional que estabelece a imunidade ao ICMS das operações de exportação (art. 155, § 2º, X, a) ocupa-se, *a contrario sensu*, das operações internas anteriores, pressupondo a incidência e estabelecendo o modo pelo qual o ônus tributário é compensado: mediante a manutenção e o aproveitamento dos créditos respectivos.

Ademais, já foi submetida à Corte Suprema, não pela primeira vez<sup>2</sup>, a tese de exclusão dos serviços anexos às operações de exportação para os fins de aplicação da imunidade tributária em questão, comprovando a exclusividade imunizante da operação exportadora:

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, Relator Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, DJe-059 de 31 mar. 2016)

Além do aproveitamento dos créditos relativamente ao exportador, outra razão milita para a restrição interpretativa do

---

2 No mesmo sentido: RE 212.637, Relator Min. CARLOS VELLOSO, DJ de 17 set. 1999.



enunciado constitucional: a ausência de limites objetivos quanto à tese de aplicação geral da regra imunizante a toda a cadeia manufaturadora do produto exportado. Isso se dá porque o único parâmetro fático instituído pela Constituição Federal é a operação de exportação, o que, por via direta, deixa a entender que todas as demais operações, ainda que ostensivamente busquem à própria exportação, são tributadas normalmente e sem nenhuma cláusula restringente.

Esse modelo de tributação foi planejado para evitar que a exportação de produtos desse causa ao repasse do ônus tributário para o mercado consumidor externo, descompensando a competitividade das mercadorias brasileiras em face das produzidas no país de destino. Nessa mesma linha, o RE 606.107, da relatoria da Ministra Rosa Weber:

O art. 155, § 2º, X, a, da CF – cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos – imuniza as operações de exportação e assegura “a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”. [...] O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, a, da CF. Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com des-



tino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC 87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonera as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da CF.

Não há dúvidas de que haja defensores do alargamento interpretativo da imunidade tributária, de modo que toda a cadeia geradora do produto exportado deveria ser contemplada com o favor constitucional. O motivo pelo qual pelejam não é outro, senão a já citada diminuição do preço final do produto exportado e o incremento do comércio internacional.

Contudo, além de esbarrarem na literalidade da norma de imunidade e propriamente na expressa locução “montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”, deixam de mencionar que, levado o raciocínio às últimas consequências, a prosperidade da balança comercial significa irremediavelmente uma abrupta queda de arrecadação do imposto estadual, tornando alguns setores produtivos, usualmente contribuintes do imposto estadual, praticamente devedores de tributos federais e deixando de fazer com que a tributação seja também fator de redistribuição de riquezas no âmbito regional, culminando em uma situação em que a União e os Estados se tornem verdadeiros adversários, já que mirariam objetivos institucionais e econômicos radicalmente diversos.



Desse modo, não há como adotar a tese contemplada no recurso extraordinário, sob pena de, ao generalizar em tema de repercussão geral, criar um acirramento tributário incompatível com o sistema federativo.

Ante o exposto, opina a Procuradoria-Geral da República pelo desprovimento do recurso extraordinário e, para os fins da repercussão geral, adota a seguinte tese:

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

Brasília (DF), 22 de setembro de 2016.



Rodrigo Janot Monteiro de Barros  
Procurador-Geral da República

JCCR/UASJ