

UNIVERSIDADE CESUMAR - UNICESUMAR
CENTRO DE CIÊNCIAS HUMANAS E SOCIAIS APLICADAS
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA AO FRETE INTERNO DE MERCADORIAS
DESTINADAS À EXPORTAÇÃO – (IM) POSSIBILIDADE**

**BRAYAN DANIEL BUENO CARVALHO
OTAVIO JOSÉ FRIZZO**

MARINGÁ – PR
2025

BRAYAN DANIEL BUENO CARVALHO
OTAVIO JOSÉ FRIZZO

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA AO FRETE INTERNO DE MERCADORIAS
DESTINADAS À EXPORTAÇÃO – (IM) POSSIBILIDADE**

Artigo apresentado ao Curso de Graduação em Direito da Universidade Cesumar – UNICESUMAR como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel (a) em Direito, sob a orientação do Prof. Dr. Welligton Júnior Jorge Manzato.

MARINGÁ – PR

2025

FOLHA DE APROVAÇÃO
BRAYAN DANIEL BUENO CARVALHO
OTAVIO JOSÉ FRIZZO

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA AO FRETE INTERNO DE MERCADORIAS
DESTINADAS À EXPORTAÇÃO – (IM) POSSIBILIDADE**

Artigo apresentado ao Curso de Graduação em Direito da Universidade Cesumar – UNICESUMAR como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel (a) em Direito, sob a orientação do Prof. Dr. Welligton Júnior Jorge Manzato.

Aprovado em: ____ de _____ de _____.

BANCA EXAMINADORA

Nome do professor – (Titulação, nome e Instituição)

Nome do professor - (Titulação, nome e Instituição)

Nome do professor - (Titulação, nome e Instituição)

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA AO FRETE INTERNO DE MERCADORIAS DESTINADAS À EXPORTAÇÃO – (IM) POSSIBILIDADE

Brayan Daniel Bueno Carvalho

Otávio José Frizzo

RESUMO

O presente artigo analisa a controvérsia sobre a extensão da imunidade do ICMS, prevista no art. 155, § 2º, X, "a", da Constituição Federal, ao serviço de transporte interno de mercadorias destinadas à exportação. Partindo do problema consolidado pelo Supremo Tribunal Federal no Tema 475 de Repercussão Geral, que negou o benefício, a pesquisa utiliza o método dedutivo, com abordagem qualitativa, por meio de pesquisa bibliográfica e documental em doutrina e jurisprudência. O estudo investiga a finalidade teleológica da norma imunizante, que visa a desoneração completa da cadeia exportadora, e contrapõe a interpretação restritiva do STF para o ICMS com a própria jurisprudência da Corte em casos análogos de PIS/COFINS, nos quais se adota uma hermenêutica ampla e finalística. Demonstra-se que a restrição à imunidade do frete, seja pela via judicial no ICMS ou legal no PIS/COFINS, revela uma profunda incoerência sistêmica e ofende princípios constitucionais como a isonomia, a razoabilidade e a supremacia da Constituição. Conclui-se que, apesar do precedente vinculante, a interpretação que melhor concretiza a vontade constitucional é a de que a imunidade deve, sim, alcançar o frete, por ser este um elo indispensável da operação de exportação, sendo a decisão em contrário um obstáculo à competitividade nacional.

Palavras-chave: Imunidade Tributária. ICMS. Exportação. Frete. Interpretação Teleológica.

TAX IMMUNITY FOR DOMESTIC FREIGHT OF GOODS DESTINED FOR EXPORT – (IM) POSSIBILITY

ABSTRACT

This article analyzes the controversy over the extension of the ICMS (State VAT) immunity, provided for in art. 155, § 2, X, "a", of the Federal Constitution, to the domestic freight service for goods destined for export. Starting from the issue consolidated by the Federal Supreme Court in "Tema 475" of General Repercussion, which denied the benefit, the research uses the deductive method with a qualitative approach, through bibliographic and documentary research in legal doctrine and jurisprudence. The study investigates the teleological purpose of the immunity rule, which aims for the complete tax relief of the export chain, and contrasts the STF's restrictive interpretation for ICMS with the Court's own jurisprudence in analogous PIS/COFINS cases, in which a broad and purposive hermeneutics is adopted. It is demonstrated that the restriction on freight immunity, whether through judicial means for ICMS or legal means for PIS/COFINS, reveals a profound systemic incoherence and offends constitutional principles such as isonomy (equality), reasonableness, and the supremacy of the Constitution. It is concluded that, despite the binding precedent, the interpretation that best materializes the constitutional will is that the immunity must indeed extend to freight, as it is an indispensable link in the export operation, with the contrary decision being an obstacle to national competitiveness.

Keywords: Tax Immunity. ICMS. Export. Freight. Teleological Interpretation.

1 INTRODUÇÃO

A competitividade do setor produtivo brasileiro no comércio internacional depende de medidas que reduzam custos e permitam maior inserção no mercado externo. Entre essas medidas, previstas na Constituição Federal, a imunidade tributária sobre exportações assume papel central. A lógica é simples: exportar tributos significaria encarecer artificialmente a mercadoria e comprometer sua competitividade no exterior.

Isso não significa, porém, que o tema esteja livre de controvérsias. Uma das mais relevantes diz respeito ao chamado frete interno, isto é, o transporte da mercadoria até o ponto de saída do território nacional. Em um país como o Brasil, onde o custo logístico é elevado, a decisão de incluir ou não o transporte na imunidade do ICMS pode ser determinante para a própria viabilidade da exportação.

É nesse ponto que se encontra o problema central desta pesquisa: o serviço de transporte de mercadorias destinadas ao mercado externo estaria protegido pela imunidade prevista no artigo 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal? A questão foi discutida por anos nos tribunais e acabou definida pelo Supremo Tribunal Federal em decisão de caráter vinculante. O resultado, ao frustrar as expectativas do setor exportador, intensificou o debate sobre os limites da interpretação constitucional.

A importância deste trabalho, portanto, não se limita a relatar a decisão do STF. Para além disso, busca refletir sobre a tensão entre a interpretação literal da norma e a compreensão de sua finalidade teleológica.

O objetivo geral deste artigo consiste, portanto, em analisar os efeitos jurídicos e tributários da (im)possibilidade de estender a imunidade ao frete interno. Para tanto, a pesquisa se orienta por três metas específicas: primeiramente, compreender a natureza e o alcance da imunidade sobre exportações; em seguida, avaliar a evolução jurisprudencial da matéria; e, por fim, discutir as consequências da posição consolidada pelo Supremo Tribunal Federal, com análise crítica dos argumentos doutrinários que polarizam o debate.

Para a construção da análise, o trabalho adota o método dedutivo, com base em pesquisa qualitativa de caráter bibliográfico e documental. A fundamentação teórica recorre a autores de referência no direito tributário. Entre eles, Leandro Paulsen (2008, 2024), que propõe uma leitura teleológica e mais ampla da imunidade, destacando seu papel de desonerar as exportações. Em contraposição,

Hugo de Brito Machado (2024) oferece uma perspectiva mais formalista, sustentada na separação técnica dos fatos geradores do imposto.

Com efeito, elas sintetizam a tensão central do tema: de um lado, a preocupação em resguardar a finalidade econômica da norma; de outro, a fidelidade ao texto constitucional em sua literalidade.

Ao refletir e dialogar com essas perspectivas, pretende-se enriquecer o debate acadêmico e oferecer elementos para uma reflexão crítica sobre um tema de evidente relevância para o direito tributário e para o comércio exterior brasileiro.

REFERENCIAL TEÓRICO

O poder de tributar conferido aos entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) não é absoluto. Ele encontra limites expressos na Constituição Federal, que visam proteger o contribuinte, garantir direitos fundamentais e preservar o próprio pacto federativo.

Entre as limitações constitucionais ao poder de tributar, a imunidade ocupa posição singular. Diferentemente de outros mecanismos, ela atua como uma barreira absoluta, vedando de forma definitiva a incidência de tributos sobre determinados fatos, pessoas ou bens.

Antes de avançar para a análise do frete nas exportações, é indispensável delimitar, com precisão, o que se entende por imunidade, para evitar confusões conceituais com institutos próximos, como a isenção. Para essa tarefa, as doutrinas de juristas como Hugo de Brito Machado (2024) e Leandro Paulsen (2008 e 2024) são indispensáveis, por oferecerem as distinções que alicerçam toda a discussão.

A doutrina majoritária entende que a imunidade tributária é a mais rigorosa limitação imposta ao poder de tributar. Isso porque não se limita a dispensar o contribuinte do pagamento do imposto, como acontece na isenção. O que a imunidade faz é mais profundo: retira do próprio ente federado a competência para instituir a cobrança.

Em outras palavras, não se trata de uma “renúncia fiscal” do legislador, mas de uma vedação constitucional que impede, de antemão, a criação do tributo. Por isso se fala em regra de “incompetência tributária” ou de “delimitação da competência”, estabelecida diretamente pela Constituição Federal.

Isso significa que o ente político é constitucionalmente proibido de instituir tributo sobre as situações por ele alcançadas. Nisto reside sua diferença fundamental em relação à isenção, pilar no pensamento de juristas como Hugo de Brito Machado e Leandro Paulsen: enquanto a imunidade impede o próprio nascimento da lei tributária para um caso específico, atuando no plano da competência, a isenção é uma dispensa legal do pagamento de um tributo que o ente teria, sim, competência para cobrar.

Assim, na imunidade a obrigação tributária sequer nasce, ao passo que na isenção, ela nasce, mas seu adimplemento é legalmente dispensado.

2 A FINALIDADE DA IMUNIDADE SOBRE EXPORTAÇÕES (ICMS).

2.1 O PRINCÍPIO DA NÃO TRIBUTAÇÃO DE EXPORTAÇÃO E A COMPETITIVIDADE NO MERCADO EXTERNO

A imunidade conferida às operações de exportação, estabelecida no art. 155, § 2º, X, "a", da Constituição Federal, não representa um mero benefício fiscal, mas sim uma decisão político-econômica estratégica do poder constituinte. Sua existência se fundamenta no princípio da não exportação de tributos, segundo o qual a carga tributária interna de um país não deve onerar o preço de seus produtos no mercado internacional.

Segundo juristas que adotam uma leitura finalística, como Leandro Paulsen (2024), a norma constitucional sobre imunidade não deve ser compreendida apenas em sua literalidade. É preciso enxergar o propósito maior que a orienta: fortalecer a posição competitiva dos bens e serviços brasileiros no comércio internacional.

Esse objetivo principal se desdobra em várias frentes. De um lado, a imunidade favorece a inserção dos produtos nacionais no mercado externo. De outro, movimentada a economia interna, pois estimula a produção voltada à exportação. Além dos efeitos imediatos, há também repercussões macroeconômicas relevantes, entre elas, a entrada de divisas estrangeiras, o reforço das reservas cambiais e a melhora no saldo da balança comercial.

Por essa razão, não parece adequado restringir a interpretação da imunidade tributária. O que se exige é uma leitura que assegure a plena efetividade do instituto,

de modo a alcançar não apenas a mercadoria em si, mas também todos os elos indispensáveis da cadeia produtiva que viabilizam a exportação, como é o caso do transporte interno.

Nesse contexto teleológico, o serviço de transporte interno de mercadorias surge não como uma prestação autônoma, mas como um elo indispensável e indissociável da operação de exportação. A exportação, enquanto processo complexo, não se resume ao negócio jurídico de compra e venda internacional. Ela engloba uma série de atos materiais e logísticos necessários para que a mercadoria saia do estabelecimento produtor e chegue efetivamente ao seu destino no exterior.

O transporte interno, portanto, não é um fim em si mesmo, mas um serviço-meio, cuja única finalidade é viabilizar a operação-fim, esta sim, o objetivo da imunidade constitucional. Ignorar essa relação de interdependência e tratar o frete como um fato gerador isolado seria esvaziar a norma imunizante de sua eficácia, permitindo que a tributação ocorra de forma indireta e frustre o objetivo maior de desonerar o preço final do produto exportado.

3 O CERNE DA CONTROVÉRSIA DO ICMS E A POSIÇÃO DOS TRIBUNAIS SUPERIORES

3.1 A COLISÃO DE INTERPRETAÇÕES: FATO GERADOR AUTÔNOMO VS. ETAPA INDISSOCIÁVEL

A controvérsia jurídica sobre a extensão da imunidade do ICMS ao frete interno de mercadorias destinadas à exportação reside, fundamentalmente, em duas correntes interpretativas antagônicas sobre a natureza do serviço de transporte.

De um lado, a corrente restritiva, geralmente adotada pelos Fiscos Estaduais, defende que a prestação de serviço de transporte intermunicipal e interestadual constitui um fato gerador autônomo e distinto da operação de circulação de mercadoria (a exportação em si), conforme a hipótese de incidência prevista no art. 155, II, da Constituição. Sob essa ótica formalista, havendo dois fatos geradores independentes, a imunidade concedida a um deles (a operação de exportação) não poderia, sem previsão expressa, ser estendida ao outro (a prestação de serviço de transporte).

Em contraposição, a corrente teleológica ou finalística, defendida pelos contribuintes, argumenta que o frete, no contexto da exportação, perde sua autonomia. Conforme já delineado no capítulo anterior, ele se converte em uma etapa indissociável e necessária do processo de exportação. Para esta corrente, a interpretação da norma imunizante não deve se ater à separação formal dos fatos geradores, mas sim à finalidade da regra, que é a desoneração completa da cadeia exportadora.

Assim, a tributação do frete representaria uma oneração indireta da exportação, frustrando o objetivo constitucional. Esse embate de teses foi levado aos Tribunais Superiores, cuja jurisprudência oscilou até uma definição final dada pela Suprema Corte.

3.2 A POSIÇÃO PREVALECENTE NO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ): A ADOÇÃO DA TESE DA IMUNIDADE AMPLA

Durante um longo período, a controvérsia encontrou no Superior Tribunal de Justiça uma solução favorável aos contribuintes. Em um dos julgamentos mais emblemáticos sobre o tema, nos Embargos de Divergência em Recurso Especial (EREsp) 710.260/RO (BRASIL, 2008), a Primeira Seção do STJ, sob a relatoria da Ministra Eliana Calmon, consolidou o entendimento de que a não incidência do ICMS prevista no art. 3º, II, da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir) alcançava, sim, o serviço de transporte interestadual de mercadorias destinadas à exportação.

O raciocínio do Tribunal foi eminentemente teleológico, alinhado à corrente doutrinária expansiva. A Corte entendeu que, se a finalidade da norma é tornar o produto brasileiro mais competitivo no exterior, a tributação de qualquer etapa essencial da cadeia produtiva, como o transporte, frustraria esse objetivo.

Concluiu-se que o custo do frete integra o preço final do bem exportado e, portanto, tributar o transporte equivaleria, na prática, a onerar indiretamente a própria operação de exportação. Além disso, o STJ invocou o Princípio da Isonomia, argumentando que uma interpretação restritiva criaria um tratamento desigual e injusto, beneficiando empresas sediadas em cidades portuárias em detrimento daquelas localizadas no interior do país que, necessariamente, arcam com custos de

frete mais elevados. Dessa forma, o STJ pacificou que o benefício deveria ser amplo, garantindo a desoneração integral da exportação.

3.3 A PALAVRA FINAL DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF): A ADOÇÃO DA TESE RESTRITIVA E A REPERCUSSÃO GERAL

Apesar da consolidação da jurisprudência favorável ao contribuinte no âmbito do STJ, por se tratar de matéria afeta à interpretação do alcance de uma imunidade prevista na própria Constituição (art. 155, § 2º, X, "a"), a palavra final sobre a controvérsia coube ao Supremo Tribunal Federal. Em um julgamento de enorme impacto, ao analisar o Recurso Extraordinário (RE) 754.917 (BRASIL, 2020), com repercussão geral reconhecida (Tema 475), a Suprema Corte reverteu o entendimento até então predominante e adotou a tese restritiva, alinhando-se à posição defendida pelos Fiscos Estaduais.

O STF, afastando-se da interpretação teleológica que guiava o STJ, optou por uma análise predominantemente formalista da norma constitucional. O argumento central da Corte foi a distinção técnica entre os fatos geradores: a "operação que destina mercadoria ao exterior" (a venda/exportação) e as "operações ou prestações anteriores", como o serviço de transporte interestadual (BRASIL, 2020).

Para o Supremo, a Constituição imunizou expressamente apenas o evento final da exportação. Como não houve menção explícita às etapas precedentes, a competência tributária dos Estados para instituir o ICMS sobre essas prestações, conferida pelo art. 155, II, da CF, permaneceria intacta. Com base nesse raciocínio, o Tribunal fixou a seguinte tese de repercussão geral: "A imunidade a que se refere o art. 155, § 2º, X, 'a', da CF não alcança as operações ou prestações anteriores à operação de exportação." (BRASIL, 2020).

Dessa forma, a decisão do STF estabeleceu, de maneira vinculante, a possibilidade de incidência do ICMS sobre o frete interno de mercadorias destinadas à exportação, criando um cenário que, embora juridicamente pacificado, é amplamente criticado pela doutrina por, supostamente, frustrar a finalidade econômica da norma constitucional de imunidade.

A consolidação da tese restritiva, contudo, não se deu de forma unânime, o que revela a profundidade da controvérsia. Em voto vencido paradigmático, o Ministro Edson Fachin defendeu a exata hermenêutica teleológica que guia este

trabalho. Para o Ministro, a imunidade prevista na Constituição visa a "desoneração plena" da exportação, de modo que a tributação de um elo essencial da cadeia, como o transporte, representaria uma oneração indireta que frustraria o objetivo constitucional de fomentar a competitividade brasileira (BRASIL, 2020). Essa divergência qualificada demonstra que a visão formalista, embora vencedora, conviveu com uma forte corrente finalística no seio do próprio Tribunal, alinhada ao entendimento histórico do STJ e à doutrina majoritária.

É crucial, neste ponto, destacar uma distinção técnica fundamental que confere ainda mais dramaticidade à guinada jurisprudencial. Enquanto o STJ, no EREsp 710.260/RO (BRASIL, 2008), julgava no âmbito de sua competência de guardião da legislação federal interpretando o alcance da não incidência prevista na Lei Kandir (LC 87/96), o STF foi instado a se manifestar sobre o núcleo da questão constitucional. A palavra final da Suprema Corte não analisou, portanto, apenas a legislação ordinária, mas o próprio alcance da norma de imunidade prevista no art. 155, § 2º, X, "a", da Constituição Federal. Essa diferença de planos (infraconstitucional vs. constitucional) evidencia que o STF não apenas reverteu um resultado, mas substituiu a hermenêutica teleológica, que o STJ aplicava à lei, por uma hermenêutica formalista aplicada diretamente à Constituição, solidificando a tese da autonomia dos fatos geradores no mais alto nível do ordenamento jurídico.

É imperativo reconhecer, contudo, que a opção formalista do Supremo Tribunal Federal não é desprovida de fundamento próprio, encontrando respaldo em argumentos de natureza fiscal e federativa. A tese restritiva pode ser compreendida como um ato de autocontenção judicial, visando preservar a competência tributária dos Estados e evitar um impacto arrecadatário de grandes proporções no ICMS, principal fonte de receita dos entes estaduais.

Sob essa ótica, a interpretação literal da Constituição funcionaria como uma barreira de proteção ao pacto federativo. Todavia, ainda que se admita a relevância de tais preocupações, elas parecem secundárias diante da própria finalidade da norma imunizante. O objetivo de fomentar a competitividade nacional no comércio exterior é um desígnio estratégico da República, cuja força constitucional deveria se sobrepor ao interesse arrecadatário pontual dos Estados, sob pena de se inverter a hierarquia de valores pretendida pelo poder constituinte.

3.4 A PERSISTÊNCIA DA CONTROVÉRSIA NO STJ: UM NOVO CAPÍTULO PÓS-TEMA 475

A consolidação da tese restritiva pelo Supremo Tribunal Federal no Tema 475, embora juridicamente vinculante, não significou o fim do debate. Pelo contrário, a matéria demonstrou sua resiliência em um relevante julgamento ocorrido na Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça em março de 2023.

No caso envolvendo a empresa Raízen Energia e o Fisco paulista, o STJ foi instado a aplicar o precedente do STF, mas, em uma decisão de grande repercussão, seguiu um caminho distinto.

O colegiado, sob a relatoria do Ministro Francisco Falcão, afastou a incidência do ICMS sobre o transporte intermunicipal de mercadorias destinadas à exportação. A decisão representa uma notável manobra de *distinguishing* (distinção) em relação aos precedentes do STF. Em vez de confrontar diretamente o Tema 475, que versava sobre a imunidade constitucional do frete interestadual, a Turma focou sua análise no plano infraconstitucional e na especificidade do transporte dentro do mesmo estado. Com isso, evitou a aplicação direta tanto da tese de repercussão geral quanto da Súmula 649 do STF, reafirmando a interpretação teleológica da Lei Kandir para garantir a desoneração da cadeia exportadora.

A fundamentação do voto resgatou a hermenêutica teleológica, ao reafirmar que o objetivo da desoneração é garantir a competitividade do produto nacional, não devendo onerar as operações de exportação.

4 O PRINCÍPIO DA DESONERAÇÃO EM PERSPECTIVA: ANÁLISE COMPARATIVA COM A IMUNIDADE DO PIS/COFINS SOBRE O FRETE

A controvérsia acerca da extensão da imunidade do PIS e da COFINS sobre as receitas de frete de mercadorias destinadas à exportação ganha contornos mais claros quando analisada em perspectiva com o tratamento historicamente conferido ao ICMS em situação fática idêntica. Embora o Supremo Tribunal Federal tenha, no Tema 475, fixado uma tese restritiva para a imunidade constitucional, o Superior Tribunal de Justiça, em momento anterior, construiu uma sólida jurisprudência em sentido diametralmente oposto, baseada na legislação infraconstitucional.

A solução paradigmática para o ICMS foi consolidada no célebre julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial (EREsp) 710.260/RO (BRASIL, 2008). Naquela ocasião, a Primeira Seção do STJ pacificou o entendimento de que a **não incidência** do imposto, prevista no art. 3º, II, da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir), alcançava as prestações de serviço de transporte de mercadorias destinadas ao exterior.

A *ratio decidendi* que fundamentou a decisão da Corte Superior é crucial para a presente análise, pois se baseia em uma interpretação teleológica que busca concretizar a finalidade da própria imunidade constitucional que a Lei Kandir regulamenta. O STJ compreendeu que o objetivo da desoneração das exportações é tornar o produto brasileiro mais competitivo no mercado internacional, evitando a exportação de tributos internos.

Partindo dessa premissa, o Tribunal reconheceu que o custo do transporte é um componente indissociável do preço final do bem a ser exportado. Portanto, a incidência do ICMS sobre o frete equivaleria, na prática, a onerar a própria operação de exportação, o que contrariaria frontalmente o espírito da Constituição. Além disso, a Corte ressaltou que uma interpretação diversa implicaria ofensa ao princípio da isonomia, na medida em que privilegiaria empresas situadas em cidades portuárias em detrimento daquelas localizadas no interior do país.

Esse raciocínio, que prestigia a substância econômica da exportação em detrimento do formalismo dos fatos geradores, oferece um poderoso contraponto à análise restritiva que prevaleceu no STF. Ele demonstra que é perfeitamente possível, e juridicamente defensável, interpretar o sistema de modo a garantir a desoneração integral da cadeia de exportação, aplicando a mesma lógica finalística tanto para a não incidência do ICMS quanto para a imunidade do PIS/COFINS

4.1 DUAS IMUNIDADES, UM MESMO OBJETIVO: A BUSCA PELA COERÊNCIA SISTÊMICA

Uma vez consolidado o entendimento restritivo do Supremo Tribunal Federal quanto à imunidade do ICMS sobre o frete de exportação (Tema 475), a análise crítica desta decisão exige que se amplie o horizonte para além do imposto estadual.

O ordenamento jurídico brasileiro, em seu esforço para fomentar a competitividade nacional, prevê imunidades para as exportações em diferentes esferas tributárias, notadamente em relação às contribuições para o PIS e a COFINS, com fundamento no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

Embora os tributos sejam distintos, a finalidade (a *ratio*) da norma imunizante é rigorosamente a mesma: a completa desoneração da cadeia exportadora para evitar a exportação de tributos.

Este capítulo se propõe, portanto, a realizar uma análise comparativa entre as controvérsias do ICMS e do PIS/COFINS incidentes sobre o frete. Ao se debruçar sobre a legislação infraconstitucional e a jurisprudência relativas às contribuições federais, buscar-se-á demonstrar a existência de uma profunda incoerência sistêmica.

A mesma interpretação teleológica e abrangente, por vezes defendida pelo próprio STF em matéria de PIS/COFINS para proteger receitas indiretas da exportação, foi preterida em favor de um formalismo estrito no julgamento do ICMS, gerando um cenário de insegurança jurídica e questionável violação de princípios constitucionais como a isonomia e a razoabilidade.

4.2 A RESTRIÇÃO INFRACONSTITUCIONAL DA LEI 10.865/04 E O TRATAMENTO ANTI-ISONÔMICO

Enquanto a controvérsia do ICMS foi solucionada por via de interpretação judicial, no âmbito das contribuições ao PIS e à COFINS o legislador ordinário interveio diretamente, criando uma distinção que se revela um claro exemplo de tratamento anti-isonômico.

A Lei nº 10.865/2004, em seu artigo 40, §6º-A, ao invés de reconhecer a imunidade ampla sobre a receita do frete, instituiu um benefício de "suspensão" da incidência, restringindo-o apenas aos serviços de transporte contratados por uma "Pessoa Jurídica Preponderantemente Exportadora" (PJPE). (BRASIL, 2004).

Tal distinção, baseada unicamente no perfil da empresa contratante do frete (a exportadora), e não na natureza do serviço prestado (transporte de mercadoria para exportação), ofende frontalmente o Princípio da Isonomia Tributária, previsto no art. 150, II, da Constituição. Contribuintes em situação fática e juridicamente

idêntica, ou seja, transportadoras que realizam o frete de bens para o exterior, passam a receber tratamento tributário diametralmente oposto.

A receita de uma transportadora é desonerada se ela for contratada por uma PJPE, mas é integralmente tributada se for contratada por uma empresa que exporta em menor volume.

Essa diferenciação, além de não possuir amparo na norma constitucional de imunidade, cria uma barreira competitiva artificial que privilegia grandes corporações em detrimento de pequenos e médios exportadores, violando a própria finalidade da norma, que é fomentar a exportação de forma ampla.

4.3 A VIOLAÇÃO À HIERARQUIA DAS NORMAS: A IMPOSSIBILIDADE DE A LEI RESTRINGIR UMA GARANTIA CONSTITUCIONAL

Para além da ofensa ao princípio isonômico, a restrição imposta pela Lei nº 10.865/2004 representa uma clara afronta à supremacia da Constituição e à hierarquia do ordenamento jurídico. Conforme estabelecido no Capítulo 1 deste trabalho, a imunidade tributária é uma norma de incompetência, um limite negativo imposto diretamente pelo poder constituinte ao legislador.

Ao prever no art. 149, § 2º, I, que as contribuições "não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação" (BRASIL, 1988), a Constituição retirou da União a competência para tributar *toda e qualquer* receita que se enquadre nesse conceito.

O que o legislador ordinário fez, contudo, foi atuar em um campo onde não detinha mais competência. Ao transformar a ampla imunidade em uma "suspensão" condicional e restrita, a lei, na prática, degradou uma garantia constitucional a um mero benefício fiscal.

Com isso, ela invadiu a competência do poder constituinte para, de forma inconstitucional, recriar uma hipótese de incidência tributária e, em seguida, conceder uma isenção (sob o nome de suspensão) apenas a um grupo seletivo de contribuintes.

Tal manobra é juridicamente insustentável, pois uma norma infraconstitucional não pode limitar, condicionar ou esvaziar o conteúdo de uma imunidade, que é, por sua própria natureza, uma cláusula pétrea e uma garantia fundamental do contribuinte exportador.

4.4 A OFENSA À RAZOABILIDADE E À PROPORCIONALIDADE (A PROIBIÇÃO DO EXCESSO)

Mesmo que se ignorassem as violações à isonomia e à hierarquia normativa, a restrição imposta à imunidade do frete ainda sucumbiria perante os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Tais princípios, conforme leciona a mais abalizada doutrina, de Canotilho (1999) a Paulo Bonavides (2019), funcionam como um limite material ao poder de legislar, vedando os excessos normativos e as prescrições irrazoáveis do Poder Público.

A limitação do benefício do frete às empresas preponderantemente exportadoras (PJPEs) configura um clássico exemplo de excesso, falhando em todos os critérios do teste de proporcionalidade.

Primeiramente, a medida é inadequada, pois não atinge a finalidade constitucional da norma, que é a desoneração ampla das exportações. Ao contrário, ela cria um gargalo, onerando os produtos de empresas menores e indo de encontro ao objetivo maior.

Em segundo lugar, a restrição é desnecessária, pois o Estado dispõe de meios muito menos gravosos para fiscalizar e garantir a efetividade da imunidade, como a verificação documental da operação de exportação (Nota Fiscal, Declaração de Exportação, entre outras), sem precisar criar distinções arbitrárias entre contribuintes.

Por fim, a medida é desproporcional em sentido estrito, pois o prejuízo que ela causa à quebra da isonomia, à oneração de parte da cadeia exportadora e à insegurança jurídica é imensamente superior ao suposto benefício de um controle fiscal simplificado.

De acordo como já decidiu o próprio Supremo Tribunal Federal na ADI 2551, sob relatoria do Ministro Celso de Mello, a atividade estatal "acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade" e "não pode legislar abusivamente" (BRASIL, 2006). Assim, evidencia-se que, ao criar uma obrigação desigual e que frustra um objetivo constitucional, o legislador ordinário agiu com excesso, tornando a restrição do art. 40 da Lei nº 10.865/2004 manifestadamente inconstitucional também por esta via.

4.5 A JURISPRUDÊNCIA TEOLÓGICA DO STF NO PIS/COFINS: INCOERÊNCIA COM A DECISÃO DO TEMA 475 (ICMS)

A evidência mais contundente do equívoco formalista adotado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento sobre o ICMS - Tema 475 (BRASIL, 2020) emana da própria Corte, em sua análise de casos análogos sobre a imunidade das contribuições ao PIS e à COFINS. Ao se debruçar sobre o alcance da expressão "receitas decorrentes de exportação" (art. 149, § 2º, I, da CF), o STF construiu uma jurisprudência sólida, em sede de repercussão geral, com base na exata interpretação teleológica que foi abandonada na discussão do imposto estadual.

Nos célebres julgamentos dos Recursos Extraordinários 627.815 (Tema 329) e 606.107 (BRASIL, 2013), a Corte decidiu que a imunidade do PIS/COFINS alcança, respectivamente, as receitas de variação cambial positiva e aquelas oriundas da cessão de créditos de ICMS por exportadores.

Em ambos os casos, relatados pela Ministra Rosa Weber (BRASIL, 2013), o STF firmou o entendimento de que a hermenêutica das normas de imunidade deve buscar a "máxima efetividade" e que a intenção do constituinte foi "desonerar as exportações por completo, a fim de que as empresas brasileiras não sejam coagidas a exportarem os tributos que, de outra forma, onerariam as operações de exportação, quer de modo direto, quer indireto".

Aqui reside a flagrante incoerência. Se uma receita financeira, como a variação cambial que é mera consequência do negócio, é considerada uma "etapa inafastável do processo de exportação" e, por isso, imune, como se pode negar o mesmo status ao frete, que é a própria condição material para que a mercadoria inicie seu trajeto ao exterior? A prestação de serviço de transporte é um elo ainda mais direto e essencial à exportação do que a variação cambial.

Ao aplicar uma lente teleológica e abrangente para o PIS/COFINS e uma lente formalista e restritiva para o ICMS, o STF cria uma cisão jurisprudencial injustificável, tratando de forma desigual situações que, em sua essência e finalidade constitucional, são idênticas.

A lógica protetiva e principiológica utilizada para as contribuições federais, se aplicada de forma coerente, levaria inequivocamente à conclusão de que o frete no ICMS também deveria ser imune.

5 CONCLUSÃO

O presente trabalho dedicou-se a analisar a complexa controvérsia acerca da imunidade do ICMS sobre o serviço de transporte interno de mercadorias destinadas à exportação. Partindo de uma análise dos fundamentos constitucionais da imunidade, o estudo buscou transcender a mera descrição da jurisprudência para oferecer uma análise crítica sobre a coerência e a finalidade das decisões que moldam o cenário tributário nacional.

Ao longo dos capítulos, demonstrou-se que a imunidade sobre exportações, tanto no ICMS quanto no PIS/COFINS, possui uma idêntica e inequívoca finalidade teleológica: a completa desoneração da cadeia exportadora a fim de maximizar a competitividade do produto brasileiro no mercado global, em observância ao princípio da não exportação de tributos.

Verificou-se que, enquanto o Superior Tribunal de Justiça adotou inicialmente essa tese expansiva para o ICMS, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Tema 475 de Repercussão Geral (RE 754.917), optou por uma interpretação formalista e restritiva, pacificando a questão em desfavor dos contribuintes.

O ponto central da crítica desenvolvida neste artigo, contudo, emergiu da análise comparativa com a sistemática do PIS/COFINS.

Foi exposta uma flagrante incoerência jurisprudencial: a mesma Suprema Corte que adota uma hermenêutica estrita e literal para o ICMS, negando a imunidade ao frete, utiliza uma interpretação ampla e finalística para proteger receitas meramente financeiras e indiretas da exportação, como a variação cambial, no âmbito das contribuições federais.

Demonstrou-se, ademais, que as restrições impostas por lei ordinária a essa imunidade violam frontalmente princípios basilares como a isonomia, a razoabilidade e a própria supremacia da Constituição.

Diante do exposto, conclui-se que, embora a decisão do STF no Tema 475 represente a atual e vinculante interpretação do direito posto, ela se revela constitucionalmente questionável e economicamente prejudicial. A análise sistêmica e teleológica do ordenamento jurídico, defendida por doutrinadores como Leandro Paulsen (2008) e aplicada pela própria Corte em casos análogos, impõe o reconhecimento de que o frete é um elo indissociável e indispensável da operação de exportação.

Portanto, a interpretação que melhor concretiza a vontade do constituinte e os objetivos fundamentais da República é a de que a imunidade tributária deve, sim, alcançar o frete interno de mercadorias destinadas à exportação.

A decisão em contrário do STF representa um obstáculo à plena competitividade nacional e um ponto de inconsistência jurisprudencial, cuja necessidade de reavaliação já é sinalizada por recentes julgados do próprio Superior Tribunal de Justiça, que reafirmam a hermenêutica teleológica em detrimento do formalismo.

Por fim, cabe uma reflexão prospectiva à luz da recente Reforma Tributária sobre o consumo (Emenda Constitucional nº 132/2023). O novo modelo, que institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), manteve a diretriz fundamental de desonerar as exportações, conforme previsto no art. 156-A, § 1º, V, da Constituição. Ocorre que a nova redação, tal como a anterior, não detalha o alcance dessa não incidência sobre as etapas prévias da cadeia. Com isso, a tensão hermenêutica central explorada neste trabalho entre a visão formalista que isola o fato gerador do frete e a visão teleológica que o integra à operação de exportação tende a se renovar.

O desafio de garantir a máxima efetividade ao princípio da não exportação de tributos, portanto, permanecerá como um ponto central na interpretação e aplicação do novo sistema tributário brasileiro, tornando o debate aqui travado mais relevante do que nunca.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **República e constituição**. 3. ed. atual., por Rosolea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 2011.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 34. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2019.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 2 set. 2025.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 102.141-1**. Relator: Min. Carlos Madeira. Tribunal Pleno. Diário de Justiça, Brasília, DF, 1 mar. 1985.

Disponível em https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/publicacaoRTJ/anexo/131_2.pdf
Acesso em 04 out.2025

_____. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 2 set. 2025.

_____. **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, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 5 set. 2025.

_____. **Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001**. Altera os arts. 149, 155 e 177 da Constituição Federal. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc33.htm. Acesso em: 8 set. 2025.

_____. **Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004**. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Presidência da República. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 30 abr. 2004. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l10.865.htm. Acesso em: 11 set. 2025.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.551 MC-QO**. Relator: Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 02/04/2003. Diário de Justiça, Brasília, DF, 20 abr. 2006.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de Divergência em Recurso Especial 710.260/RO**. Relatora: Min. Eliana Calmon. Primeira Seção, julgado em 27/02/2008. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 13 mar. 2008.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1.251.162/MG**. Relator: Min. Castro Meira. Segunda Turma, julgado em 25/10/2012. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 5 nov. 2012.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário**. Tema 329. Relatora: Min. Rosa Weber. Tribunal Pleno, julgado em 23/05/2013. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 1 out. 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 627.815**. Brasília, DF, DF, 28 out. 2013.

_____. Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta COSIT nº 257, de 28 de dezembro de 2018**. Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade

Social - COFINS. Brasília, DF: Ministério da Fazenda. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=98108>. Acesso em: 2 set. 2025.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 754.917**. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário. Tema 475. Relator: Min. Dias Toffoli. Tribunal Pleno, julgado em 02/08/2020. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 13 ago. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 754.917**. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário. Tema 475. Relator: Min. Dias Toffoli. Tribunal Pleno, julgado 07 de março de 2023. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, DF, disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4419616&numeroProcesso=754917&classeProcesso=RE&numeroTema=475>. Acesso em 03/10/2025.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 1999.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 21. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2005.

CHIESA, Clélio. **A competência tributária do Estado brasileiro**. São Paulo: Max Limonad, 2002.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 45. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2024.

MENDES, Gilmar. O princípio da proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: novas leituras. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, v. 1, n. 5, ago. 2001.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 17. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 15. ed. São Paulo: Saraiva Jur., 2024.