



**CONGRESSO
DO NOROESTE PAULISTA
DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS:**
PROFESSOR PAULO DE BARROS CARVALHO

Limitações na imunidade sobre as operações de exportação no agronegócio

Pedro Henrique Salomão



Exportar produtos, não tributos

A imunidade das exportações: do sistema atual ao IBS/CBS

A Emenda Constitucional 132/2023 e a Lei Complementar 214/2025 instituíram o IBS e a CBS sob o princípio da tributação no destino: o Brasil não deve exportar tributos, apenas produtos. Este estudo enfrenta uma pergunta concreta: o art. 82 da LC 214/2025 — ao condicionar a suspensão do pagamento dos tributos nas exportações indiretas a cinco requisitos — respeita os limites da imunidade constitucional das exportações?



A jurisprudência do STF
sobre exportação indireta



As condicionantes do
art. 82 da LC 214/2025



(In)constitucionalidade e
judicialização em curso



Conclusões e caminhos
para o Judiciário



PANORAMA CONSTITUCIONAL

O princípio da desoneração das exportações

Desde a redação original da CF/88, o Constituinte optou por não exportar tributos — cada tributo sobre o consumo recebeu sua própria regra de imunidade ou não incidência:

ICMS	IPI	PIS/COFINS	ISS
<i>Art. 155, §2º, X, "a", CF</i> Não incide sobre operações que destinem mercadorias ao exterior; assegura manutenção e aproveitamento dos créditos.	<i>Art. 153, §3º, III, CF</i> Imunidade sobre produtos industrializados destinados ao exterior.	<i>Art. 149, §2º, I, CF</i> Não incidência das contribuições sociais e interventivas sobre receitas de exportação.	<i>Art. 156, §3º, II, CF c/c LC 116/03</i> Exclusão da incidência sobre exportação de serviços ao exterior.

Fundamento: princípio da tributação no destino (GATT) + neutralidade concorrencial do comércio internacional — não se deve "exportar tributos".

A NOVA IMUNIDADE

A imunidade no IBS e na CBS



CONGRESSO
DO NOROESTE PAULISTA
DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS



Art. 156-A, §1º, III, CF:

"III - 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;

- **Extensão à CBS.** Aplicação por força da remissão do art. 195, §16, CF.
- **Não cumulatividade plena.** Manutenção do crédito relativo às operações anteriores — a regra evita anular os efeitos da imunidade.
- **Ressarcimento padronizado.** Art. 156-A, §5º, III: lei complementar disciplina forma e prazo de ressarcimento dos créditos acumulados.

Natureza jurídica da imunidade



CONGRESSO
DO NOROESTE PAULISTA
DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

Paulo de Barros Carvalho: *"classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas constitucionais que estabelecem a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas."*



Norma de incompetência

Regra de estrutura que proíbe o exercício da atividade legislativa sobre a classe de fatos imunizada — antes mesmo de qualquer incidência.



Direito subjetivo do contribuinte

Assegura a não incidência tributária; interpreta-se finalisticamente, em vista dos valores constitucionais que a justificam.

Se não se pode legislar sobre o tema, não há sentido em falar de "suspensão do pagamento" — fenômeno que pressupõe a incidência, ainda que potencial, da norma tributária.



O que o STF já disse sobre a imunidade das exportações

RE 627.815

Rel. Min. Rosa Weber · 2013

Interpretação teleológica da imunidade: PIS/COFINS não incide sobre a variação cambial positiva das operações de exportação.

RE 606.107

Rel. Min. Rosa Weber · 2013

Não incidência de PIS/COFINS sobre valores recebidos por empresa exportadora na cessão de créditos de ICMS a terceiros.

ADI 4.735

Rel. Min. Alexandre de Moraes · 2020

A imunidade do art. 149, §2º, I, CF alcança também a exportação indireta, realizada via empresas comerciais exportadoras.

RE 759.244

Rel. Min. Edson Fachin · 2020

“Imune não é o contribuinte, mas o bem quando exportado” — irrelevante se a exportação é direta ou indireta.

Imunidade objetiva + incondicionada + interpretação finalística → alcança a exportação indireta, sem exigência de requisitos infraconstitucionais.



Art. 82 da LC 214/2025: a suspensão condicionada

"Art. 82. Poderá ser suspenso o pagamento do IBS e da CBS no fornecimento de bens materiais com o fim específico de exportação a empresa comercial exportadora que atenda cumulativamente aos seguintes requisitos:"

- I** Certificação no Programa OEA (Operador Econômico Autorizado) – Obrigatoriedade ou faculdade?
- II** Patrimônio líquido $\geq$ R\$ 1 milhão, ou $1 \times$ o valor dos tributos suspensos
- III** Opção pelo Domicílio Tributário Eletrônico (DTE)
- IV** Escrituração contábil mantida e apresentada em meio digital
- V** Regularidade fiscal perante as Fazendas federal, estadual e municipal

§11 estende a lógica de suspensão a produtos agropecuários in natura destinados a industrialização para exportação · regulamentação pelo Decreto nº 12.955/2026 (arts. 90 e ss.)



A IMPROPRIEDADE TÉCNICA

“Suspensão condicionada” não é imunidade



Imunidade

- Norma de incompetência tributária.
- Retira a operação da própria competência dos entes políticos — não apenas do campo de incidência.
- Não comporta condicionamento infraconstitucional a requisitos não previstos no texto constitucional.



“Suspensão” (art. 82)

- Pressupõe a incidência da regra-matriz tributária.
- Mutila parcialmente um dos critérios da RMIT (Paulo de Barros Carvalho) — tecnicamente, uma isenção.
- Condiciona o exercício de um direito subjetivo constitucional a requisitos legais e infralegais.

Se a operação já é imune, é despido de sentido deôntico tratá-la, no plano infraconstitucional, como isenta e sujeitá-la a requisitos.



Inconstitucionalidade formal: falta de delegação

Existe delegação

Art. 150, VI, "c", CF

Imunidade de partidos políticos, entidades sindicais, instituições de educação e assistência social — o próprio texto remete à lei complementar a disciplina dos requisitos a serem atendidos.

Não existe delegação

Art. 156-A, §1º, III, CF

Imunidade das exportações do IBS/CBS — não há remissão equivalente autorizando o legislador complementar a criar requisitos ao exercício do direito.

Conclusão. O art. 146, II, CF autoriza a lei complementar a regular limitações ao poder de tributar — não a ampliar ou restringir seu alcance. Ao criar requisitos ao exercício da imunidade, o art. 82 da LC 214/2025 extrapola a competência do legislador complementar.



Inconstitucionalidade material: quatro princípios violados



Isonomia

Arts. 5º, caput, e 150, II, CF

Trata mais gravosamente o pequeno exportador que depende de comerciais exportadoras — invertendo a lógica do art. 146, III, "d" (tratamento favorecido a ME/EPP).



Neutralidade

Art. 156-A, §1º, III, CF

Vertical (não cumulatividade plena) e horizontal (isonomia concorrencial) comprometidas por decisões de estruturação movidas só para escapar dos requisitos.



Livre iniciativa e concorrência

Art. 170, IV e par. único, CF

Cria barreiras de acesso ao regime imune conforme o porte econômico do exportador e sua modalidade de operação.



Devido processo legal

Súmulas 70, 323 e 547 do STF

A exigência de regularidade fiscal (inciso V) transforma a imunidade em instrumento de cobrança indireta — sanção política vedada pelo STF.



Já há discussão no Poder Judiciário

~90%

dos exportadores poderiam ficar
fora do regime de suspensão,
segundo estimativa do setor

*Fonte: CECIEX (Conselho Brasileiro das
Empresas Comerciais Importadoras e
Exportadoras)*

Mandado de Segurança Coletivo

7ª Vara da Fazenda Pública do DF · Processo nº 0701878-82.2026.8.07.0018

6ª Vara Federal Cível da Seção Judiciária do DF Processo nº 1013794-80.2026.4.01.3400

Impetrante: CECIEX — Conselho Brasileiro das Empresas Comerciais Importadoras e Exportadoras, questionando os requisitos do art. 82 da LC 214/2025.

IBS

Decisão favorável, reconhecendo a
inconstitucionalidade dos requisitos.

CBS

Resultado desfavorável aos exportadores
— mesma controvérsia, desfecho
oposto.

*Decisão de 1ª instância, sujeita a recurso — mas já revela o caminho
provável da controvérsia.*

Fiscalizar a exportação, sim. Condicionar a imunidade, não.

- 1 A imunidade das exportações no IBS/CBS é objetiva, incondicionada e alcança as exportações indiretas — na esteira da jurisprudência do STF sob o sistema atual.
- 2 O art. 82 da LC 214/2025 trata como isenção condicionada aquilo que a Constituição imunizou, incorrendo em inconstitucionalidade formal e material.
- 3 A judicialização já começou (MS Coletivo CECIEX) e tende a se intensificar à medida em que o Decreto 12.955/2026 produz efeitos práticos.
- 4 É provável que o Judiciário, quando provocado, invalide o art. 82 ou lhe dê interpretação conforme a Constituição.

"Dizer que tais requisitos são inconstitucionais não significa que os órgãos aduaneiros não devam fiscalizar se houve efetiva exportação." **Fábio Pallaretti Calcini**



**CONGRESSO
DO NOROESTE PAULISTA
DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS:**
PROFESSOR PAULO DE BARROS CARVALHO



OBRIGADO!

@pedro.h.salomao

@institutoinpet

pedro.henrique@brasilsalomao.com.br