

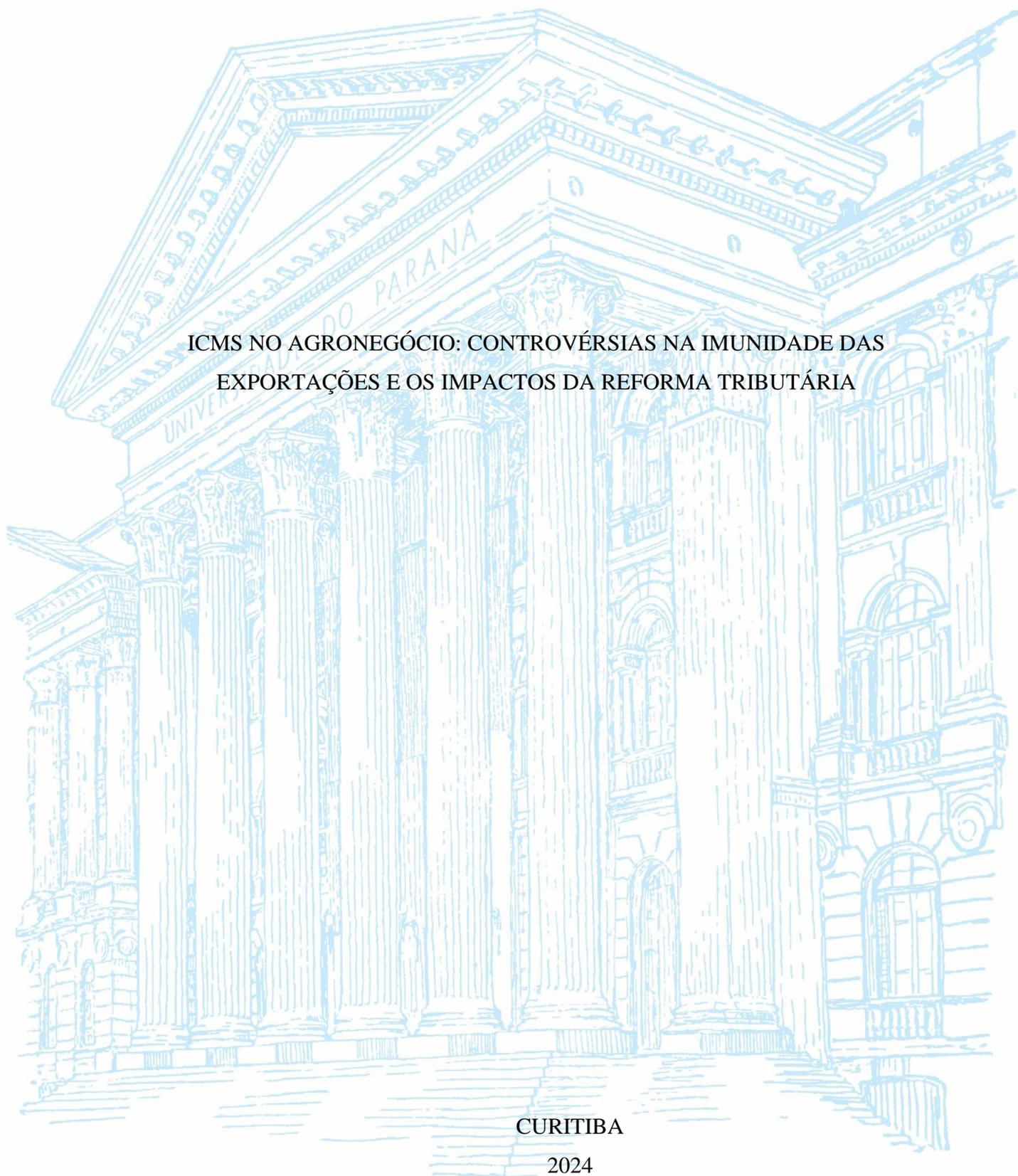
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

LAURA MATUKIWA

ICMS NO AGRONEGÓCIO: CONTROVÉRSIAS NA IMUNIDADE DAS  
EXPORTAÇÕES E OS IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA

CURITIBA

2024



LAURA MATUKIWA

ICMS NO AGRONEGÓCIO: CONTROVÉRSIAS NA IMUNIDADE DAS  
EXPORTAÇÕES E OS IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de  
Graduação em Direito, Setor de Ciências Jurídicas,  
Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial  
à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Profa. Dra. Betina Treiger Gruppenmacher.

CURITIBA

2024

## TERMO DE APROVAÇÃO

## ICMS NO AGRONEGÓCIO: CONTROVÉRSIAS NA IMUNIDADE DAS EXPORTAÇÕES E OS IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA

[LAURA MATUKIWA](#)

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado como requisito parcial para obtenção de Graduação no Curso de Direito, da Faculdade de Direito, Setor de Ciências jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

**BETINA TREIGER** Digitally signed by BETINA  
TREIGER  
**GRUPENMACHE** GRUPENMACHER:04978066816  
**R:04978066816** Date: 2024.12.19 17:07:57  
-03'00'

---

Betina Treiger Grupenmacher  
Orientador

---

Coorientador

Documento assinado digitalmente



**DAYANA DE CARVALHO UHDRE**  
Data: 19/12/2024 17:47:10-0300  
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

---

Dayana Uhdre

1º Membro

Documento assinado digitalmente



**NAYARA SEPULCRI DE CAMARGO PINTO**  
Data: 19/12/2024 21:39:31-0300  
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

---

Nayara Sepulcri de Camargo Pinto  
2º Membro

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço, primeiramente, a Deus, por me dar forças nos momentos de maior dificuldade e, principalmente, por nunca deixar de acreditar em mim.

Formar-me em Direito pela Universidade Federal do Paraná foi um dos maiores sonhos da minha vida, assim como tantos outros, e só se tornou possível graças ao apoio dos meus pais. A vocês, minha mãe e meu pai, o meu muito obrigada. O maior propósito da minha vida é dar orgulho a vocês e poder retribuir tudo o que fizeram e fazem por mim.

Aos meus irmãos, André e Amanda, minha gratidão. Vocês tornam meus dias mais leves e divertidos. É muito bom saber que, ao longo da vida, nunca estarei sozinha; sempre estaremos juntos, apoiando-nos e celebrando cada conquista.

Aos meus avós, Norma, Sadao, Hidehiko e Toshiko, que, mesmo morando em outras cidades, sempre fizeram questão de estar presentes: saibam que sou muito feliz por ter uma família tão preciosa e com os valores que vocês me ensinaram.

Agradeço também aos meus amigos. Não há nada mais especial do que ter com quem compartilhar cada vitória, cada desafio, cada aprendizado. O apoio e a presença diária de vocês foram o maior presente que a faculdade me deu, e eu sou eternamente grata por ter vocês ao meu lado.

Aos meus professores, especialmente à professora Betina, minha sincera gratidão. Ela se tornou uma inspiração muito antes de ser minha professora e, ainda, me deu o privilégio de ser orientada neste trabalho.

## **RESUMO**

O presente trabalho analisa as controvérsias relacionadas à imunidade tributária do ICMS sobre operações de exportação no agronegócio, considerando o princípio do país do destino e a não cumulatividade. A pesquisa aborda as dificuldades enfrentadas pelas empresas agro-exportadoras no aproveitamento de créditos acumulados de ICMS. Além disso, discute-se como a reforma tributária poderá impactar essas operações, especialmente com a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e seus reflexos no setor do agronegócio, que desempenha papel estratégico na economia brasileira. O estudo busca contribuir para o entendimento das implicações jurídicas e econômicas desse cenário.

Palavras-chave: ICMS; agronegócio; imunidade; exportação; reforma tributária.

## SUMÁRIO

|   |           |
|---|-----------|
| <b>1 INTRODUÇÃO .....</b>   | <b>8</b>  |
| <b>2 A IMPORTÂNCIA DO AGRONEGÓCIO NA ECONOMIA BRASILEIRA.....</b>   | <b>8</b>  |
| <b>3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS EXPORTAÇÕES .....</b>   | <b>11</b> |
| 3.1 CARACTERÍSTICAS DO ICMS NA EXPORTAÇÃO .....   | 14        |
| 3.2 EXPORTAÇÕES INDIRETAS .....   | 17        |
| <b>4 FUNCIONAMENTO DO ICMS DENTRO DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA<br/>NÃO CUMULATIVIDADE .....</b>   | <b>22</b> |
| <b>5 DISCUSSÃO SOBRE A PERCEPÇÃO DE EFICIÊNCIA NA EXONERAÇÃO<br/>TRIBUTÁRIA DO ICMS .....</b>   | <b>27</b> |
| <b>6 DISCUSSÃO SOBRE AS REGULAMENTAÇÕES DA REFORMA TRIBUTÁRIA E<br/>SUAS POTENCIAIS IMPLICAÇÕES PARA AS EXPORTAÇÕES DO<br/>AGRONEGÓCIO.....</b> | <b>28</b> |
| <b>7 CONCLUSÕES.....</b>  | <b>32</b> |
| <b>REFERÊNCIAS .....</b>  | <b>33</b> |

## 1 INTRODUÇÃO

O agronegócio é setor de destaque na economia brasileira, representando importante fonte de desenvolvimento para o país. A relevância das exportações agrícolas no contexto nacional evidencia a necessidade de um sistema tributário que permita sua competitividade no mercado internacional.

A Constituição Federal de 1988 prevê imunidade tributária para produtos destinados ao mercado externo, buscando desonerar a cadeia produtiva e evitar a incidência de tributos. Contudo, a aplicabilidade da imunidade das exportações é frequentemente questionada em função da complexidade operacional, especialmente em exportações indiretas realizadas por *trading companies*.

Nesse cenário, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), enquanto tributo de competência estadual, desempenha papel central ao mesmo tempo que levanta controvérsias sobre sua aplicação em operações de exportação. O debate se aprofunda quando se analisa a dificuldade dos exportadores em recuperar créditos acumulados de ICMS, o que impacta diretamente a liquidez e a viabilidade financeira das empresas do setor.

Além disso, a reforma tributária disposta pela Emenda Constitucional nº 132/2023, propõe uma reestruturação ampla do sistema, incluindo a substituição do ICMS e do ISS por um Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Essa mudança deve ser analisada, a fim de verificar os possíveis impactos nas operações do agronegócio e na continuidade das desonerações para exportações que podem gerar consequências significativas para a competitividade do setor.

Dessa forma, o presente estudo visa analisar as controvérsias em torno da imunidade de exportação no contexto do ICMS, considerando os desafios enfrentados pelos exportadores, em especial para o agronegócio e as perspectivas trazidas pela reforma tributária.

## 2 A IMPORTÂNCIA DO AGRONEGÓCIO NA ECONOMIA BRASILEIRA

A Constituição Federal de 1988, logo em seu art. 1º, dispõe que um dos fundamentos de um Estado Democrático de Direito é o da proteção à dignidade da pessoa humana<sup>1</sup>. Uma das formas de se atingir a dignidade da pessoa humana é através da produção de alimentos, e para

---

<sup>1</sup> Nesse sentido: Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...) III - a dignidade da pessoa humana;

que se tenha acesso ao alimento, o Estado precisa fomentar essa atividade, a fim de garantir que os direitos básicos do ser humano sejam atingidos.

Ainda, a partir da Emenda Constitucional nº 64, de 2010, foi incluído no rol dos direitos sociais o direito à alimentação. O novo texto constitucional ficou com a seguinte redação: “São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição”<sup>2</sup>.

A importância do agronegócio se justifica uma vez que tudo que envolve a cadeia do agronegócio se volta, principalmente, à produção de alimentos. Tributar a cadeia do consumo que produz o alimento, não parece ser o melhor caminho para arrecadar, principalmente dentro de um Estado como o Brasil, em que o acesso ao alimento para a população ainda é um desafio.

No mesmo sentido tem-se, na Constituição, o capítulo III denominado de “política agrícola e fundiária e da reforma agrária”, em que mais especificamente o art. 187 enuncia que:

Art. 187. A política agrícola será planejada e executada na forma da lei, com a participação efetiva do setor de produção, envolvendo produtores e trabalhadores rurais, bem como dos setores de comercialização, de armazenamento e de transportes, levando em conta, especialmente:  
I - os instrumentos creditícios e fiscais;<sup>3</sup>

Percebe-se que a Constituição Federal, em especial no inciso I, estabelece que o estado deve fomentar, por meio de instrumentos creditícios e fiscais, o setor do agronegócio. Isto é, está se dizendo que o tributo deve ser uma forma de viabilizar a atividade, e não dificultar.<sup>4</sup> A Lei n. 8.171, de 17 de janeiro de 1991<sup>5</sup>, que regulamenta o dispositivo ora em análise, acrescenta como condição básica o adequado abastecimento alimentar.

Portanto, a tributação não deve ser um instrumento utilizado para inviabilizar o agronegócio. Conforme o professor Fábio Calcini elucida “tributar de forma diferenciada o setor do agronegócio não é privilégio, mas, verdadeiramente, cumprir o que determina a Constituição Federal e o sistema jurídico brasileiro”.<sup>6</sup> Em outras palavras:

---

<sup>2</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Promulgada em 5 de outubro de 1988.

<sup>3</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

<sup>4</sup> CÁLCINI, Fábio. **Agronegócio: aspectos financeiros e tributários**. 1. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2023. p. 28.

<sup>5</sup> BRASIL. **Lei nº 8.171, de 17 de janeiro de 1991**. Dispõe sobre a política agrícola. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 18 jan. 1991.

<sup>6</sup> CÁLCINI, Fábio Pallaretti. **Tributação no agronegócio: algumas reflexões**. São Paulo: Revista de Direito Agrário, 2023, p. 18.

Trata-se, em verdade, do efetivo cumprimento e respeito às peculiaridades da cadeia deste setor, notadamente, aspectos ligados à agrariedade, em atenção ao princípio da igualdade, além de concretizar direitos fundamentais ligados à essência e existência do ser humano quanto à dignidade (artigo 1º), direito à vida (artigo 5º) e social à alimentação (artigo 6º), cumprindo a pretensão estabelecida no texto constitucional de segurança alimentar e de incentivo e fomento da atividade, inclusive, por instrumentos fiscais ou creditícios (artigo 187).<sup>7</sup>

Nesse sentido, o agronegócio faz jus a instrumentos fiscais que buscam fomentar uma atividade econômica de relevância nacional e mundial. Esses mecanismos refletem os princípios e fundamentos previstos na Constituição, que devem ser respeitados pelas normas infraconstitucionais.

No Brasil, o agronegócio desempenha um papel fundamental e estratégico no desenvolvimento da economia do país. A produção e as exportações do setor contribuem positivamente com o Produto Interno Bruto (PIB), bem como o superávit na balança comercial brasileira<sup>8</sup> e a geração de empregos diretos e indiretos.

Segundo dados levantados pelo Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada (Cepea/Esalq/USP), em conjunto com a Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil (CNA)<sup>9</sup>, a cadeia produtiva do agronegócio representou em torno de 24.1% do PIB do Brasil no ano de 2023. A relevância do agronegócio no PIB brasileiro é apenas um dos indicadores da importância do setor para a economia do país.

Vale ressaltar que o termo “agronegócio” se refere a uma ampla cadeia econômica que envolve: os insumos, a produção agrícola e pecuária no campo, as transformações dos produtos, as atividades de apoio e serviços que permitem o funcionamento do setor<sup>10</sup>, até a chegada do produto no consumidor final - seja ele para consumo interno ou externo.

No que diz respeito ao consumo interno, o país conta com uma produção diversificada de alimentos, o que reduz a necessidade de importação desses produtos. Nesse contexto, a agricultura familiar desempenha um papel crucial, sendo responsável por grande parte dessa produção.<sup>11</sup>

---

<sup>7</sup> CALCINI, Fábio Pallaretti. Reforma tributária e agronegócio: o Brasil age diferente de outros países. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 1 nov. 2024.

<sup>8</sup> FOLLONI, André; BORGHI, Vitor. **Tributação do agronegócio (ITR, ICMS e Funrural) e desenvolvimento sustentável**. Taxation of agribusiness (ITR, ICMS and Funrural) and sustainable development. Tributación del agronegocio (ITR, ICMS y Funrural) y desenvolvimiento sustentable. Curitiba: Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUCPR), [s.d.]. Disponível em: <https://orcid.org/0000-0002-8186-7305>. Acesso em: 14 out. 2024.

<sup>9</sup> PIB-AGR/CEPEA: PIB do agro cai no 3º trimestre e acumula baixa de 0,91% em 2023. **CEPEA**.

<sup>10</sup> AGROGALAXY. Qual a importância do agronegócio para o Brasil?. **Universo AgroGalaxy**, 19 abr. 2023.

<sup>11</sup> AIRES, Rafaella. Agronegócio: conheça a importância e as principais características do setor no Brasil. **AGRIQ**.

Já no comércio exterior, a título de exemplo, no ano de 2023, o agronegócio foi responsável por 50,8% das exportações brasileiras<sup>12</sup>, solidificando a presença do Brasil no mercado internacional e demonstrando um grande avanço para a economia brasileira. Este resultado significa que “o agronegócio brasileiro fechou 2023 com superávit acumulado de US\$ 148,58 bilhões – crescimento de 4,9% em relação ao ano anterior”.<sup>13</sup>

Ocorre que, por se tratar de um setor com tantas peculiaridades (sazonalidade, influência de fatores biológicos, perecibilidade, influência dos elementos e fatores climáticos e baixo valor agregado aos produtos agropecuários)<sup>14</sup>, o tratamento tributário se faz diferenciado, justamente com o intuito de atender as especificidades que o setor demanda.

### 3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS EXPORTAÇÕES

A Constituição Federal prevê algumas hipóteses de limitações ao poder de tributar: os princípios e as imunidades. Em relação à imunidade, há um consenso doutrinário<sup>15</sup> de que, apesar do texto constitucional não se referir expressamente como “imunidades”, visto que em seu texto se encontraram diversos termos como “não incidência” ou “isenção”, quando se trata de dispositivos positivados na Constituição Federal, devem ser considerados imunidades<sup>16</sup>, ou seja, limitações ao poder de tributar.

Nas palavras de Aliomar Baleeiro:

As limitações constitucionais ao Poder de tributar funcionam por meio de imunidades fiscais, isto é, disposições da Lei Maior que vedam ao legislador ordinário decretar impostos sobre certas pessoas, matérias ou fatos, enfim situações que define.<sup>17</sup>

<sup>12</sup> BRASIL. Ministério da Agricultura e Pecuária. **Balança comercial**, 2023.

<sup>13</sup> FERREIRA, Diego; SOUZA JR.; José Ronaldo de C.. Comércio exterior do agronegócio: primeiro semestre de 2024. **Carta de Conjuntura - IPEA**, 1 ago. 2024.

<sup>14</sup> CALCINI, Fábio Pallaretti. Tributação no agronegócio: algumas reflexões. São Paulo: **Revista de Direito Agrário**, 2023, p. 19.

<sup>15</sup> Nesse sentido: Há consenso entre os especialistas no consignar as diferenças entre imunidade, isenção e não incidência, convindo dizer que, ultimamente, vem prosperando a lição mediante a qual as três categorias mereceriam considerar-se casos de não incidência, agregando-se a cada uma, pela ordem, as seguintes expressões: estabelecida na Constituição (imunidade); prevista em lei (isenção); e pura e simples (não incidência em sentido estreito). Cf.: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 31. ed. rev. atual. - São Paulo: Noeses, 2021, p. 37

<sup>16</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**: completo. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 38.

<sup>17</sup> Baleeiro, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças e à política fiscal**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1964, p. 262.

Para Roque Antonio Carrazza<sup>18</sup> “as imunidades tributárias encerram limitações, postas na própria Constituição Federal, à ação estatal de criar tributos, justamente porque atendem a interesses maiores da sociedade”. A imunidade é, portanto, uma limitação ao poder tributar, ou ainda, uma limitação ao exercício da competência tributária.

Segundo pensamento doutrinário do professor Paulo de Barros Carvalho<sup>19</sup>, a imunidade pode ser entendida como:

A classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

Assentado o conceito das imunidades tributárias, cumpre ressaltar que, em relação a imunidade das exportações, entende-se que foi criada com o intuito de manter a competitividade dos produtos brasileiros no comércio exterior, vedando os Entes Federados de instituírem tributos sobre determinadas situações previstas no texto Constitucional. Isto é, a vedação do próprio sistema tributário brasileiro de exportar tributos.

Essa harmonia da legislação tributária busca exonerar as exportações e tributar as importações, trata-se de uma imunidade objetiva que visa não beneficiar o contribuinte, e sim o objeto ou o serviço que será exportado. Dessa forma, não é demais frisar que a imunidade das exportações se relaciona com a valorização da economia brasileira no comércio exterior “seguindo a orientação constitucional de que não se exporta tributos (arts. 149, § 2º, I; 153, § 3º, III; e 155, § 2º, X, "a", da Constituição Federal)”.<sup>20</sup>

O agronegócio exportador brasileiro desempenha, conforme visto no Ponto 2, um papel fundamental na economia do país, impulsionando o crescimento e contribuindo para a balança comercial.<sup>21</sup> Portanto, para ocorrer a manutenção do produto nacional em competitividade com o mercado internacional, é importante que não se tribute produtos/serviços ou receitas destinadas à exportação:

---

<sup>18</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 6.

<sup>19</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. - 31. ed. rev. atual. - São Paulo: Noeses, 2021, p. 250

<sup>20</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 201401067536**. Relator: Ministro (nome do relator, se conhecido). Publicado em 1 jun. 2021.

<sup>21</sup> QUINTAM, Carlos Paim Rifan; ASSUNÇÃO, Gerfison Maico de. Panorama do agronegócio exportador brasileiro. **RECIMA21 - Revista Científica Multidisciplinar - ISSN 2675-6218**, [S. l.], v. 4, n. 7, p. e473642, 2023.

Essa máxima de “não exportar tributos” está devidamente alinhada com as políticas internacionais, especialmente com compromissos internacionais assumidos pelo Brasil, e tem chancela da Constituição Federal quando esta determina não incidência dos referidos tributos sobre as exportações, vejamos: IPI (art. 153, § 3º, III), ICMS (art. 155 § 2º, X, a), ISS (art. 156, § 3º, II), CIDE (art. 149, § 2º, I), contribuições sociais (art. 149, § 2º, I), e, agora, com a publicação da EC 132, CBS e IBS (art. 156-A, § 1º, III)<sup>22</sup>.

O valor constitucionalmente prestigiado pela imunidade é a desoneração das exportações, para aumentar a competitividade das empresas brasileiras no mercado internacional e, conseqüentemente, para o desenvolvimento nacional. Ora, “a finalidade da exoneração tributária é tornar o produto brasileiro mais competitivo no mercado internacional”.<sup>23</sup>

A Constituição Federal determina em seu art. 3º, inciso I, que um dos objetivos da República Federativa do Brasil é a garantia ao desenvolvimento nacional.<sup>24</sup> Nesse sentido, é possível extrair a clara orientação normativa no sentido da desoneração da atividade exportadora, com a objetivo de aumentar a competitividade dos produtos brasileiros no mercado internacional.<sup>25</sup>

Nas palavras de Aliomar Baleeiro “trata-se de uma política destinada a impedir ou atenuar a exportação de impostos, que afetam a competitividade dos produtos nacionais no mercado externo”.<sup>26</sup>

A imunidade tributária das exportações, disposta na Constituição Federal, adota como fundamento o princípio do país do destino, isto é, exonerar o ônus tributário quando o produto for destinado ao exterior.<sup>27</sup>

A tributação do consumo está distribuída entre todos os entes federados, nesse sentido, quando o Constituinte impõe imunidade às exportações, faz com que todos os entes sigam o critério do destino. Segundo o professor Schoueri<sup>28</sup>:

---

<sup>22</sup> CARVALHO, Diane Borges de; SHINGAI, Thais Romero Veiga. Reforma Tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; et al. *Nossa reforma tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, contencioso do IBS, ITCMD e ITBI)*. São Paulo: Editora Max Limonad, 2024. p. 238.

<sup>23</sup> EREsp 710.260/RO, Rel. Ministra ELIANA CALMON, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/02/2008, DJe 14/04/2008

<sup>24</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

<sup>25</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 474.132**, Santa Catarina. Relator: Min. Gilmar Mendes. Julgamento: 12 ago. 2010. Publicação: 1 dez. 2010. Órgão julgador: Tribunal Pleno.

<sup>26</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 467

<sup>27</sup> SCAFF, Fernando Facury; BEVILACQUA, Lucas. Imunidade tributária das exportações via Trading Companies. **Temas de direito tributário: em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto**. Tradução. Belo Horizonte: Arraes Ed., 2020, p. 2.

<sup>28</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. Pág. 295.

Assim, a imunidade às exportações se explica a partir da decisão do constituinte brasileiro – seguindo tendência universal – de o País adotar, em suas relações internacionais, o princípio do destino na tributação do consumo.

[...] Noutras palavras, a imunidade das exportações, juntamente com a possibilidade de se tributarem as importações, nada mais faz que instituir, em âmbito nacional, o critério do destino. É, assim, imunidade que apenas conforma a própria competência tributária.

Sendo assim, o critério do país de destino é uma forma de auxiliar o país na competitividade dos seus produtos no exterior. Caso o constituinte optasse por tributar a exportação, é muito provável que o bem seria duplamente tributado: ao sair do país de origem e ao ingressar no país do destino. Nesse sentido, a imunidade tributária das exportações, bem como a adoção do critério do país do destino, são formas de auxiliar o país em seu desenvolvimento nacional e no cenário internacional.

### 3.1 CARACTERÍSTICAS DO ICMS NA EXPORTAÇÃO

A Constituição de 1934 atribuiu aos Estados a competência sobre o “Imposto de Vendas Mercantis” que, em seguida, foi substituído pelo “Imposto sobre Vendas e Consignações”, mantido pela Constituição de 1937 e 1946.

Em 1965, com a Emenda Constitucional nº 18/65, o IVC foi substituído pelo “Imposto sobre Circulação de Mercadorias - ICM”, de competência da União, e, pela primeira vez, seguindo a não cumulatividade, que será melhor abordada no ponto 4.

Com a Constituição Federal de 1988, o ICM foi substituído pelo atual ICMS, um imposto que incide sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação. Carrazza afirma que podem ser ao menos cinco diferentes incidências:

A sigla “ICMS” alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber; a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada, na Unidade Federada, de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e, e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais). São cinco impostos diferentes justamente porque têm hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes. Com efeito, o que distingue um tributo do outro não é o nome que possui, nem a destinação do seu produto de arrecadação, mas a hipótese de incidência, confirmada por sua base de cálculo (cf. art. 4º do CTN).<sup>29</sup>

O ICMS possui previsão no art. 155, inciso II, §2º da CRFB, de competência dos Estados e do Distrito Federal. Como sua competência é estadual, para que não ocorresse as chamadas “guerras fiscais” entre os estados da federação, foi necessária a criação de um sistema unificador responsável por harmonizar e tornar mais equânime a cobrança do ICMS, em que se exige que sejam celebrados Convênios pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz).

No Agronegócio, o ICMS possui uma incidência mitigada sobre os produtos agropecuários, por meio da aplicação de regimes como de diferimento, isenções, reduções de base de cálculo e créditos presumidos. Para que ocorra a legitimidade em conferir esses regimes para operações envolvendo determinados produtos agropecuários, é preciso aprovação no Convênio do Confaz, nos termos do art. 155, §2º, XII, g da CRFB.

Em relação à sua imunidade na exportação, a Constituição Federal de 1988, na sua redação original do artigo 155, § 2º, X, “a”, além de manter a tributação do ICMS sobre as exportações de produtos primários, estendeu-a às de produtos semielaborados.<sup>30</sup> Assim, só faria jus a imunidade das exportações os produtos considerados como industrializados.

As regras de incidência do ICMS foram alteradas pela Lei Kandir (Lei Complementar nº 87 de 1996), seguida pela alteração da Emenda Constitucional nº 42 de 2003, ampliando a desoneração do ICMS para os produtos primários e semielaborados. Assim, a redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 2003 visou conceder imunidade de ICMS para as operações que destinem mercadorias para o exterior, sejam elas mercadorias industrializadas ou não. Nos seguintes termos:

---

<sup>29</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17ª ed revista e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 42-43.

<sup>30</sup> KUME, Honório; PIANI, Guida. **O ICMS sobre as exportações brasileiras: uma estimativa da perda fiscal e do impacto sobre as vendas externas**. IPEA – Rio de Janeiro: 1997.

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; (...)  
 § 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;<sup>31</sup>

Ou seja, a imunidade constitucional foi ampliada<sup>32</sup>, tendo em vista que a Constituição Federal incluiu o que estava previsto na Lei Kandir, em seu art. 3º, inciso II e no art. 32<sup>33</sup>, acerca da não incidência de ICMS nas “operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços”. Analisando a Lei Kandir, Batista Júnior esclarece que Antônio Kandir trabalhou pela aprovação de uma versão mais ampla da desoneração, envolvendo também os produtos primários. Sob pressão da tecnoburocracia financeira da União, a votação do PLP ocorreu a “toque de caixa”.<sup>34</sup>

Da mesma maneira, não incide ICMS na saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a empresa comercial exportadora, inclusive *tradings* ou outro estabelecimento da mesma empresa; ou ainda, armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro (art. 3º, parágrafo único, incisos I e II, da Lei Complementar no 87/96), conforme será explorado no ponto 3.2 deste trabalho.

---

<sup>31</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

<sup>32</sup> Nesse sentido: Considerávamos, entretanto, inconstitucional o art. 32, I, da Lei Complementar 87/1996, por ofensa ao princípio federativo, já que diminuía a competência tributária dos Estados (e do Distrito Federal) – e, por via de consequência, suas autonomias financeira, política e, até, jurídica. De fato, na medida em que, por força do Poder Constituinte Originário, estas pessoas políticas podiam tributar, por meio de ICMS, exportações de mercadorias que não fossem produtos industrializados e prestações de serviços para o exterior, não podia uma lei complementar anular por completo tal faculdade, mesmo arrimada no art. 155, § 2º, XII, “e”, da CF (“cabe à lei complementar: ... excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, ‘a’”). Muito bem, na medida em que a Emenda Constitucional 42/2003, dando nova redação ao art. 155, § 2º, X, “a”, da CF, “reiterou” o conteúdo do art. 32, I, da Lei Complementar 87/1996 e, com isso, esvaziou, por completo, a competência que os Estados e o Distrito Federal originalmente tinham para tributar exportações de mercadorias que não fossem produtos industrializados, também ela agrediu frontalmente a cláusula pétrea do princípio federativo (art. 60, § 4º, I, da CF) Cf.: CARRAZZA, 2009, p. 500-501.

<sup>33</sup> Nesse sentido: Art. 32. A partir da data de publicação desta Lei Complementar: I – o imposto não incidirá sobre operações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, bem como sobre prestações de serviços para o exterior

<sup>34</sup> BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares. **Do federalismo de cooperação ao federalismo canibal: a Lei Kandir e o desequilíbrio do pacto federativo**. Revista de Informação Legislativa: RIL, v. 55, n. 217, p. 157-180, jan./mar. 2018. p. 163. Disponível em: [https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/55/217/ril\\_v55\\_n217\\_p157](https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/55/217/ril_v55_n217_p157).

Trata-se, portanto, de evidente preocupação em assegurar às empresas brasileiras vantagens competitivas para atuação no mercado externo, por meio da desoneração tributária nas operações com mercadorias destinadas ao exterior.

### 3.2 EXPORTAÇÕES INDIRETAS

Em países ainda em desenvolvimento, como o Brasil, para exportar produtos ou serviços, muitas empresas necessitam da intermediação de outras empresas que possam realizar o comércio exterior, ou seja, uma exportação indireta, feita por empresas denominadas de “*trading companies*” ou por “empresas comerciais exportadoras”.

As empresas comerciais exportadoras, apesar de não possuírem uma legislação específica no comércio exterior, devem possuir Registro de Exportadores e Importadores da Secex (REI/Siscomex). O registro, desde 1999, não demandava nenhuma formalidade para a inscrição, sendo realizada automaticamente quando ocorrida a primeira operação no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex).<sup>35</sup>

As *tradings companies*, por sua vez, devem possuir<sup>36</sup>: (i) Registro especial na Carteira de Comércio Exterior do Banco do Brasil S/A. (CACEX) e na Secretaria da Receita Federal, de acordo com as normas aprovadas pelo Ministro da Fazenda; (ii) Constituição sob forma de sociedade por ações, devendo ser nominativas as ações com direito a voto; e (iii) Capital mínimo fixado pelo Conselho Monetário Nacional.

Nas palavras de Fernando Scaff e Lucas Bevilacqua, *trading companies* se incumbem da “prospecção de mercados e importadores, bem como, toda logística de armazenagem e escoamento até o porto; operação essa denominada de “exportação indireta” muito comum na cadeia produtiva do agronegócio”<sup>37</sup>.

Nesse sentido, é relevante somente o bem que será exportado, o qual é assegurado pelas imunidades da exportação dispostas na Constituição, independente se a exportação é feita de forma direta ou indireta<sup>38</sup>.

---

<sup>35</sup> BRASIL. Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços. **O REI – Registro de Exportadores e Importadores da SECEZ, ainda está em vigência?**. 2024.

<sup>36</sup> BRASIL. Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972. Dispõe sobre o tratamento tributário das operações de compra de mercadorias no mercado interno, para o fim específico da exportação, e dá outras providências.

<sup>37</sup> SCAFF, Fernando Facury; BEVILACQUA, Lucas. Imunidade tributária das exportações via Trading Companies. **Temas de direito tributário: em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto**, p. 1

<sup>38</sup> XAVIER, Alberto. Regime constitucional das isenções e incentivos fiscais às exportações: o caso do ICMS. Do direito à utilização integral de saldo acumulado de créditos de ICMS como corolário da imunidade das

Ora, a finalidade da realização de exportação de produtos, mesmo que feita através de outra empresa comercial exportadora, não altera a natureza da operação, por isso a interpretação do dispositivo constitucional da imunidade relativa a exportação de mercadorias para o mercado externo deve ser feita de forma finalística.

As imunidades tributárias, portanto, devem ser interpretadas de forma teleológica e finalística, visando atingir aos fins constitucionalmente dispostos. O Supremo Tribunal Federal possui entendimento consolidado no mesmo sentido:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO. I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade.[...]³⁹

Diante do exposto, resta claro que o STF escolheu a finalidade como critério para interpretação das imunidades, a fim de atingir sua máxima efetividade.

Em relação ao ICMS, a imunidade constitucional alcança não somente aquele exportador imediato da mercadoria, como também se estende a todos os demais que estão envolvidos para que a exportação se tornasse possível, ou seja, trata-se de um direito *ex vi constitutionis*.<sup>40</sup>

À vista disso, Pedro Guilherme Gonçalves de Souza disserta que as saídas de mercadorias com destino a exportação não seriam anteriores à exportação, e sim a própria exportação, “entendimento diverso implica agregação de custo tributário à exportação, com evidente frustração do propósito da imunidade”.<sup>41</sup> Ou seja, ao tributar a exportação indireta, há um aumento no custo da mercadoria exportada, haja vista que o montante tributado será repassado ao preço do bem, violando o mandamento constitucional de não exportar tributos.

Na mesma toada, o professor Carrazza pontua que ainda são atingidos pela imunidade as saídas para comerciais exportadoras e armazéns, com destino a exportação uma vez que “a interpretação teleológica do art. 155, §2º, X, “a”, da CF leva-nos à irretorquível conclusão de

---

exportações. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Tratado de Direito Constitucional e Tributário** – estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 610.

<sup>39</sup> RE n. 627.815/SP, rel. Min. Rosa Weber, julgado em 25/03/2013.

<sup>40</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS.

<sup>41</sup> REBOUÇAS, Rodolfo; CASTRO JUNIOR, Paulo Honório de. **Controvérsias Tributárias Atuais no Agronegócio**. v. 2. (Org.) Rodolfo Rebouças, Paulo Honório de Castro Júnior, Nereida Horta, Thales Falek, Gabriel Hercos - São Paulo: Editora Dialética, 2021. p. 164.

que a imunidade ali prevista abrange as pessoas que contribuem para que se perfaça a venda para o exterior da mercadoria”.<sup>42</sup>

Isso porque o Constituinte buscou imunizar quem destina a produção para o mercado exterior, independente se for exportado de forma direta ou indireta, uma vez que o principal objetivo é fomentar a exportação dos produtos brasileiros. Nesse viés, Renato Conchon, coordenador do Núcleo Econômico da Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil (CNA)<sup>43</sup>, versou da mesma posição:

O texto constitucional para as operações com fim específico para exportação, repita-se, nunca fez distinção e/ou restrição à “exportação direta” ou “exportação indireta”, pois a imunidade para as exportações diretas ou indiretas, foi instituída para incrementar a exportação dos produtos nacionais e o desenvolvimento da economia brasileira.

Isto posto, a imunidade do ICMS na exportação direta, bem como aqueles decorrentes nas saídas para comerciais exportadoras, *trading companies* ou armazéns, com destino a exportação, também estão abarcadas pela imunidade constitucional.

Em relação ao ICMS, a Lei Kandir em seu art. 3º, parágrafo único, inciso I, dispõe da mesma compreensão:

Art. 3º O imposto não incide sobre:  
II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;  
Parágrafo único. Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:  
I - empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa;

---

<sup>42</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17ª ed revista e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

<sup>43</sup> REBOUÇAS, Rodolfo; CASTRO JUNIOR, Paulo Honório de. *Controvérsias Tributárias Atuais no Agronegócio*, p. 259.

Apesar disso, muitos Tribunais<sup>44 45</sup> e até mesmo o próprio STF, ao julgar o Tema 475, fixou 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”. Nos seguintes termos, foi proferida a 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 ateu 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. 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”.<sup>46</sup>

Na ocasião, o julgamento versava se a aplicação, ou não, da imunidade relativa ao ICMS nas operações que destinem mercadorias ao exterior alcançava toda a cadeia produtiva

---

<sup>44</sup> Nesse sentido: RETRATAÇÃO – AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL – Devolução à Turma Julgadora para adequação ou manutenção do julgado, nos termos do art. 1040, II, do CPC, diante do julgamento do mérito do RE nº 754.917/RS, Tema nº 475, do STF, segundo a qual "A imunidade a que se refere o art. 155, § 2º, X, a, da CF não alcança operações ou prestações anteriores à operação de exportação." – A Imunidade tributária não abrange toda a cadeia produtiva, concedendo o aproveitamento do crédito somente à empresa exportadora – In casu, o benefício constitucional é inaplicável já que as mercadorias não foram objeto de industrialização – Improcedência da ação – Retratação acolhida para negar provimento ao recurso, mantendo a r. sentença, nos termos da fundamentação. Retratação acolhida para negar provimento ao recurso, mantida a sentença de improcedência da ação.

(TJSP; Apelação Cível 0021800-42.2011.8.26.0053; Relator (a): Rebouças de Carvalho; Órgão Julgador: 9ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 7ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 22/06/2022; Data de Registro: 22/06/2022)

<sup>45</sup> Nesse sentido: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. Juízo de retratação. Art. 1.036 e 1.040 do NCPC. Fazenda do Estado que pretende o afastamento da imunidade tributária de produtos destinados ao exterior. Julgamento do RE 754.917, Tema 475 do STF. Tese firmada: A imunidade a que se refere o art. 155, § 2º, X, a, da CF não alcança operações ou prestações anteriores à operação de exportação. Imunidade tributária que não abrange toda a cadeia produtiva, conferindo o aproveitamento do crédito somente à empresa exportadora. Devolução dos autos à Turma Julgadora, para eventual adequação. Acórdão alterado. Retratação nos termos do artigo arts. 1039 e 1040 do NCPC. Recurso improvido. (Apelação Cível 0019522-68.2011.8.26.0053; Relator Claudio Augusto Pedrassi; Data do Julgamento: 09/06/2022)

<sup>46</sup> RE n. 754917, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 05-08-2020, processo eletrônico repercussão geral - mérito dje-243 divulg 05-10-2020 public 06-10-2020.

do bem a ser exportado ou apenas o último da cadeia. No julgamento, o STF se debruçou acerca da imunidade da embalagem que seria exportada, e não do próprio produto.

Apesar da tese ser fixada de forma ampla, o que estava discutido, no caso, não é o próprio produto, mas apenas a embalagem. No voto do Ministro Edson Fachin, entendeu-se que:

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.<sup>47</sup>

Dessa forma, conclui-se que apesar do Tema 475 do STF possuir o entendimento de que a imunidade alcança somente a última operação de exportação, é preciso diferenciar o caso em análise do julgamento, visto que se trata de uma empresa de embalagem, não se equiparando aos demais casos em que se discute a imunidade do próprio produto decorrente das operações anteriores à exportação.

Corroborando com esse entendimento a imunidade constitucional do art. 149, §2º, I, da Constituição que dispõe que as contribuições sociais “não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação”<sup>48</sup>. Nessa linha, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 759.244-RG-repercussão geral (Tema 674), fixou a tese:

A norma imunizante contida no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação negocial de sociedade exportadora intermediária.

A Constituição nada mais fez do que conceder imunidades para aumentar a exportação e concretizar o princípio do destino, e este deve ser levado em consideração.

---

<sup>47</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 475**. Portal STF. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/tema.asp?num=475>. Acesso em: 3 dez. 2024.

<sup>48</sup> Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

#### 4 FUNCIONAMENTO DO ICMS DENTRO DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO CUMULATIVIDADE

A cumulatividade pode ser descrita como a incidência do tributo mais de uma etapa da cadeia produtiva. Essa modalidade só pode ocorrer em tributos incidentes sobre a comercialização de bens e serviços, em que se incidirá no início da cadeia até a aquisição do bem/serviço no consumidor final. Uma das grandes problemáticas levantadas pela cumulatividade era a da impossibilidade de efetiva desoneração das exportações. Nas palavras de André Moreira:

A mercadoria não exportada diretamente pelo seu produtor sofre uma ou mais incidências na cadeia produtiva, sem possibilidade de recuperação ou abatimento deste montante quando da venda ao exterior. Com isso subverte-se a lógica mundial de não exportar tributos, ocasionando a perda de competitividade dos bens nacionais.  
49

Em face dos problemas que a cumulatividade dispunha, criou-se no Brasil o instituto da não-cumulatividade: um mecanismo utilizado para abater o tributo pago na cadeia anterior, inspirado na *taxe sur la valeur ajoutée* (TVA), de experiência europeia.<sup>50</sup> Assim, a partir da Emenda Constitucional nº 18/65, foi instituído no ICM (atual ICMS), o instituto da não-cumulatividade.

Na exposição de motivos da proposta de reforma tributária, presente na EC n. 18/65, amparada numa pretensão de atualização dos novos modelos de tributação, em que os prejuízos dos regimes de tributação monofásica ou cumulativa foram alterados com o intuito de alcançar um modelo que eliminasse os efeitos econômicos danosos da cumulatividade nas cadeias plurifásicas. O regime previsto na Constituição de 1988, em certa medida, pode ser interpretado como a fase mais adiantada de todas essas tentativas de acomodação entre incidência tributária e suas repercussões econômicas.<sup>51</sup>

---

<sup>49</sup> MOREIRA, André Mendes. **NÃO-CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO E NAS LEIS (IPI, ICMS, PIS/COFINS, IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES RESIDUAIS)**. 2011. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011, p. 84.

<sup>50</sup> Nesse sentido: Em 1965, acompanhando os reflexos das reformas ocorridas nos sistemas dos diversos países europeus, a Emenda Constitucional n. 18/65 extinguiu o referido imposto, substituindo-o pelo “Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICM”, com a característica de ser *plurifásico* e *não cumulativo*. Ao lado deste, o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, de competência da União, seguia similar destino, o qual originava-se como uma evolução do “Imposto de Consumo”, na origem era *monofásico*, mas que passou a ser *plurifásico* e *não cumulativo*, a partir da Lei n. 3.520, de 20 de dezembro de 1958. Comentários à constituição do Brasil. (Série IDP) Gilmar Ferreira Mendes, pág. 1799 - artigo escrito pelo Heleno Torres

<sup>51</sup> Comentários à constituição do Brasil. (Série IDP) Gilmar Ferreira Mendes, pág. 1799 artigo escrito pelo Heleno Torres

A não-cumulatividade foi criada com o intuito de atuar em tributos plurifásicos, em que pressupõe a incidência “sobre um ciclo completo de negócios (plurifasia impositiva)”.<sup>52</sup> Assim, conforme Moreira<sup>53</sup>, pode-se dizer:

Para nós, plurifasia – e, portanto, cumulatividade e não-cumulatividade – exige, além da incidência plúrima, que os fatos alcançados pela norma sejam de alguma forma encadeados entre si. Tal ocorre nos tributos que gravam a circulação de riquezas, ou seja, nos impostos sobre o consumo de bens e serviços. Nestes, ambas as partes estão ligadas por um negócio jurídico que, a seu turno, é pressuposto para a ocorrência, em momento subsequente, de outro negócio em torno da mesma mercadoria ou serviço. Vista de fora, a operação é uma só, com seus vários estádios concatenados, possibilitando a circulação do bem desde a extração da matéria-prima (quando tal se fizer necessário) até a entrega do produto ou serviço ao consumidor final. Somente se atendidos esses pressupostos é possível falar-se em plurifasia.

O entendimento no Supremo Tribunal Federal, proferido na década de 1980, aborda a necessidade da plurifasia para a aplicação da não-cumulatividade. Nos termos do voto do Relator, Ministro Octavio Gallotti “a não-cumulatividade só tem razão de ser se ocorrente a multiplicidade de operações tributáveis, realizadas por comerciantes, industriais ou produtores”.<sup>54</sup>

A não-cumulatividade pode ter como uma de suas classificações a de não-cumulatividade *stricto sensu*, em que se permite a obtenção de uma neutralidade fiscal e de transferência do ônus tributário, como é o caso dos tributos plurifásicos, em que se destaca o IPI e o ICMS. Além da não-cumulatividade exigir que o tributo seja plurifásico, é necessário também que conceda ao contribuinte, o direito ao abatimento do que foi pago nas etapas anteriores, conforme destacou Gilberto de Ulhôa Canto<sup>55</sup>:

A não-cumulatividade do ICM não é apenas um fenômeno econômico ou financeiro, embora sejam desta índole alguns dos seus fundamentos. É, também, e principalmente, fenômeno jurídico a partir de quando a Constituição a enuncia como característica do tributo, que em virtude dela não poderá ser instituído e cobrado ‘em cascata’.

---

<sup>52</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**, 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 224.

<sup>53</sup> MOREIRA, André Mendes. **NÃO-CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO E NAS LEIS (IPI, ICMS, PIS/COFINS, IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES RESIDUAIS)**, p. 118.

<sup>54</sup> STF, Primeira Turma, **RE nº 105.666/SP**, Relator Min. OCTAVIO GALLOTTI, DJ 06.12.1985, p. 22.585.

<sup>55</sup> CANTO, Gilberto de Ulhôa. ICM - não-cumulatividade - abatimento constitucional. **Revista de Direito Tributário** nº 29-30. São Paulo: Malheiros, julho/dezembro de 1984, p. 203.

Nesse sentido, a CRFB se refere à não-cumulatividade para diversos tributos, em especial, para o ICMS. Trata-se, portanto, de uma diretriz constitucional, isto é, o princípio da não-cumulatividade. Assim, o ICMS se apresenta, conforme mandamento constitucional, como um imposto não-cumulativo.

De forma prática, a não-cumulatividade visa que o imposto que foi pago na entrada (crédito fiscal), seja descontado do imposto cobrado na saída (débito fiscal)<sup>56</sup>. Dessa forma, o contribuinte pode descontar o que foi pago a título de imposto com o montante devido da operação subsequente. Essa sistemática acaba por reduzir a carga tributária final e evitar o acúmulo de tributos no decorrer da cadeia produtiva.

Ocorre que, apesar de a não-cumulatividade ser um princípio constitucional, muitos Estados acabam impondo diversos regramentos para o aproveitamento dos créditos, dificultando a efetivação da competitividade das exportações brasileiras, com ênfase na prejudicialidade de tais regulamentos para o setor do agronegócio.

Em relação a não-cumulatividade do ICMS, a CRFB, como forma de viabilizar as exportações, assegura a manutenção e o aproveitamento dos créditos de ICMS acumulados em decorrência da exportação de mercadorias (artigo 155, §2º, inciso X, alínea "a" da CRFB).

No artigo 155, parágrafo 2º, inciso II, da CRFB, o próprio constituinte já impôs como hipóteses de restrições a não cumulatividade “a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação, (a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; (b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores”. Portanto, a Constituição já delimitou as exceções para o aproveitamento do instituto da não-cumulatividade, com o objetivo de delimitar as restrições dos créditos relativos às operações anteriormente tributadas.<sup>57</sup>

Assim, ao serem as exportações de *commodities* do agronegócio desoneradas do ICMS, surge diretamente a questão dos créditos acumulados decorrentes da não-cumulatividade. Isso ocorre porque, enquanto as etapas anteriores da cadeia produtiva são normalmente tributadas, a operação final destinada à exportação é imune. Como consequência, empresas exportadoras do setor do agronegócio, incluindo as *tradings*, frequentemente

---

<sup>56</sup> LOZEKAM, Ivo Ricardo. Alternativas legais para a problemática do saldo credor acumulado de ICMS. **Revista de Direito Tributário da APET**, São Paulo, n. 24, p. 15-33, 2023.

<sup>57</sup> SILVA, Rômulo Cristiano Coutinho da. O alcance constitucional da não cumulatividade do ICMS. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 31, p. 1-30, 2014.

acumulam um volume significativo de créditos em sua escrituração fiscal, sem possibilidade de utilizá-los de maneira eficaz.<sup>58</sup>

O constituinte, entretanto, nada dispôs acerca das possibilidades de utilização desse saldo credor, deixando a cargo da lei complementar, nos termos do artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, alínea c, da CRFB.

Nesse sentido, a Lei Kandir (Lei Complementar nº 87/1996, determina em seu art. 25, §1º, inciso I e II que os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado. Ainda, havendo saldo remanescente, poderá ser transferido pelo sujeito passivo a outros contribuintes do mesmo Estado, mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito.

Essas limitações inconstitucionais e ilegais acabam por prejudicar a prática de não exportar tributos. Ou seja, para que ocorra a desoneração das exportações, é fundamental que o direito à manutenção dos créditos acompanhe a possibilidade de recuperação desses créditos acumulados. Todavia, uma empresa exportadora não possui débitos de ICMS para que possa abater com os créditos da cadeia de exportação, acumulando-os.

O legislador estadual não pode impor qualquer proibição ao aproveitamento ou transferência desses créditos de ICMS, sob pena de infringir o princípio da não-cumulatividade. No julgamento proferido pelo STJ, entendeu-se da mesma maneira:

---

<sup>58</sup>OLIVEIRA, João Marcos Castro de; GALVÃO, Silvano Macedo. **Tributação no agronegócio (ICMS e ITR) e norma contábil relevante (CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola) para o agronegócio.** *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 157, 2023.

TRIBUTÁRIO. ICMS. LC 87/96. TRANSFERÊNCIA A TERCEIROS DE CRÉDITOS ACUMULADOS EM DECORRÊNCIA DE OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. ART. 25, § 1º, DA LC 87/96. NORMA DE EFICÁCIA PLENA. DESNECESSIDADE DE EDIÇÃO DE LEI ESTADUAL REGULAMENTADORA. INVIABILIDADE DE VEDAÇÃO À TRANSFERÊNCIA. 1. A jurisprudência do Superior Tribunal de justiça entende que, conforme o disposto no Art. 25 da Lei Complementar n. 87/96, há duas hipóteses de transferência de crédito acumulado de ICMS o contribuintes do mesmo Estado: (a) nos termos da § 1º, os créditos oriundos de operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializado semielaborados, ou serviços; e (b) nos termos do § 2º, os demais casos de saldos credores acumulados, a serem definidos pelo legislador estadual. 2. A primeira hipótese prescinde de lei estadual regulamentadora, pois se trata de norma de eficácia plena. (...) 3. Ante a autoaplicabilidade do § 1º do Art. 25 da Lei Complementar No 87/96, e, sendo os créditos oriundos de operações disciplinadas no Art. 3º. Inciso II, do mesmo normativa, ‘não é dada ao legislador estadual qualquer vedação ao aproveitamento dos créditos do ICMS, sob pena de infringir o princípio da não cumulatividade, quando este aproveitamento se fizer em benefício de qualquer outro estabelecimento seu, no mesmo Estado, ou de terceiros pessoas, observando-se para tanto a origem no Art. 3º (RMS 13544/ PA, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, julgada em 19.11.2002, DJ 2.6.2003, p.229). Recurso especial provido.<sup>59</sup>

Entretanto, muitos estados<sup>60</sup> continuam criando mecanismos para restringir o aproveitamento dos saldos credores decorrentes das exportações, prejudicando a competitividade das empresas exportadoras, que, em sua maioria, são compostas por agroindústrias. Conforme elucida Fábio Calcini<sup>61</sup>:

Além disso, quanto aos tributos não cumulativos, juntamente com o impedimento de diversos créditos e da plena exoneração da exportação, o setor convive com acúmulo de créditos sem o devido ressarcimento/restituição e atualização, causando aumento da litigiosidade e dos custos da operação, diante das glosas, autos de infração ou mesmo proposital inércia na fiscalização para postergar a devida devolução.

A Confederação Nacional da Indústria (CNI), pontuou de forma assertiva acerca do tema ao destacar que “o impacto é sentido diretamente na formação do custo de produção da mercadoria, reduzindo a competitividade do produto brasileiro no exterior”.<sup>62</sup> E, ainda complementou abordando que “o valor não recuperado pela empresa exportadora se transforma

<sup>59</sup> REsp Nº 1.252.683. 2ª Turma. Rel. Min. Humberto Martins. DJe 29.06.2011.

<sup>60</sup> Nesse sentido: Decreto Nº 11.803/05 do Estado de Mato Grosso do Sul (que foi respaldado pelo STJ no RMS Nº 29.716, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Dj 10.09.2010) e os Arts. 74 a 81-C do Anexo II do Regulamento do Código Tributário do Estado de Goiás.

<sup>61</sup> CALCINI, Fábio Pallaretti. Exoneração tributária na cadeia do agronegócio. **APET**.

<sup>62</sup> CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA (CNI). **Perda de competitividade das exportações: o problema do acúmulo de créditos de ICMS**. Brasília, DF: CNI, 2018.

em custo, é incorporado ao preço da mercadoria exportada e, conseqüentemente, aumenta o valor do produto em comparação ao do país competidor”.<sup>63</sup>

Em estudo realizado pelo Fundo Monetário Internacional<sup>64</sup>, constatou-se que, em geral, os países não possuem dificuldade em recuperar seus créditos, com média de recuperação em 3 a 6 meses, a partir da data do registro dos créditos. Já no Brasil, o procedimento para recuperação dos créditos acumulados pode gerar anos, ou ainda, a depender da legislação do ICMS do estado, pode nem ocorrer.

Mesmo que alguns estados, a exemplo do Paraná e de São Paulo, ofereçam programas que possibilitem monetizar o crédito de ICMS decorrente das exportações, como através da habilitação de crédito, o processo leva tempo até que o estado “devolva” esse crédito para o contribuinte, dificultando o caixa das empresas.

## **5 DISCUSSÃO SOBRE A PERCEPÇÃO DE EFICIÊNCIA NA EXONERAÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS**

Diante do acima exposto, fica evidente que a Constituição sistematicamente busca desonerar as exportações, a partir da leitura dos dispositivos do artigo 149, § 2º, I; artigo 153, IV, § 3º, III; artigo 155, II, § 2º, X, a, e artigo 156, § 3º, II, o qual atribuem imunidade - em relação às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, IPI, ICMS e ao ISS, para as exportações.

O legislador infraconstitucional também busca a exoneração das exportações, a partir da não incidência ou isenção da exportação direta ou indireta, manutenção do crédito nos regimes não cumulativos, formas de recuperação, regimes especiais para preponderante exportador (suspensão para embalagens, matéria prima, material intermediário), regimes especiais aduaneiros, entre outras hipóteses.<sup>65</sup>

Ocorre que, apesar dos esforços do constituinte e do legislador infraconstitucional em desonerar a exportação, há muitos obstáculos ainda que dificultam o regimento no país em alcançar a neutralidade, fazendo com que, inevitavelmente, se tenha os denominados “resíduos tributários” e, conseqüentemente, a exportação de tributos.

---

<sup>63</sup> CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA (CNI). Perda de competitividade das exportações: o problema do acúmulo de créditos de ICMS.

<sup>64</sup> HARRISON, Graham; KRELOVE, Russell. **VAT refunds: a review of country experience**. FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL (FMI). Working Paper, 2005.

<sup>65</sup> CALCINI, Fábio Pallaretti. **Exoneração tributária na cadeia do agronegócio**. Direito do Agronegócio, Consultor Jurídico, 29 dez. 2023, 8h00.

Mesmo com a criação do Reintegra<sup>66</sup>, ainda pendente de julgamento, bem como dos demais dispositivos dispostos na Constituição Federal e nas normas infraconstitucionais, ainda não há uma exoneração efetiva das exportações. Nas palavras de Fábio Calcini<sup>67</sup>:

Esse panorama geral do sistema tributário e a exoneração das exportações pode levar à equivocada conclusão de que temos uma estrutura eficiente e que, verdadeiramente, cumpre a finalidade normativa da exoneração das exportações, contribuindo para o melhor desempenho e competitividade do agronegócio.

Essa, no entanto, não é a realidade, pois, apesar dessa estrutura normativa, há grande restrição na interpretação e aplicação das legislações pelas autoridades administrativas e pelo Poder Judiciário, inclusive pelo Supremo Tribunal Federal, notadamente, ao se buscar a plena exoneração de toda a cadeia.

Isso ocorre, pois as autoridades administrativas, o Poder Judiciário, inclusive os Tribunais Superiores, interpretam e aplicam as normas de forma restritiva. Ainda, há um acúmulo de créditos na cadeia com o difícil ressarcimento/restituição, impedindo a plena exoneração da exportação e, conseqüentemente, dificultando a atuação do setor do agronegócio no comércio exterior.

## **6 DISCUSSÃO SOBRE A REFORMA TRIBUTÁRIA E SUAS POTENCIAIS IMPLICAÇÕES PARA AS EXPORTAÇÕES DO AGRONEGÓCIO**

A Reforma Tributária sobre o consumo foi promulgada em dezembro de 2023, no texto da Emenda Constitucional nº 132/2023.<sup>68</sup> Nesse viés, a EC 132/2023 visa simplificar o sistema tributário brasileiro sobre o consumo através da unificação do PIS e da COFINS com a criação

---

<sup>66</sup> Nesse sentido: Uma das alternativas diante desse cenário foi a criação do O Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para Empresas Exportadoras (REINTEGRA), foi regulamentado, inicialmente, pelo Decreto nº 7.633/11, posteriormente instituído pela Lei Federal nº 12.546/2011. O objetivo do programa é reintegrar valores referentes a custos tributários federais residuais existentes nas suas cadeias de produção. Cf.: BRASIL. **Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011**. Institui o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra); altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, p. 1, 15 dez. 2011.

<sup>67</sup> CALCINI, Fábio Pallaretti. **Exoneração tributária na cadeia do agronegócio**. Conjur, 29 dez. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-dez-29/exoneracao-tributaria-na-cadeia-do-agronegocio/>. Acesso em: 9 dez. 2024.

<sup>68</sup> Nesse sentido: A EC 132/2023, alterou a CF em 307 trechos, sendo 284 por inclusão de texto, “Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023”; e 23, por mudança de redação, “Redação dada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023”. Na Constituição publicada no sítio da Presidência da República, há ainda 16 referências à EC 132/2023, nos seguintes termos: “Vide Emenda Constitucional nº 132, de 2023”. Cf.: MEIRA, Liziane Angelotti. O impacto da reforma tributária no comércio exterior (parte 1). **Consultor Jurídico**, 2024.

da CBS (Art. 195, V, CF) (contribuição sobre bens e serviços), e da unificação do ICMS e do ISS no IBS (Art. 156-A, CF) (imposto sobre bens e serviços).

A Emenda Constitucional nº 132 introduziu, além do IBS e da CBS, a criação de um novo tributo, denominado "Imposto Seletivo", popularmente conhecido como "imposto do pecado". Este Imposto Seletivo (IS), de competência exclusiva da União, incidirá sobre a produção, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

Em relação ao impacto da Emenda Constitucional no comércio exterior, cumpre ressaltar novamente que o IBS, de competência compartilhada pelos estados, distrito federal e municípios, visa substituir o ICMS, de competência estadual, e o ISS, de competência municipal. Suas regras estruturais estão majoritariamente dispostas no art. 156-A da CRFB.

No artigo 156-A, §1º, determina que o IBS está sujeito ao princípio da neutralidade. O princípio da neutralidade será de suma relevância para que se atenda à não-cumulatividade. Nas palavras de Fernando Facury Scaff:

No art. 156-A, foi estabelecido que o IBS será informado pelo princípio da neutralidade. Existem ao menos dois âmbitos para esse princípio. Um âmbito determina que não haja diferenciação entre as operações, de tal forma que a disputa concorrencial nos mercados não seja afetada em razão do regime de tributação adotado. Isso busca impedir a *guerra fiscal*, dificultando a seletividade e a adequação à capacidade econômica dos contribuintes, e, inclusive vedando a concessão de incentivos fiscais estaduais e municipais muito usuais no sistema anterior, conforme o inciso X desse artigo. Outro âmbito diz respeito à não cumulatividade, a fim de permitir que todos os insumos ou mercadorias gerem créditos a serem compensados nas etapas econômicas seguintes.<sup>69</sup>

No inciso I do artigo 156-A, §1º, está disposto que incidirá o IBS sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços. No mesmo parágrafo, no inciso II, está disposto ainda, que incidirá sobre a importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja sujeito passivo habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade.

No que tange às imunidades das exportações, o artigo 156-A, §1º, III, determina que “não incidirá sobre as exportações, assegurados ao exportador a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direitos, ou serviço, observado o disposto no § 5º, III”. Observa-se, portanto, que além

---

<sup>69</sup> SCAFF, Fernando Facury. **Panorama sobre a EC n. 132: um salto no escuro, com torcida a favor**. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 56, p. 30, 2024. DOI: <https://doi.org/10.46801/2595-6280.56.30.2024.2534>. Acesso em: 2 dez. 2024.

de manter a imunidade das exportações, também foi assegurado a manutenção e o aproveitamento dos créditos.

Além disso, a não incidência sobre as exportações dependerá de lei complementar (art. 156-A, § 5º, III), que deverá dispor sobre a forma e o prazo para ressarcimento de créditos acumulados pelo contribuinte.

Conforme exposto no trabalho, as empresas exportadoras do agronegócio acumulam créditos das operações anteriores à efetiva exportação. A EC 132/2023, dispôs no art. 134 do ADCT que tais saldos credores de ICMS acumulados até 31 de dezembro de 2032 serão aproveitados pelos contribuintes nos termos da lei complementar. Em relação ao tema, Scaff menciona três balizas:

(1) deverá ser formalizado um pedido de homologação desses créditos perante o Estado devedor; (2) ao final do prazo que vier a ser estabelecido pela lei complementar, não havendo resposta do Estado, tais créditos serão considerados como homologados; (3) o que se aplica também às homologações realizadas após 31 de dezembro de 2032.<sup>70</sup>

Dessa forma, o novo sistema de tributação sobre o consumo visa desonerar completamente a exportação, melhorando o fluxo de caixa das empresas e deixando as exportações brasileiras mais competitivas no mercado internacional:

Com a reforma, a tributação da produção e do consumo ficará mais simples e transparente, o que permitirá a efetiva desoneração das exportações. Assim, espera-se um significativo aumento da competitividade brasileira. Espera-se também importante estímulo à exportação de produtos com mais valor agregado, pois, na complexidade atual, quanto maior a cadeia produtiva dentro do país, mais tributos são exportados, com comprometimento em termos de concorrência.<sup>71</sup>

De toda maneira, deverá ser verificado o prazo e condições estipuladas para o ressarcimento dos créditos na exportação, visto que se o ressarcimento não for célere, gerará uma situação delicada para o segmento do agronegócio exportador. Apesar da ideia positiva que a tramitação de crédito seria mais célere e seriam pagos mais rapidamente, deve-se atentar em como o comitê vai gestar esses recursos.

---

<sup>70</sup> SCAFF, Fernando Facury. **Panorama sobre a EC n. 132: um salto no escuro, com torcida a favor.** *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 56, p. 30, 2024. DOI: <https://doi.org/10.46801/2595-6280.56.30.2024.2534>. Acesso em: 2 dez. 2024.

<sup>71</sup> MEIRA, Liziane Angelotti. O impacto da reforma tributária no comércio exterior (parte 1). **Consultor Jurídico**, 2024.

Ainda, correrá o risco dessa “devolução” ser considerada como uma subvenção, tal qual a discussão acerca do Reintegra. Portanto, apesar das pontuações positivas acerca da reforma tributária, e é o que se espera, é necessário também verificar como esses recursos serão tratados, bem como a sua celeridade, pois a disputa de crédito vai ocorrer, principalmente, no setor exportador do agronegócio.

## 7 CONCLUSÕES

A análise das controvérsias relacionadas ao ICMS no agronegócio e à imunidade de exportação revela a complexidade e a relevância do tema para o desenvolvimento econômico do Brasil. Embora a desoneração das exportações seja um mandamento constitucional, sua aplicação prática enfrenta entraves que comprometem sua efetivação, como a dificuldade de recuperação de créditos acumulados e os desafios das exportações indiretas.

No contexto da reforma tributária e a Emenda Constitucional nº 132/2023, também impõe o desafio de garantir que as desonerações para exportações sejam mantidas de forma eficiente e transparente. É crucial que as novas regras contemplem mecanismos claros e ágeis para a compensação de créditos, evitando que os produtores brasileiros sejam prejudicados na competição global.

O agronegócio, enquanto motor econômico do país, não pode ser sufocado por um sistema tributário disfuncional. A implementação de soluções que reduzam os custos indiretos, desburocratize os processos e fortaleçam a segurança jurídica é essencial para promover o crescimento sustentável do setor.

Assim, conclui-se que a compatibilização entre a imunidade tributária das exportações no contexto pré e pós-reforma do sistema tributário é um caminho indispensável para assegurar que o Brasil continue a se consolidar como um dos maiores exportadores globais, garantindo o fortalecimento do agronegócio como vetor de progresso para o país.

## REFERÊNCIAS

- AGROGALAXY. Qual a importância do agronegócio para o Brasil?. **Universo AgroGalaxy**, 19 abr. 2023. Disponível em: <https://universo.agrogalaxy.com.br/2023/04/19/qual-a-importancia-do-agronegocio-brasil/>. Acesso em: 14 out. 2024.
- AIRES, Rafaella. Agronegócio: conheça a importância e as principais características do setor no Brasil. **AGRIQ**. Disponível em: <https://agriq.com.br/agronegocio/>. Acesso em: 14 out. 2024.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças e à política fiscal**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1964.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)
- BRASIL. **Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972**. Dispõe sobre o tratamento tributário das operações de compra de mercadorias no mercado interno, para o fim específico da exportação, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del1248.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1248.htm).
- BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 16 set. 1996. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm).
- BRASIL. **Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011**. Institui o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra); altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, p. 1, 15 dez. 2011. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/112546.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112546.htm). Acesso em: 17 nov. 2024.
- BRASIL. **Lei nº 8.171, de 17 de janeiro de 1991**. Dispõe sobre a política agrícola. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 18 jan. 1991. Disponível em: <https://www.gov.br/agricultura/pt-br/assuntos/sustentabilidade/tecnologia-agropecuaria/arquivos-de-legislacoes-de-tecnologias/lei-no-8-171-de-17-de-janeiro-de-1991.pdf/view>.
- BRASIL. Ministério da Agricultura e Pecuária. **Balança comercial**, 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/agricultura/pt-br/assuntos/noticias/exportacoes-do-agronegocio-atingem-novo-recorde-no-mes-de-maio-e-no-acumulado-do-ano>.
- BRASIL. Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços. **O REI – Registro de Exportadores e Importadores da SECEZ, ainda está em vigência?**. 2024. Disponível

em: <https://www.gov.br/mdic/pt-br/aceso-a-informacao/perguntas-frequentes-faq/secretaria-de-comercio-exterior/exportacao-o-rei-2013-registro>. Acesso em: 28/11/2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 201401067536**. Relator: Ministro (nome do relator, se conhecido). Publicado em 1 jun. 2021. Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=201401067536&dt\\_publicacao=01/06/2021](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201401067536&dt_publicacao=01/06/2021). Acesso em: 28/11/2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 474.132**, Santa Catarina. Relator: Min. Gilmar Mendes. Julgamento: 12 ago. 2010. Publicação: 1 dez. 2010. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur185525/false>. Acesso em: 28/11/2024.

CALCINI, Fábio Pallaretti. Exoneração tributária na cadeia do agronegócio. **APET**. Disponível em: <https://apet.org.br/artigos/exoneracao-tributaria-na-cadeia-do-agronegocio/>

CALCINI, Fábio Pallaretti. **Exoneração tributária na cadeia do agronegócio**. Direito do Agronegócio, **Consultor Jurídico**, 2023. Disponível em: [https://www.conjur.com.br/2023-dez-29/exoneracao-tributaria-na-cadeia-do-agronegocio/#\\_ftn4](https://www.conjur.com.br/2023-dez-29/exoneracao-tributaria-na-cadeia-do-agronegocio/#_ftn4). Acesso em: 14 nov. 2024.

CALCINI, Fábio Pallaretti. Reforma tributária e agronegócio: o Brasil age diferente de outros países. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 1 nov. 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-nov-01/reforma-tributaria-e-agronegocio-o-brasil-age-diferente-de-outros-paises/>.

CALCINI, Fábio Pallaretti. Tributação no agronegócio: algumas reflexões. São Paulo: **Revista de Direito Agrário**, 2023.

CÁLCINI, Fábio. **Agronegócio: aspectos financeiros e tributários**. 1. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2023.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. ICM - não-cumulatividade - abatimento constitucional. **Revista de Direito Tributário** nº 29-30. São Paulo: Malheiros, julho/dezembro de 1984.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17ª ed revista e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas**. São Paulo: Noeses, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. - 31. ed. rev. atual. - São Paulo: Noeses, 2021

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**, 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA (CNI). **Perda de competitividade das exportações: o problema do acúmulo de créditos de ICMS**. Brasília, DF: CNI, 2018. Disponível em: [https://static.portaldaindustria.com.br/media/filer\\_public/d9/47/d947372d-c224-43dc-bcf5-cf2e40c0b753/icms\\_estudo\\_web.pdf](https://static.portaldaindustria.com.br/media/filer_public/d9/47/d947372d-c224-43dc-bcf5-cf2e40c0b753/icms_estudo_web.pdf). Acesso em: 26 nov. 2024.

EREsp 710.260/RO, Rel. Ministra ELIANA CALMON, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/02/2008, DJe 14/04/2008

FERREIRA, Diego; SOUZA JR.; José Ronaldo de C.. Comércio exterior do agronegócio: primeiro semestre de 2024. **Carta de Conjuntura - IPEA**, 1 ago. 2024. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/index.php/tag/comercio-exterior-do-agronegocio/#:~:text=Com%C3%A9rcio%20exterior%20do%20agroneg%C3%B3cio%20em%202023&text=As%20exporta%C3%A7%C3%B5es%20do%20setor%20somaram%20US%24%20165%2C05%20bilh%C3%B5es%2C,importa%C3%A7%C3%B5es%20retra%20ADram%204%2C5%25>. Acesso em: 20 nov. 2024.

HARRISON, Graham; KRELOVE, Russell. **VAT refunds: a review of country experience**. FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL (FMI). Working Paper, 2005. Disponível em: <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/31/VAT-Refunds-A-Review-of-Country-Experience-18646>. Acesso em: 26 nov. 2024.

KUME, Honório; PIANI, Guida. O ICMS sobre as exportações brasileiras: uma estimativa da perda fiscal e do impacto sobre as vendas externas. **IPEA** – Rio de Janeiro: 1997. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2207/1/TD%20465.pdf>

LOZEKAM, Ivo Ricardo. Alternativas legais para a problemática do saldo credor acumulado de ICMS. **Revista de Direito Tributário da APET**, São Paulo, n. 24, p. 15-33, 2023. Disponível em: <https://revistas.apet.org.br/index.php/rdta/article/download/305/239/603>. Acesso em: 30 nov. 2024.

MEIRA, Liziane Angelotti. O impacto da reforma tributária no comércio exterior (parte 1). **Consultor Jurídico**, 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-mai-21/o-impacto-da-reforma-tributaria-no-comercio-exterior-parte-1/>. Acesso em: 20 nov. 2024.

MOREIRA, André Mendes. **NÃO-CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO E NAS LEIS (IPI, ICMS, PIS/COFINS, IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES RESIDUAIS)**. 2011. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011, p. 84. Disponível em: [https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-27012011-135439/publico/Andre\\_Mendes\\_Moreira\\_Integral.pdf](https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-27012011-135439/publico/Andre_Mendes_Moreira_Integral.pdf).

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**: completo. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 38.

PIB-AGR/CEPEA: PIB do agro cai no 3º trimestre e acumula baixa de 0,91% em 2023. **CEPEA**. Disponível em: <https://www.cepea.esalq.usp.br/br/releases/pib-agro-cepea-pib-do-agro-cai-no-3-trimestre-e-acumula-baixa-de-0-91-em-2023.aspx#:~:text=%3A%20Indicadores%20%3A.->

QUINTAM, Carlos Paim Rifan; ASSUNÇÃO, Gerfison Maico de. Panorama do agronegócio exportador brasileiro. **RECIMA21 - Revista Científica Multidisciplinar - ISSN 2675-6218**, [S. l.], v. 4, n. 7, p. e473642, 2023. DOI: [10.47820/recima21.v4i7.3642](https://doi.org/10.47820/recima21.v4i7.3642)

RE n. 754917, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 05-08-2020, processo eletrônico repercussão geral - mérito dje-243 divulg 05-10-2020 public 06-10-2020.

RE n. 627.815/SP, rel. Min. Rosa Weber, julgado em 25/03/2013.

REBOUÇAS, Rodolfo; CASTRO JUNIOR, Paulo Honório de. **Controvérsias Tributárias Atuais no Agronegócio**. v. 2. (Org.) Rodolfo Rebouças, Paulo Honório de Castro Júnior, Nereida Horta, Thales Falek, Gabriel Hercos - São Paulo: Editora Dialética, 2021. p. 164.

REBOUÇAS, Rodolfo; CASTRO JUNIOR, Paulo Honório de. *Controvérsias Tributárias Atuais no Agronegócio*, p. 259.

SCAFF, Fernando Facury; BEVILACQUA, Lucas. Imunidade tributária das exportações via Trading Companies. **Temas de direito tributário: em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto**. Tradução. Belo Horizonte: Arraes Ed., 2020, p. 2.

SILVA, Rômulo Cristiano Coutinho da. O alcance constitucional da não cumulatividade do ICMS. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 31, p. 1-30, 2014. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/download/1494/819/4651>. Acesso em: 26 nov. 2024.

STF, Primeira Turma, **RE nº 105.666/SP**, Relator Min. OCTAVIO GALLOTTI, DJ 06.12.1985, p. 22.585.

XAVIER, Alberto. Regime constitucional das isenções e incentivos fiscais às exportações: o caso do ICMS. Do direito à utilização integral de saldo acumulado de créditos de ICMS como corolário da imunidade das exportações. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Tratado de Direito Constitucional e Tributário** – estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 610.