

LUCAS BEVILACQUA

Desoneração da tributação indireta na cadeia produtiva exportadora

Tese de Doutorado

Orientador: Professor Associado Fernando Facury Scaff

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo-SP

2017

LUCAS BEVILACQUA

Desoneração da tributação indireta na cadeia produtiva exportadora

Tese de Doutorado apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob a orientação do Professor Associado Fernando Facury Scaff.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

São Paulo

2017

Autorizo a reprodução de divulgação parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Catálogo da Publicação
Serviço de Biblioteca de Documentação
Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

Bevilacqua, Lucas
Desoneração da tributação indireta na cadeia produtiva
exportadora/ Lucas Bevilacqua; orientador Fernando Facury Scaff-
São Paulo, 2017.
292

Tese (Doutorado- Programa de Pós-Graduação em Direito Econômico,
Financeiro e Tributário)- Faculdade de Direito, Universidade de São
Paulo, 2017.

1. Exportações. 2. Tributação indireta. 3. Imunidade Tributária. 4.
Princípio do país do destino. 5. Subsídios às exportações.

AGRADECIMENTOS

Gratidão primeira a Deus, meu Cristo, Único Rei e Senhor.

À Profa. Regina Beatriz, da Universidade Federal de Goiás (UFG), quem, além da vida, concedeu-me o gosto pela vida acadêmica. Obrigado, mãe!

Ainda dos tempos da UFG, devo externar meu agradecimento especial ao Prof. Buíssa, amigo de todas as horas, que acompanhou todos os passos desta caminhada nas Arcadas do Largo São Francisco (USP).

Ao caríssimo Prof. Scaff, que bem conduziu-me a cada passo nas Arcadas, há praticamente dez anos, desde a disciplina de Federalismo Fiscal, ministrada à época com o saudoso Prof. Alcides Jorge Costa e J. Maurício Conti, quando, então, despertaram-me para todo o universo da interdisciplinaridade do Direito Financeiro e Tributário.

Aos amigos do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT): Professores Schoueri, Bonilha, Gerd, Bianco, Zilveti, Carlos, Flávio, Gustavo, Michell, Caio, Salvador, Victor, Fábio, PV, Ramon, Bruno, Alexandre, Léo, Elô, Cris e, em especial, ao Dr. Ricardo, quem sempre me conferiu apoio incondicional nesta caminhada acadêmica e profissional.

Aos colegas-conselheiros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf/Ministério da Fazenda), pelo aprendizado recíproco a cada sessão.

Ao Governador Marconi Perillo e aos amigos Simão, Ana Carla, Navarrete e João que, cada um a seu tempo, como Secretários da Fazenda do Estado de Goiás, não só compreenderam a importância da pesquisa tributária aplicada, mas depositaram irrestrita confiança em todas as missões a que fui designado na Representação da Governadoria do Estado, em Brasília. Ademais, nada seria realizado sem o apoio incondicional do colega-amigo-irmão Alexandre que, na condição de Procurador-Geral do Estado, conferiu-me incentivo total, inclusive para temporada de pesquisa no exterior.

Ao Secretário-Geral do Itamaraty (MRE), Embaixador Marcos Galvão, que gentilmente recebeu-nos em Genebra, quando chefe da Missão Permanente do Brasil junto à Organização Mundial do Comércio (OMC), permitindo oportunidade ímpar de pesquisa naquele Organismo Internacional no ano de 2015.

RESUMO

BEVILACQUA, Lucas. **Desoneração da tributação indireta na cadeia produtiva exportadora.** 2017. 292f. Tese (Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) –Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017.

A presente tese de doutoramento analisa a aplicação do princípio do país do destino à desoneração da tributação indireta da cadeia produtiva exportadora, com vistas à neutralidade no fluxo internacional de bens e serviços. O trabalho objetiva demonstrar que a completa desoneração tributária das exportações somente se realiza pela aplicação do método da isenção combinado com o método do crédito, o que não corresponde a incentivo fiscal, muito menos representa renúncia de receita tributária. Por meio da interdisciplinaridade do Direito Tributário com as Ciências Econômicas, Contábeis e das Finanças Públicas, a tese desmistifica que as desonerações tributárias das exportações representam “incentivos fiscais” a serem interpretados restritivamente, na medida em que se tratam, na realidade, de medida de harmonização da tributação sobre o consumo mediante a aplicação do princípio do país do destino, adotado pela maioria dos países em desenvolvimento e desenvolvidos. A partir dessa análise interdisciplinar com tais ciências, o trabalho enfrenta as principais decorrências da aplicação do princípio do país do destino no Direito Financeiro, Tributário e Econômico. No âmbito do Direito Financeiro, a desoneração tributária das exportações é examinada sob a perspectiva do federalismo fiscal brasileiro ante o antigo pleito dos Estados de ressarcimento pela União em função da desoneração introduzida pela Lei Kandir, posteriormente prevista na Constituição pela Emenda Constitucional n. 42/2003. O trabalho contextualiza todo o cenário legislativo de assimilação do princípio do país do destino e a edição da Lei Kandir para concluir, ao final, que a desoneração de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) não representa “isenção heterônoma” na medida em que a supressão do poder de tributar não implica vulneração da autonomia dos estados que regularmente participaram da edição da Lei Kandir. O julgamento da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO) n. 25 trouxe um colorido especial à matéria federativa, todavia, isso não respalda qualquer pleito pretérito de ressarcimento. Ainda nessa seara, o trabalho enfrenta a questão da categorização das desonerações tributárias das exportações como renúncias fiscais, concluindo por não configurada renúncia na medida em que sequer há poder de tributar. Superada a questão federativa, empreende-se análise pontual das desonerações das exportações em cada um dos impostos e contribuições (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e Programa de Integração Social – PIS/Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins), seja atinentes à aplicação do método da isenção, seja respeitante ao método do crédito/reembolso. Em secção final, este estudo tece análise de alguns regimes especiais na exportação a partir de uma perspectiva de segurança jurídica (crédito-prêmio IPI e Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras – Reintegra) e de concorrência fiscal (Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras – Recap) considerando que a desoneração tributária das exportações pode vir a caracterizar subsídios proibidos com a imposição de sanções perante a Organização Mundial do Comércio (OMC).

Palavras-chaves: Exportações. Tributação indireta. Princípio do país do destino. Subsídios às exportações.

ABSTRACT

BEVILACQUA, Lucas. **Indirect taxation's exemptions in exporter chain.** 2017. 292f. Doctoral Thesis. Faculty of Law, São Paulo University, São Paulo, 2017.

This doctoral thesis examines the application of the of *destination principle (DP)* to indirect taxation in export transactions in order to warantee neutrality in the international flow of goods and services. The objective of this thesis is to demonstrate that the complete tax exemption of exports is only carried out by the application of the exemption method combined with the credit method, which does not represent any tax incentive, neither a revenue forgone. Through the interface of the Tax with the Economic, Accounting and Public Finance Sciences, the thesis shows that the tax exemptions of exports does not represent "fiscal incentives" to be interpreted restrictively, since they are, in fact, a measure of tax harmonization through *destination principle (DP)* adopted by most developing and developed countries. Since the intersubjectal analysis with such sciences, the thesis points the main consequences of applying the *destination principle (DP)* in Public Finances, Tax and International Economic. In the area of Public Finance, the tax exemption of exports is examined from the perspective of Brazilian fiscal federalism before the former litigation of the states seraching a compensation by the Federal Government as the tax exemption relief introduced by Lei Kandir, than in the Constitution by Amendment n. 42/2003. The thesis shows the whole legislative scenario of assimilation of *destination principle (DP)* and the edition of Lei Kandir to conclude, in the end, that the tax exemption on the Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) does not represent a "heteronomous exemption" to the extent that the suppression of the power to tax does not imply a violation of the autonomy of the states as them regularly participated in the edition of Lei Kandir. The judgment of the Ação Declaratória de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO) n. 25 brought a special color to federative matter, however, this does not endorse the right of reimbursement. Still in this area, the thesis addresses the categorization of the tax exemptions of exports as tax exemptions, concluding that there is no revenue forgone as there is not even power to tax. Once the federative issue has been overcome, the tesis analysis the application of *destination principle (DP)* in exemption of exports in each of the taxes and contributions (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços- ICMS, Imposto sobre Serviços- ISS, Imposto sobre Produtos Industrializados- IPI, Imposto sobre Operações de Câmbio - IO /câmbio e Contribuições para o Programa de Integração Social - PIS / e Financiamento de Seguridade Social- Cofins), whether related to the application of the exemption method or to the credit / reimbursement method. In the final section, the thesis examines some special export tax regimes under a certainty perspective (crédito-prêmio IPI e Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras – Reintegra) and tax competition (Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras- Recap) considering that the tax exemption of exports might be prohibited subsidies with the imposition of sanctions before the World Trade Organization (WTO).

Keywords: Indirect taxation. Export transactions. Tax incentives. Destination principle. Export Subsidies.

RIASSUNTO

BEVILACQUA, Lucas. Sgravio fiscale indiretto sulla catena di produzione delle esportazioni. 2018. 292f. Tesi (Dottorato). Facoltà di Giurisprudenza, Università di San Paolo, San Paolo, 2018.

Questa tesi di dottorato esamina l'applicazione del principio del paese di destinazione nell'esenzione delle imposte indirette dalla catena produttiva all'esportazione, al fine di promuovere la neutralità nel flusso internazionale di beni e servizi. L'obiettivo di questo studio è dimostrare che l'esenzione fiscale completa della esportazione avviene solo attraverso l'applicazione del metodo di esenzione combinato con il metodo del credito, il quale non corrisponde a incentivi fiscali, rinuncia del credito, o persino sovvenzioni all'esportazione. A partire dalla natura interdisciplinare tra il Diritto Tributario, la Legge Finanziaria e la Legge Economica, la tesi demistifica che i tagli fiscali delle esportazioni rappresentano "incentivi fiscali" dovendo essere interpretati in modo restrittivo, dato che si tratta di misura di armonizzazione delle imposte indirette applicando il principio del paese di destinazione. Prima di tutto, questo lavoro dimostra l'assimilazione del principio del paese di destinazione nelle diverse imposte e nei contributi del sistema fiscale nazionale, con particolare attenzione all'applicazione e all'interpretazione delle norme dell'esenzione fiscale. In seguito, il lavoro analizza le principali conseguenze dell'applicazione del principio del paese di destinazione nella legge finanziaria (Diritto Finanziario). L'esenzione fiscale dell'esportazioni è analizzata nell'ambito della Legge Finanziaria, dal punto di vista del federalismo fiscale brasiliano, davanti all'antica pretesa degli Stati Membri, verso l'Unione, del indennizzo dovuto alla deroga introdotta dalla Legge Kandir. Il lavoro contestualizza l'intero scenario legislativo di assimilazione del principio del paese di destinazione e della edizione della Legge Kandir per, alla fine, concludere che l'esenzione del ICMS non rappresenta "esenzione eteronoma". Il giudizio dell'azione diretta di incostituzionalità per omissione (ADO) n° 25 ha portato un colore speciale alla questione federativa, la quale, tuttavia, non sostiene qualsiasi richiesta di precedente risarcimento. Ancora, all'interno del Diritto Finanziario, questo lavoro analizza la questione della categorizzazione delle esenzioni fiscali sulle esportazioni come renunce fiscali concludendo che non sono configurate renunce, perchè non esiste nemmeno il potere di tributazione. Superato il problema federativo, il lavoro intraprende l'analisi puntuale delle esenzioni delle esportazioni, a partire dalla prospettiva del principio del paese di destinazione in ciascuna delle tasse e dei contributi (ICMS, ISS, IPI, IO/Câmbio e PIS/COFINS), sia attinente all'applicazione del metodo dell'esenzione, sia riguardante al metodo del credito. Nella parte finale il lavoro intraprende l'analisi di alcune disposizioni speciali dell'esportazione a partire dal punto di vista della sicurezza giuridica della tributazione (Crédito-prêmio de IPI e Reintegra) e della concorrenza fiscale (Recap), considerando che l'esenzione tributaria delle esportazioni potrebbe venire a caratterizzare sussidi vietati con le imposizioni di sanzioni dall'OMC.

Parole chiave: Esportazioni. Tributazione Indiretta. Immunità Tributaria. Principio del paese di destinazione. Sussidi all'esportazione.

GLOSSÁRIO

Abiove	Associação Brasileira das Indústrias de Óleo Vegetal
AEB	Associação de Comércio Exterior do Brasil
AC	Ato Complementar
ACO	Ação Civil Originária
ADI	Ato Declaratório Interpretativo
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADCT	Ato de Disposições Constitucionais Transitórias
ADO	Ação Declaratória de Inconstitucionalidade por Omissão
AFRMM	Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante
Apex	Agência Brasileira de Exportações e Investimentos
ASMC	Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias
BCB	Banco Central do Brasil
BTAs	<i>Border Tax Adjustmen</i>
Befiex	Benefícios Fiscais a Programas Especiais de Exportação
Carf/MF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda
Camex	Câmara de Comércio Exterior
CC	Código Civil
CC/MF	Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda
CEDN	Comissão Especial do Desenvolvimento Nacional
Cepal	Comissão Econômica para a América Latina e Caribe
CFEM	Compensação Financeira por Exploração Mineral
Cide	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CIF	<i>Cost Insurance and Freight</i>
CIN	<i>capital import neutrality</i>
CMN	Conselho Monetário Nacional
CMT	Conselho Municipal de Tributos
CNAE	Classificação Nacional de Atividade Empresarial
CNC	Confederação Nacional do Comércio
CND	Certidão Negativa de Débito
CNI	Confederação Nacional da Indústria

Cofins	Contribuição Finalidade Social
Confaz	Conselho Nacional de Política Fazendária
CPMF	Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira
CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil
CPC	Código de Processo Civil
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CSRF-3	Câmara Superior de Recursos Fiscais da Terceira Secção
CTN	Código Tributário Nacional
<i>DP</i>	<i>Destination Principle</i>
<i>EC</i>	<i>European Community</i>
EUA	Estados Unidos da América
FCO	Fundo Constitucional do Centro-Oeste
FEX	Auxílio Financeiro para Fomento às Exportações
FHC	Fernando Henrique Cardoso
FNE	Fundo Constitucional do Nordeste
FNO	Fundo Constitucional do Norte
FOB	<i>Free on Board</i>
FPE	Fundo de Participação dos Estados
FPEX	Fundo de Compensação pela Exportação de Produtos Industrializados
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
FSC	<i>Foreign Sales Corporate</i>
GATS	<i>General Agreement of Trade on Services</i>
GATT	<i>General Agreement of Trade and Tariffs</i>
ICM	Imposto sobre Circulação de Mercadorias
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
IC	Imposto de Consumo
IE	Imposto de Exportação
II	Imposto de Importação
IED	Investimento Estrangeiro Direto
IOF	Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados

IR	Imposto sobre a renda
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
ISI	Industrialização por Substituição das Importações
ISS	Imposto sobre Serviços
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
LC	Lei Complementar
LOAs	Leis Orçamentárias
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MDIC	Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior
MNC	<i>Multinational Companies</i>
MPV	Medida Provisória
NBS	Nomenclatura Brasileira de Serviços
N/T	não tributado
OEA	Programa Brasileiro Operador Econômico Autorizado
OMA	Organização Mundial de Aduanas
OMC	Organização Mundial do Comércio
Pasep	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PLOA	Proposta da Lei Orçamentária Anual
PNITCE	Política Nacional de Inovação Tecnológica e Comércio Exterior
PEC	Proposta de Emenda Constitucional
PEE	Programa Especial de Exportações
PEP	empresa preponderantemente exportadora
PGFN	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
PGR	Procuradoria-Geral da República
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
PLP	Projeto de Lei Complementar
PLS	Projeto de Lei do Senado Federal
PMSP	Prefeitura Municipal de São Paulo
PN	Parecer Normativo
PND	Plano Nacional de Desenvolvimento
PNE	Plano Nacional de Exportações
RE	registro de exportação

Recof-Sped	Regime Aduaneiro Especial de Entrepósito Industrial sob Controle digital
REI	Registro de Exportadores e Importadores
Reintegra	Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras
Repes	Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação
RFB	Receita Federal do Brasil
RIR	Regulamento de Imposto de Renda
RMCCI	Regulamento do Mercado de Câmbio e de Capitais Internacionais, do Banco Central do Brasil
RMIF	Regra Matriz de Incidência Financeira
RMIT	Regra Matriz de Incidência Tributária
RNNR	Recursos Naturais Não Renováveis
ROB	Receita Operacional Bruta
RREE	Recurso Extraordinário
SC	Solução de Consulta
SD	Solução de Divergência
Secex	Secretaria de Comércio Exterior
SF	Secretaria de Finanças
Siscomex	Sistema Integrado de Comércio Exterior
SRF	Secretaria da Receita Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STF	Supremo Tribunal Federal
TARE	Termos de Acordo de Regime Especial
TCU	Tribunal de Contas da União
TFA	<i>Trade Facilitation Agreement</i>
TIPI	Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados
TI	Tecnologia da Informação
TJ	Tribunal de Justiça
TJPA	Tribunal de Justiça do Estado do Pará
TJPR	Tribunal de Justiça do Estado do Paraná
TJRS	Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul

TJSC	Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina
TJSP	Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo
TRF	Tribunal Regional Federal
TTN	Título do Tesouro Nacional
TVA	<i>Taxe sur la valeur ajoutée</i>
UE	União Europeia
VAT	<i>Value added tax</i>
ZPEs	Zonas de Processamento de Exportações

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	15
1 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NA CADEIA PRODUTIVA EXPORTADORA E NEUTRALIDADE NO FLUXO INTERNACIONAL DE BENS E SERVIÇOS	42
1.1 Do enciclopedismo jurídico ao imperialismo econômico dos “incentivos fiscais” às exportações	44
1.1.1 Fundamentos constitucionais para desoneração da tributação indireta na cadeia produtiva exportadora como limitação ao poder de tributar	45
1.1.2 Enciclopedismo jurídico dos “incentivos fiscais às exportações”	52
1.1.3 Imperialismo econômico dos “incentivos aos exportadores”	55
1.2 A desoneração da tributação indireta na cadeia produtiva exportadora entre as categorias técnicas da tributação: imunidade, não incidência e isenção	63
1.2.1 A desoneração da tributação indireta na cadeia exportadora enquanto imunidade: dimensão normativa, classificação e alcance	65
1.2.2 Imunidade tributária das exportações na efetivação do princípio do país do destino como mecanismo de ajustes fiscais de fronteira	73
1.3 Desoneração tributária da cadeia produtiva exportadora e deveres instrumentais	75
1.3.1 Deveres instrumentais e competitividade no comércio internacional	77
1.3.2 Limites constitucionais aos deveres instrumentais na cadeia produtiva exportadora: livre iniciativa e não discriminação geográfica em razão do destino	80
1.4 Interpretação das normas exonerativas da tributação indireta na cadeia produtiva exportadora	82
1.4.1 Métodos de interpretação e normas tributárias exonerativas	84
1.4.2 Interpretação das regras de desoneração da tributação indireta na cadeia produtiva exportadora	87

2	DESONERAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO INDIRETA NA CADEIA PRODUTIVA EXPORTADORA NO FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO	92
2.1	Arranjo político-institucional do comércio exterior na Federação brasileira	93
2.2	Fundos de compensação das desonerações das exportações e repartição indireta de receitas no federalismo fiscal brasileiro	96
2.2.1	Fundo de Compensação pela Exportação de Produtos Industrializados (FPEX)	100
2.2.2	Fundo da Lei Kandir – entre acertos, erros e consertos	102
2.2.3	Auxílio Financeiro para Fomento das Exportações (FEX)	109
2.3	Lei Kandir e conflitos federativos fiscais	112
2.3.1	Conflitos federativos verticais na desoneração das exportações	112
2.3.2	Lei Kandir e a guerra fiscal de ICMS	120
2.4	Desonerações tributárias na cadeia exportadora, <i>tax expenditure</i> e responsabilidade fiscal	122
2.4.1	Renúncia de receita, direito de ressarcimento na cadeia exportadora e despesa pública	123
2.4.2	Crédito de ICMS exportação, contabilização na dívida pública dos estados e securitização pela União	128
3	IMUNIDADES ESPECÍFICAS NA TRIBUTAÇÃO INDIRETA DA CADEIA PRODUTIVA EXPORTADORA	132
3.1	Imunidade tributária do ICMS na cadeia produtiva exportadora	132
3.1.1	<i>Trading companies</i> e imunidade de ICMS na cadeia produtiva exportadora	145
3.1.2	Creditamento na aquisição de bens de uso e consumo e do ativo fixo na cadeia produtiva exportadora	149
3.1.3	Recuperação e transferência de créditos acumulados de ICMS na exportação	156
3.2	Imunidade na prestação de serviços ao exterior	163

3.2.1	Elemento de conexão <i>territorialidade</i> na tributação sobre a prestação de serviço	167
3.2.2	A “servicificação” na cadeia produtiva e a desoneração das exportações ..	170
3.2.3	Por uma compreensão adequada do “resultado”: “conclusão” vs. “fruição” ..	172
3.3	Imunidade do imposto sobre produtos industrializados (IPI) na cadeia produtiva exportadora	179
3.3.1	Creditamento de IPI na cadeia produtiva exportadora	180
3.3.2	Crédito presumido de IPI e “resíduos tributários” na cadeia produtiva exportadora	184
3.4	Desoneração de PIS/Cofins na cadeia produtiva exportadora	191
3.4.1	Crédito presumido PIS/Cofins na cadeia produtiva agroexportadora	193
3.4.2	Tratamento tributário de PIS/Cofins aos créditos presumidos de IPI	195
3.4.3	Desonerações do PIS/Cofins na exportação e na prestação de serviços a não residente	198
3.4.4	Operações <i>back to back credits</i> e exportação ficta	204
3.5	Desoneração do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) nas exportações .	212
4	PRINCÍPIO DO PAÍS DO DESTINO E REGIMES ESPECIAIS NAS EXPORTAÇÕES	217
4.1	Crédito-prêmio do IPI e (in)segurança jurídica na tributação	219
4.2	Resíduos tributários federais na exportação e o Reintegra	224
4.2.1	Reintegra é incentivo fiscal?	227
4.2.2	Reintegra na trilogia no tempo: passado, presente e futuro	229
4.3	Regime especial de aquisição de bens de capital para empresas exportadoras (Recap)	238
4.3.1	Recap e subsídios tributários no comércio internacional	239
4.3.2	Subsídios à exportação na jurisprudência da OMC	244
	CONCLUSÕES	248
	REFERÊNCIAS	256

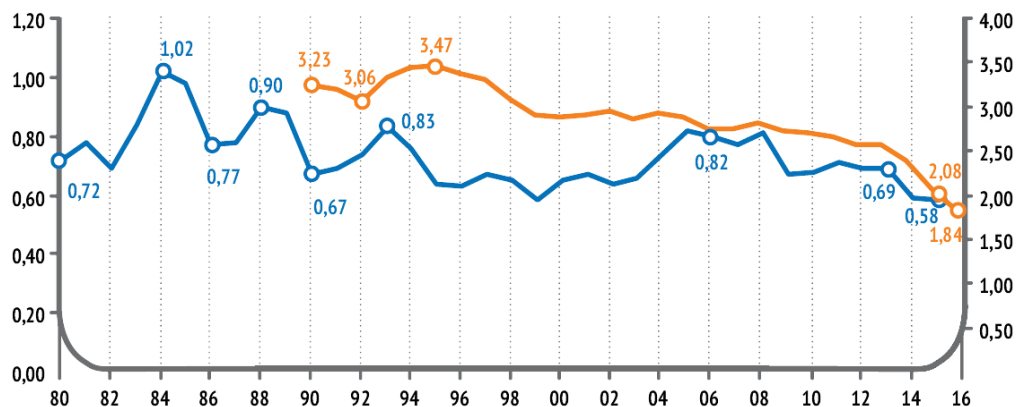
INTRODUÇÃO

A pesquisa “A desoneração da tributação indireta na cadeia produtiva exportadora” defende a tese de que a exoneração das exportações decorre da aplicação do *princípio do país do destino*, consectário do princípio da neutralidade no fluxo internacional de bens e serviços. Esse princípio determina a completa desoneração da tributação indireta, inclusive mediante o ressarcimento integral de eventuais “resíduos tributários” na cadeia produtiva exportadora, o que não se confunde com qualquer espécie de incentivo, renúncia fiscal ou subsídio.¹

O Brasil, muito embora esteja entre as dez maiores economias mundiais, ocupa a posição de vigésimo quinto no *ranking* dos países exportadores.² Considerada a sétima economia mundial, sua participação é decrescente no comércio internacional de produtos industrializados.

A partir de bases estatísticas da Organização Mundial do Comércio (OMC), a Confederação Nacional da Indústria (CNI)³ constatou, desde 2011, um decréscimo da participação do Brasil nas exportações que correspondem, hoje, a pouco mais de 0,5% das operações mundiais, porcentagem ainda mantida graças às *commodities* agrícolas, como demonstra a Figura 1.

Figura 1 – Participação do Brasil nas exportações e no valor adicionado mundial de manufaturas (%)



Exportações: linha abaixo/ Valor Adicionado: linha de cima, Fonte: Confederação Nacional da Indústria

¹ XAVIER, Alberto. Regime constitucional das isenções e incentivos fiscais a 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, Helene Taveira (Coord.). *Tratado de Direito Constitucional e Tributário – estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 610.

² OMC – Organização Mundial do Comércio. *International Trade Report 2017*. Disponível em: www.wto.org. Acesso em: 3 de setembro de 2017.

³ CNI – Confederação Nacional da Indústria. *Indicadores de competitividade da indústria*, Brasília, ano 1, n. 1, p. 2, 2017. Disponível em: <http://www.portaldaindustria.com.br/estatisticas/Indicadores-de-competitividade-da-industria-brasileira/>. Acesso em: 5 de novembro de 2017.

A participação brasileira no valor adicionado mundial de produtos manufaturados é igualmente vexatória. Isso se deve, em parte, aos resíduos tributários ao longo da cadeia produtiva exportadora, que oneram os produtos com destino ao exterior implicando, assim, em perda de competitividade.

Entre os desafios e as implicações das cadeias globais de valores, onde cada uma das etapas produtivas se realiza em dado país com predominância de operações *intra* indústria, destacam-se os obstáculos às trocas de bens e serviços.⁴ Tal característica contribuiu para que a indústria brasileira perdesse produto interno bruto (PIB), saindo de 23%, em 1980, para menos de 10%, em 2015.⁵

A integração no Comércio Internacional, seja através das trocas de bens e serviços, seja por meio da atração de investimentos estrangeiros diretos, está associada a dois fatores-chaves: política cambial competitiva mediante controle da conta capital e um sistema tributário neutro, que desonere as exportações.⁶

Helena Taveira Tôrres, ao tratar do fenômeno da pluritributação internacional, pondera com propriedade que o princípio da neutralidade tributária “[...] é colocado atualmente como endereço teórico de eficiência para o sistema tributário de um país que tenha economia integrada e globalizada”.⁷ Esse critério aplica-se, igualmente, à tributação indireta, conforme verificado a seguir ao tratar-se do *princípio do país do destino*, que está a determinar a desoneração integral das exportações.

A desoneração integral das exportações se realiza não apenas pela desoneração da operação de exportação, mas pressupõe desoneração de toda a incidência tributária nas diferentes etapas da cadeia produtiva exportadora, com ressarcimento imediato e integral de eventuais “resíduos tributários” resultantes das etapas anteriores.

Fernando Rezende, ainda na década de setenta do século XX, ao discorrer acerca do financiamento dos gastos nas finanças públicas no Brasil, já alertava para o “pesado ônus sobre as exportações [...] A exoneração na última etapa do processo não resolve o problema do imposto pago nas etapas anteriores do processo de produção.”⁸

⁴ OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico. *Global value chains: challenges, opportunities and implications for policy*. Report submitted to the G20 Trade Ministers Meeting Sydney, Austrália, 19 July 2014, p. 3.

⁵ FERRAZ, Lucas. O comércio brasileiro em um mundo em transformação. In: *O desafio da exportação*. Fóruns Estadão Exportação. Estado de São Paulo (E&N). Terça Feira, 15 de dezembro de 2015, p. H3.

⁶ BELUZZO, Luiz Gonzaga de Mello et al. A carga tributária sobre produtos selecionados e sua relação com a política de exportação. In: CARVALHO, Paulo de Barros. *Crédito-prêmio de IPI – novos estudos e pareceres*. Barueri: Manole, 2005. p. 234.

⁷ TÔRRES, Helena Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2. ed. São Paulo: RT, 2001. p. 741-742.

⁸ REZENDE, Fernando. *Finanças públicas*. São Paulo: Saraiva, 1978. p. 224.

Portanto, já há algum tempo a doutrina brasileira denuncia a falta de competitividade do País no cenário internacional em diferentes setores,⁹ dado que a desoneração, por exemplo, do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), na etapa final da exportação em si, não é o bastante. O acúmulo de créditos nas etapas anteriores à exportação, ante a dificuldade de recuperação desses pelos exportadores,¹⁰ se repete na tributação federal – Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e Programa de Integração Social (PIS)/Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins). Isso é mais gravoso ainda para cadeias produtivas industriais longas.

O Governo Federal, por ocasião da desoneração tributária do então Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) nas exportações, na Constituição de 1967,¹¹ editou legislação sobre o crédito-prêmio de IPI¹² justamente com o propósito de compensar os exportadores de produtos manufaturados pelo ônus tributário ao longo da cadeia produtiva sob uma lógica “menos de prêmio” e mais de “crédito”.¹³ Essa ação rendeu um dos mais vultosos contenciosos tributários na história dos Tribunais Superiores,¹⁴ havendo quem entenda, inclusive, ainda se encontrarem vigentes.¹⁵

O crédito-prêmio IPI¹⁶ foi a primeira política federal de desoneração das exportações. Editado nos anos 1960, a partir de orientação da Comissão Econômica para a

⁹ SCAFF, Fernando Facury. A desoneração das exportações e o fundo da Lei Kandir: análise com foco no setor mineral. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDDE*, Belo Horizonte, ano 1, n. 1, p. 39-56, mar./ago. 2012.

¹⁰ Cf. SCAFF, Fernando Facury. Recuperação dos créditos acumulados de ICMS na exportação. In: PRETO, Raquel Elita Alves. *Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IASP, 2015. p. 769-790.

¹¹ Constituição da República Federativa do Brasil de 1967, art. 23, § 7º: “O imposto de que trata o item II não incidirá sobre as operações que destinem ao exterior produtos industrializados e outros que a lei indicar” (BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1967*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm).

¹² Ver artigo 1º de BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Decreto-lei nº 491, de 05 de março de 1969*. Estímulos fiscais à exportação de manufaturados. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0491.htm.

¹³ TÔRRES, Heleno Taveira. Incentivos fiscais na constituição e o “crédito-prêmio de IPI”. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (Coord.). *Direito tributário atual 18*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2004. P. 84.

¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Crédito-prêmio IPI: bibliografia, legislação e jurisprudência temática*. Brasília: STF, 2009.

¹⁵ Cf. HARADA, Kiyoshi. Crédito-prêmio do IPI. Uma questão mal resolvida. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 15, n. 87, p. 41-54, maio./jun. 2017.

¹⁶ “Art. 1º As empresas fabricantes e exportadoras de produtos manufaturados gozarão, a título de estímulo fiscal, créditos tributários sobre suas vendas para o exterior, com ressarcimento de tributos pagos internamente.” In: BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Decreto-lei nº 491, de 05 de março de 1969*. Estímulos fiscais à exportação de manufaturados. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0491.htm.

América Latina e Caribe (Cepal), trouxe importantes resultados para a diversificação industrial e incremento do Produto Interno Bruto (PIB).

A Emenda Constitucional n. 18/1965 empreendeu importantes avanços ao comércio exterior “como política constitucionalmente adotada”¹⁷ mediante a supressão do imposto de exportação do âmbito do poder de tributar dos estados. Esse fato, aliado à imunidade do ICM dos produtos industrializados com destino ao exterior,¹⁸ conferiu competitividade ao País no comércio internacional.

Além da desoneração da tributação indireta nas exportações através da imunidade do ICM e do crédito-prêmio de IPI foi editado, ainda, o “Programa de Exportação BEFIEX” que previa (1) isenção dos impostos de importação (II); (2) isenção de imposto sobre produtos industrializados incidentes sobre a importação de equipamentos (IPI importação); (3) possibilidade de abater do lucro tributável parcela correspondente à exportação de produtos manufaturados; (4) utilização, para pagamento de qualquer imposto federal, do valor efetivamente recolhido a título de “imposto suplementar da renda” incidente sobre os dividendos provenientes dos lucros auferidos na exportação de produtos manufaturados; (5) possibilidade de dedução, para compensação total ou parcial, do prejuízo de um exercício, dos lucros reais apurados dentro dos seis exercícios subsequentes; (6) possibilidade de amortização dos valores e, nos exercícios escolhidos pelo contribuinte, das despesas pré-operacionais ou pré-industriais, dentro do prazo de dez anos; e (7) manutenção dos incentivos fiscais instituídos por outras normas legais.¹⁹

Nas décadas de 1970 e 1980, o Brasil enfrentou toda sorte de venturas e desventuras no comércio exterior: do “milagre econômico” dos anos 1970, quando os incentivos fiscais à exportação impulsionaram o setor industrial brasileiro,²⁰ ao surto inflacionário dos anos 1980, deveras prejudicial à previsibilidade demandada nas operações de exportações.

¹⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel. *Direito Tributário atual* – pareceres. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 11.

¹⁸ “Art. 24 – Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre: [...] § 5º – O imposto sobre circulação de mercadorias é não cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado, e não incidirá sobre produtos industrializados e outros que a lei determinar, destinados ao exterior.” (BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965*. Reforma do Sistema Tributário. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm).

¹⁹ BARRETO, Aires Fernandino. Benefícios fiscais a programas especiais de exportação – BEFIEX. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: RT, v. 42, n. 11, p. 171, 1987.

²⁰ Cf. FONSECA, Roberto Giannetti da. *Memórias de um trader* – a história vivida do comércio exterior brasileiro nas décadas 70 e 80. São Paulo: IOB Thomson, 2002. p. 297-298.

Naquela conjuntura interna, aliada à intensificação das pressões internacionais de países parceiros comerciais e do próprio *General Agreement of Trade and Tariffs* (GATT), houve a redução das políticas de fomento à exportação,²¹ inclusive do crédito-prêmio IPI.²²

Na década de 1990, a abertura do mercado interno representou grande desafio à participação do Brasil no comércio internacional, dada a constante ameaça de (des)equilíbrio do balanço de pagamentos, considerando a ausência da cultura exportadora e a alta pressão pelas importações, quando então empreendidos expedientes²³ para contê-las.

Importante marco para análise das políticas de comércio exterior no Brasil foi o alcance da estabilidade econômica com o Plano Real, que tinha como estratégia a abertura comercial às importações e exportações. No início do governo de Fernando Henrique Cardoso (FHC) foi criada a Câmara de Comércio Exterior da Presidência da República (Camex),²⁴ órgão federal com a atribuição de coordenar a política de comércio exterior brasileira.

Entre as estratégias nacionais para o incremento das exportações estava a reforma do ICMS com a desoneração de toda a cadeia produtiva exportadora mediante iniciativa articulada pelo Governo Federal junto aos estados através da Lei Kandir,²⁵ que, com seus feitos, defeitos e desfeitos não solucionou o grave problema do “cúmulo da cumulatividade tributária”²⁶ nas exportações.

²¹ MOREIRA, Sérvulo Vicente; SANTOS, Adelaide Figueiredo dos. Políticas públicas de exportação: o caso do PROEX. *Texto de discussão n.* Brasília: Ipea, 2001. p. 7.

²² “Art. 1º O estímulo fiscal que trata o Decreto-lei n. 491, de 5 de março de 1969, será reduzido gradualmente, até sua definitiva extinção.” (BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Decreto-lei n. 1.658, de 24 de janeiro de 1979*. Extingue o estímulo fiscal de que trata o artigo 1º do Decreto-lei n. 491, de 5 de março de 1969. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del1658.htm).

²³ BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Medida Provisória n. 1.235, de 14 de dezembro de 1995*. Reduz o imposto de importação em para os produtos que especifica e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/1990-1995/1235.htm; BRASIL. Presidência da República. *Decreto n. 1.761, de 26 de dezembro de 1995*. Dispõe sobre a redução do imposto de importação para os produtos que especifica e dá outras providências. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1995/decreto-1761-26-dezembro-1995-431785-publicacaooriginal-1-pe.html>.

²⁴ BRASIL. Presidência da República. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Decreto n. 1.386, de 6 de fevereiro de 1995*. Cria a Câmara de Comércio Exterior, do Conselho do Governo, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D1386.htm.

²⁵ BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Lei Complementar n. 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 (LEI KANDIR). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm.

²⁶ AFONSO, José Roberto Rodrigues. *O cúmulo da cumulatividade tributária*. Disponível em: http://iedi.org.br/artigos/top/estudos_industria_cumulatividade_tributaria.html. Acesso em: 29/04/2015.

No ano de 1998, o Governo Federal editou o “Programa Especial de Exportações” (PEE), cujo objetivo era dobrar as exportações até 2002, meta, no entanto, inalcançada, tornando-se “apenas uma referência adicional de esforço frustrado, que contribuiu para retirar a credibilidade das iniciativas governamentais na área de comércio exterior.”²⁷

Com vistas a harmonizar a política comercial brasileira, foi determinado²⁸ que quaisquer órgãos federais, a exemplo da Receita Federal, deveriam consultar a Câmara de Comércio Exterior (Camex) sobre matérias relevantes ao comércio internacional, o que peca pela omissão de idêntico dever aos entes federados, considerando a competência privativa da União para legislar sobre comércio exterior.²⁹

Nos anos 2000, o Governo Federal tentou aperfeiçoar a desoneração da tributação indireta na cadeia exportadora mediante o estabelecimento do regime da não cumulatividade com a manutenção dos créditos de PIS/Cofins nas exportações; a definição de empresa preponderantemente exportadora (PEP); a criação do Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação (Repes)³⁰ e do Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital (Recap),³¹ bem como a

²⁷ VEIGA, Pedro da Motta; IGLESIAS, Roberto Magno. A institucionalidade da política brasileira de comércio exterior. In: PINHEIRO, Armando Castelar; MARKWALD, Ricardo; PEREIRA, Lia Valls. *O desafio das exportações*. Rio de Janeiro, BNDES, 2002. p. 61.

²⁸ BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Decreto n. 3.981, de 24 de outubro de 2001*. Dispõe sobre a Camex – Câmara de Comércio Exterior, do Conselho de Governo, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2001/D3981.htm; BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Decreto n. 4.732, de 10 de junho de 2003*. Dispõe sobre a Câmara de Comércio Exterior – Camex, da Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2003/D4732.htm.

²⁹ “Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre: [...] VIII- comércio exterior e interestadual.”

³⁰ BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Lei n. 11.196, de 21 de novembro de 2005*. Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação - REPES, o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras - RECAP e o Programa de Inclusão Digital; dispõe sobre incentivos fiscais para a inovação tecnológica; altera o Decreto-Lei no 288, de 28 de fevereiro de 1967, o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, o Decreto-Lei no 2.287, de 23 de julho de 1986, as Leis nos 4.502, de 30 de novembro de 1964, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.245, de 18 de outubro de 1991, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, 8.666, de 21 de junho de 1993, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, 8.989, de 24 de fevereiro de 1995, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 9.311, de 24 de outubro de 1996, 9.317, de 5 de dezembro de 1996, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.336, de 19 de dezembro de 2001, 10.438, de 26 de abril de 2002, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.755, de 3 de novembro de 2003, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.931, de 2 de agosto de 2004, 11.033, de 21 de dezembro de 2004, 11.051, de 29 de dezembro de 2004, 11.053, de 29 de dezembro de 2004, 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, 11.128, de 28 de junho de 2005, e a Medida Provisória no 2.199-14, de 24 de agosto de 2001; revoga a Lei no 8.661, de 2 de junho de 1993, e dispositivos das Leis nos 8.668, de 25 de junho de 1993, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.755, de 3 de novembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.931, de 2 de agosto de 2004, e da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111196.htm.

ampliação do *drawback* verde-amarelo com a suspensão de pagamento do imposto sobre produtos industrializados (IPI) e PIS/Cofins de insumos de produtos destinados à exportação.³²

No ano de 2003, o Governo Federal lançou o programa “Brasil Exportador”, com vistas a fortalecer a competitividade do Brasil em relação a diferentes aspectos: institucional, financeiro, operacional, produtivo, comercial e de negociação. Nesse momento, cria a Agência Brasileira de Exportações e Investimentos (Apex-Brasil), buscando promover a cultura exportadora no empresariado nacional.³³

Em cumprimento a uma agenda desenvolvimentista, foi editada a Política Nacional de Inovação Tecnológica e Comércio Exterior (PNITCE),³⁴ em cujo âmbito foram editados o Repes e o Recap, que preveem suspensão de PIS/Cofins, com posterior alíquota zero, às pessoas jurídicas “preponderantemente exportadoras” na aquisição de bens de capitais no mercado interno, bem como nas importações. Também foi prevista suspensão de PIS/Cofins incidentes sobre a receita de vendas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.³⁵

Já em um cenário de crise internacional, o Governo Federal editou outras medidas tributárias de fomento ao investimento e ao comércio exterior: redução de IPI sobre bens de investimentos,³⁶ redução de prazo para devolução de créditos PIS/Cofins sobre bens de

³¹ BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Lei nº 11.074, de 30 de dezembro de 2004*. Abre ao Orçamento Fiscal da União, em favor do Ministério dos Transportes, crédito especial no valor de R\$ 63.195.800,00, para os fins que especifica. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/L11074.htm.

³² BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Medida Provisória n. 2158-35, de 24 de agosto de 2001*. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm; BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Decreto n. 4.524, de 17 de dezembro de 2002*. Regulamenta a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pelas pessoas jurídicas em geral. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/d4524.htm.

³³ PIANTO, Donald Matthew; CHANG, Lina. O potencial exportador e as políticas de promoção das exportações da Apex-Brasil. In: NEGRI, João Alberto; ARAÚJO, Bruno César. *As empresas brasileiras e o comércio internacional*. Brasília: IPEA, 2006. p. 93.

³⁴ BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Lei n. 10.973, de 2 de dezembro de 2004*. Dispõe sobre incentivos à inovação e à pesquisa científica e tecnológica no ambiente produtivo e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.973.htm.

³⁵ Art. 40 de BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Lei n. 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. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.865.htm.

³⁶ BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Decreto n. 7.541, de 2 de agosto de 2011*. Altera o anexo V ao Decreto n. 6.890, de 29 de junho de 2009, que altera a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/decreto/D7541.htm.

capital e a instituição do Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra).³⁷

Compreendido por alguns como sucedâneo do crédito-prêmio de IPI, ou análogo ao Reintegro argentino, o Reintegra tem por finalidade ressarcir o exportador de resíduos de tributos federais (PIS/Cofins, Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros – IOF e Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE) na cadeia produtiva. O ressarcimento inicial de 3% foi repentinamente reduzido para 1% em 2015, no anúncio do “Plano Nacional das Exportações” (2015-2018), para surpresa e decepção dos exportadores.³⁸

Dentre os eixos temáticos do Plano Nacional das Exportações o último, não menos importante, é justamente o aprimoramento dos mecanismos de desoneração tributária das exportações com vistas a conferir competitividade à produção nacional. Invariavelmente, o aspecto tributário sempre foi uma constante nos planos de comércio exterior no Brasil, no entanto, não surtiu os efeitos desejados.

Desse sucinto relato dos programas de apoio à exportação na história brasileira – Benefícios Fiscais a Programas Especiais de Exportação (Befiex), PEE, Brasil Exportador e Plano Nacional das Exportações – se constata que a busca por competitividade nas exportações foi conferida não só pela desoneração de impostos aduaneiros,³⁹ mas, sobretudo, através de incentivos fiscais à exportação na tributação sobre a renda⁴⁰ e na desoneração da tributação indireta, sem prejuízo dos prêmios de câmbio e de exportação.⁴¹

A desoneração da tributação indireta na cadeia produtiva exportadora, objeto da presente pesquisa, parte da premissa de que a desoneração somente é integral quando se adota, aliado ao método da isenção, o método do crédito/reembolso, de modo a assegurar

³⁷ BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Medida Provisória n. 540, de 2 de agosto de 2011*. Institui o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras - REINTEGRA; dispõe sobre a redução do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI à indústria automotiva; altera a incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas que menciona, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/MPV/540.htm.

³⁸ Cf. FREIRE, Rodrigo Veiga Freire e; CAMPEDELLI, Laura Romano. Ajuste fiscal viola legítima expectativa dos contribuintes: o caso do Reintegra. *Consultor Jurídico*, Opinião, 6 de agosto de 2015. Disponível em: <http://consultorjuridico.vlex.com.br/vid/ajustefiscalviolalegitima579772910>. Acesso em: 08/06/2016.

³⁹ Cf. NETO, Miguel Hilú. *Imposto sobre importações e imposto sobre exportações*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

⁴⁰ CAMPOS, Cândido. *Exportações – incentivos fiscais e planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 73-112.

⁴¹ DERZI, Misabel. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 235.

ao contribuinte exportador a manutenção do direito do crédito gerado nas operações anteriores com seu efetivo ressarcimento.

Apesar das diversas sistemáticas de aplicação da técnica da não cumulatividade⁴² do IPI e do ICMS, quando comparados com as contribuições PIS/Cofins, é fundamental a manutenção do direito de crédito em toda a tributação indireta para a integral desoneração da cadeia exportadora. Em dadas situações, o contribuinte não consegue apropriar-se de tributos recolhidos em etapas anteriores, o que culmina em “resíduos tributários” na cadeia produtiva exportadora.

A formação de tais “resíduos tributários” deve-se não somente à ausência de recuperação integral de créditos de ICMS, IPI e PIS/Cofins, mas, também à incidência do Imposto Sobre Serviços (ISS), sob a competência dos municípios, que dispõem do poder de tributar prestação de serviços com a ressalva da exoneração daqueles nos quais o “resultado” se realize no exterior,⁴³ conceito deveras controvertido para as Administrações Tributárias Municipais e Tribunais.

No atual ambiente internacional, em que prevalecem cadeias globais de valor (*global value chains*) e alguns países se especializam em determinadas etapas da cadeia produtiva, a integração de serviços nacionais à indústria estrangeira é costumeira, sendo fundamental a compreensão do *princípio do país de destino* também no fluxo internacional de serviços.

A tributação dos serviços no Brasil ignora a fragmentação das etapas produtivas, típica das cadeias globais e regionais de valor. Isso gera impactos significativos sobre a capacidade de desenvolvimento de uma indústria com mais capacidade de agregação de serviços tecnológicos e digitais.

A legislação tributária brasileira não prevê a técnica da não cumulatividade para o ISS, havendo, inevitavelmente, a formação de “resíduos tributários”, sobretudo quando do consumo intermediário de serviços na indústria, com destaque para aqueles de tecnologia

⁴² Cf. FERNANDES, Edison Carlos; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Não-cumulatividade do PIS e da Cofins*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

⁴³ Art. 156, § 3º. “Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à Lei Complementar: [...] II. excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.” (BRASIL. Presidência da República. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm).

Art. 2º da Lei Complementar n. 116/2003: “O imposto não incide sobre: I. as exportações de serviços para o exterior; Parágrafo único. Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.” (BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003*. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm).

da informação (TI), que inauguraram a “revolução do *software*” ao colocarem o *hardware* (máquinas e equipamentos) como caudatário do processo industrial.⁴⁴ Tal característica é ignorada na necessidade de desoneração da tributação indireta ao longo da cadeia exportadora.

Enquanto países em desenvolvimento formulam elaborados planos para desoneração da exportação de serviços, a exemplo da Colômbia,⁴⁵ que prevê regime especial com simplificação de deveres instrumentais e diferimento do IVA na importação de bens de capitais às exportadoras de serviços, o Brasil empreende interpretação equivocada da desoneração da prestação de serviços ao exterior.⁴⁶

Segundo levantamento da Confederação Nacional da Indústria (CNI), os resíduos

[...] embutidos no valor das exportações são estimados em 3,8% do total vendido ao exterior. Dessa elevada proporção, 2,3% decorrem da incidência de ICMS, COFINS/PIS e ISS, 0,8% do custo financeiro de carregamento dos créditos vinculados ao produto exportado, 0,4% de encargos sobre energia e comunicações e 0,3% do custo financeiro de diferir ativo permanente.⁴⁷

As regras de desoneração da tributação indireta nas exportações contidas na Constituição⁴⁸ encontram fundamento no princípio da neutralidade tributária que, por sua vez, encontra sede constitucional nos artigos 146-A, 150, II, e 170, IV.

Ao tratar da neutralidade, Luís Eduardo Schoueri se filia a seu aspecto concorrencial, abstraído diretamente da livre concorrência como princípio da ordem econômica na Constituição de 1988 (art. 170, IV). Leciona Schoueri que dois são os aspectos da livre concorrência: um negativo, a determinar uma abstenção do Poder Público no domínio econômico; e um positivo, quando prescrito ao Poder Público uma intervenção no domínio econômico justamente com o propósito de corrigir falhas de mercado,

⁴⁴ BELLUZZO, Luiz G. de Mello; FRISCHTAK, Cláudio R.; LAPLANE, Mariano. *Produção de commodities e desenvolvimento econômico*. Campinas: Unicamp, 2014. p. 46.

⁴⁵ COLOMBIA. *Plan Vallejo for Services – PVSS*. Disponível em: <http://www.investincolombia.com.co/investment-incentives/other-incentives/26-investment-incentives/235-special-import-export-system-for-services-plan-vallejo.html>. Acesso em: 15/06/2016.

⁴⁶ PREFEITURA DE SÃO PAULO. Finanças e Desenvolvimento Econômico. *Parecer Normativo SF n. 2, de 26 de abril de 2016*. Incidência do Imposto sobre Serviços de qualquer natureza – ISS nos serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique. Disponível em: http://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/upload/PN-SF-02-2016_1461844434.pdf.

⁴⁷ AFONSO, José Roberto Rodrigues. *O cúmulo da cumulatividade tributária*. Disponível em: http://iedi.org.br/artigos/top/estudos_industria/cumulatividade_tributaria.html. Acesso em: 29/04/2015.

⁴⁸ Art. 153, § 3º, inciso III (imunidade do IPI para produtos destinados ao exterior); art. 155, § 2º, inciso X, alínea “a” (imunidade das operações de circulação de mercadoria e prestação de serviços destinados ao exterior, com a previsão, inclusive, da manutenção dos créditos), art. 156, § 3º, inciso II (que autoriza que Lei Complementar exclua as exportações de serviços da incidência do ISS).

conferindo igualdade de condições entre particulares a propiciar, assim, neutralidade concorrencial.⁴⁹

Carlos Otávio Ferreira de Almeida, na linha do entendimento de Schoueri, pontua que “[...] a oferta de incentivos como isenção do imposto por prazo determinado [...] não deverá resultar em quebra da igualdade de condições de competir no mercado aberto”. Em seguida, ao exemplificar com incentivos regionais e setoriais, conclui tratar-se a neutralidade concorrencial de princípio econômico consectário da solidariedade.⁵⁰

Muito embora as reconhecidas lições de Schoueri ao tratar da neutralidade concorrencial, o presente trabalho aborda a aplicação do *princípio do país do destino* sob a perspectiva exclusiva da neutralidade tributária, o que inevitavelmente alcança alguns aspectos concorrenciais, porém, não aprofunda a neutralidade concorrencial.

Para José Luís Brazuna, a introdução do art. 146-A, por meio da Emenda Constitucional n. 42/2003, consagrou o princípio da neutralidade tributária, vez que tornou-o explícito no texto da Constituição de 1988.⁵¹ Contudo, poderia surgir a dúvida sobre se o dispositivo alcança as operações internacionais. Leandro Paulsen leciona com propriedade que “o dispositivo constitucional não faz distinção, de maneira que se aplica tanto à prevenção de desequilíbrios internos da concorrência como de desequilíbrios externos.”⁵²

O presente trabalho adota, por sua vez, como referencial, a posição de Fernando Facury Scaff, para quem a neutralidade tributária é consectária do princípio constitucional da igualdade tributária (art. 150, II).⁵³ Tal compreensão tem igual aplicação no plano das operações internacionais, pois o *princípio do país do destino*, ao desonerar as exportações e tributar as importações de bens e serviços, cumpre com a neutralidade externa atinente às “fronteiras fiscais” (*tax borders*).⁵⁴

Nesse sentido, Paulo Calliendo, ao tratar da aplicação do princípio da neutralidade tributária, indica sua eficácia no âmbito das operações internacionais de bens e serviços

⁴⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. *Grandes questões atuais de Direito Tributário*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2007. v. 11, p. 242.

⁵⁰ ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. *Tributação internacional da renda – a competitividade brasileira à luz das ordens tributária e econômica*. São Paulo: Quartier Latin/IBT, 2014. p. 153. (Série Tributária, v. 12).

⁵¹ BRAZUNA, José Luís R. *Defesa da concorrência e tributação – à luz do art. 146-A da Constituição*. São Paulo: Quartier Latin/IBDT, 2009. p. 61.

⁵² PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado/ESMAFE, 2006. p. 130.

⁵³ SCAFF, Fernando Facury. ICMS, guerra fiscal e concorrência na venda de serviços telefônicos pré-pagos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 126, p. 78, 2006.

⁵⁴ Cf. TERRA, Ben; KAJUS, Julie. *Guide to the European VAT Directives*. Amsterdam: IBFD, 1997. p. 17.

para, em seguida, registrar que no Brasil “[...] diversas decisões judiciais têm sido proferidas com o sentido de especificar o sentido da neutralidade fiscal ao caso do ICMS.”⁵⁵

Rodrigo Maito da Silveira, em vasta pesquisa sobre o tema Tributação e Concorrência, dedica capítulo específico para tratar da neutralidade tributária no âmbito internacional, no qual conclui que o *princípio do país do destino* é consectário do princípio da igualdade.⁵⁶

Para Ricardo Lobo Torres, a exclusiva tributação dos bens e serviços no país em que forem consumidos, com vistas a evitar dupla tributação, constitui subprincípio da capacidade contributiva,⁵⁷ o que merece devido enfrentamento no Capítulo 1.

Independentemente de a desoneração tributária das exportações ter estribo constitucional direto na isonomia e/ou na capacidade contributiva, dúvida não há de que trata-se de decorrência da aplicação do princípio da neutralidade tributária às operações de comércio exterior, que somente se perfectibiliza com a desoneração total da cadeia exportadora através da aplicação do método do crédito.

Além da discussão acerca da matriz constitucional do *princípio do país do destino*, esta tese enfrenta qual sua real espécie normativa no ordenamento jurídico pátrio – se regra ou princípio –⁵⁸ para, ao final, concluir tratar-se de (sub)princípio da neutralidade tributária; o que permite melhor compreensão e aplicação das regras de imunidade às exportações.

A exata compreensão da desoneração da tributação indireta na cadeia exportadora se realiza não só por sua análise no Direito Tributário, mas, sobretudo, no Direito Financeiro e no Direito Econômico, na medida em que a aplicação do *princípio do país do destino* tem fundamento econômico com consectários dos mais diversos e adversos no Direito Financeiro, o que é enfrentado no Capítulo 2.

Ives Gandra da Silva Martins há muito adverte que “[...] pretender conhecer bem uma ciência, desconhecendo as demais, é correr o risco de um exame distorcido, insuficiente e de resultado, o mais das vezes, incorreto”.⁵⁹ Desse modo, a presente pesquisa

⁵⁵ CALIENDO, Paulo. Princípio da neutralidade fiscal – conceito e aplicação. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira. *Princípios de Direito Financeiro e Tributário* – estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 539.

⁵⁶ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e concorrência*. São Paulo: Quartier Latin/IBDT, 2011. p. 73-74/362 ss. (Série Doutrina Tributária, v. 3).

⁵⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário* – valores e princípios constitucionais tributários. v. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 312-343.

⁵⁸ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios* – da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4. ed. 3 tir. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 31-35.

⁵⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Uma teoria do tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 279.

empreende análise interdisciplinar do problema nos Direitos Financeiro e Tributário, bem como no já centenário Direito Econômico.⁶⁰

Hermes Marcelo Huck registra com propriedade “o instigante filão dos contrastes e afinidades que caracterizam o Direito Tributário e o Direito Econômico [...] que, muito embora próximas em suas estruturas, raramente são analisadas em conjunto.”⁶¹

A análise conjunta da aplicação do *princípio do país do destino* à desoneração das exportações no Direito Tributário e no Direito Econômico não deve ignorar, no entanto, que apesar da proximidade de suas estruturas, tratam-se de perspectivas diversas de um mesmo fenômeno, fato que pode gerar, inclusive, alternativas díspares.

José Maria Arruda Andrade, ao tratar da hermenêutica da ordem constitucional econômica, reporta o quão tormentosa é a relação entre Direito e política econômica, dado que “[...] comporta várias possibilidades, que vão desde a negação da influência política no direito durante sua aplicação até a adoção engajada de determinados modelos políticos.”⁶²

A interface da desoneração das exportações com o modelo de industrialização brasileiro bem demonstra as diferentes perspectivas do Direito Tributário e do Direito Econômico/da Economia Política, conforme se verifica ao longo do trabalho, sobretudo ao tratar-se da exportação de recursos naturais não renováveis (RNNR).

Os RNNR, além de representarem bens que “só dão uma safra”,⁶³ constituem insumo estratégico para a indústria estrangeira e, ao serem exonerados da tributação, correspondem a “[...] uma redução de custos para indústria estrangeira em detrimento da capacidade do Estado para promover políticas públicas”.⁶⁴ Portanto, a desoneração das exportações de RNNR, além de aspectos próprios do Direito Econômico, tem conseqüências também no financiamento de políticas públicas, matéria própria do Direito Financeiro.

A indústria nacional emergiu do modelo tradicional de industrialização por substituição de importações (ISI) com intensa intervenção do Estado na economia, em especial pela concessão de incentivos fiscais para atender interesses específicos de

⁶⁰ NUSDEO, Fábio. O direito econômico centenário. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDDE*, Belo Horizonte, ano 1, n. 1, p. 221-247, mar./ago. 2012.

⁶¹ HUCK, Hermes Marcelo. Prefácio. In: SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e concorrência*. São Paulo: Quartier Latin/IBDT, 2011. p. 17.

⁶² ANDRADE, José Maria Arruda de. Hermenêutica da ordem econômica constitucional e o aspecto constitutivo da concretização constitucional. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDDE*, Belo Horizonte, ano 1, n. 1, p. 257, mar./ago. 2012.

⁶³ SCAFF, Fernando Facury. *Royalties do petróleo, minério e energia – aspectos constitucionais, financeiros e tributários*. São Paulo: RT, 2014. p. 42.

⁶⁴ MELLO, Alessandra. Artifício fiscal de mineradoras leva U\$ 2 bilhões dos cofres de Minas. *em.com.br*, Economia, 7 de agosto de 2017. Disponível em: https://www.em.com.br/app/noticia/economia/2017/08/07/internas_economia,889817/artificio-fiscal-de-mineradoras-leva-us-2-bilhoes-dos-cofres-de-minas.shtml. Acesso em: 10/12/2017.

articulados setores produtivos, representando um dos caracteres do Estado desenvolvimentista.⁶⁵

Entre os “méritos e contradições da ISI”⁶⁶ tem-se que a conquista de mercados externos⁶⁷ não é objetivo primeiro da indústria nacional infante diante de um mercado interno cativo propício para a artificialidade de lucros e o atraso tecnológico. Isso contrasta com o modelo industrial chinês e dos países do leste asiático, que priorizaram o mercado externo.⁶⁸ Há algum tempo Fábio Nusdeo, ao tratar da economia internacional, já indicava a aptidão do mercado externo como alternativa para a ruptura com o ciclo vicioso da pobreza.⁶⁹

O Brasil, uma vez mais, não só ignorou o mercado externo, porém, menosprezou “a complexidade da atuação estatal”,⁷⁰ estabelecendo um “viés antiexportador”⁷¹ pela ausência da desoneração total das exportações mediante o mau uso do método do crédito, que determina ressarcimento integral de eventuais resíduos tributários. Especializada doutrina estrangeira demonstra que o ressarcimento parcial na tributação sobre o valor agregado equivale à tributação das exportações e, por conseguinte, à redução da participação do país no comércio internacional.⁷²

O agente econômico, ao colocar sua pauta de reivindicações para o Governo Federal, usualmente prefere medidas vinculadas à substituição de importações com nefasto protecionismo do mercado interno ao fomento às exportações. Essa característica infelizmente “encontra eco em muitas instâncias governamentais”,⁷³ com destaque para os governos estaduais e municipais.

⁶⁵ SCHAPIRO, Mario Gomes. *Novos parâmetros para a intervenção do Estado na economia*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 107.

⁶⁶ NUNES, Antônio José Avelãs. *Industrialização e desenvolvimento – a economia política do modelo brasileiro de desenvolvimento*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 313 e ss.

⁶⁷ SARQUIS, José Buainain. *Comércio internacional e crescimento econômico no Brasil*. Brasília: Fundação Alexandre Gusmão, 2011. p. 124.

⁶⁸ NEGRI, João Alberto; ARAÚJO, Bruno César. *As empresas brasileiras e o comércio internacional*. Brasília: Ipea, 2006. p. 18.

⁶⁹ NUSDEO, Fábio. *Curso de economia – introdução ao Direito Econômico*. 5. ed. São Paulo: RT, 2008. p. 332.

⁷⁰ BERCOVICI, Gilberto. Política econômica e direito econômico. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDPE*, Belo Horizonte, ano 1, n. 1, p. 199-219, mar./ago. 2012. p. 200.

⁷¹ PINHEIRO, Armando Castelar; MARKWALD, Ricardo; PEREIRA, Lia Valls. *O desafio das exportações*. Rio de Janeiro: BNDES, 2002.

⁷² FELDSTEIN, Martin S.; KRUGMAN, Paul R. International trade effects of value-added tax. In: RAZIN, Assaf; SLEMROD, Joel. (Ed.). *Taxation in the Global Economy*. Chicago: University of Chicago Press, 1990. p. 263-282.

⁷³ VEIGA, Pedro da Motta. O viés antiexportador: mais além da política comercial. In: PINHEIRO, Armando Castelar; MARKWALD, Ricardo; PEREIRA, Lia Valls. *O desafio das exportações*. Rio de Janeiro: BNDES, 2002. p. 161.

O desestímulo às exportações é embalado pelo desinteresse dos governos estaduais na atração de empresas exportadoras, dado que a desoneração de ICMS na exportação frustra a atratividade dos incentivos fiscais de ICMS, instrumento principal da política fiscal dos estados com vistas à industrialização de seus territórios. Aliado a isso, as Administrações Tributárias dos Estados são sempre premidas ao reconhecimento de créditos nas etapas anteriores às exportações e isso, nas operações interestaduais, é ainda mais tormentoso.

As sucessivas reduções das transferências compensatórias da União aos Estados são sempre escusa dos fiscos estaduais para a ausência de imediato ressarcimento aos exportadores. De outro lado, a experiência comparada da China demonstra que a cada adicional de \$ 1 pago a título de ressarcimento na tributação sobre o valor agregado há a geração de um adicional de \$ 4,70 nas exportações.⁷⁴

No cenário brasileiro antiexportador, os óbices postos à pretensão de ressarcimento dos contribuintes se encontram não só nas Administrações Tributárias, mas também no Poder Judiciário, onde prevalece um entendimento muito mais de “prêmio” do que de “crédito”, justamente em função da parca compreensão do *princípio do país do destino* que longe está em veicular qualquer modalidade de incentivo fiscal.

Os Tribunais Superiores ainda se revelam incipientes no trato da matéria e, a esse respeito, a presente pesquisa pretende estabelecer algumas premissas reveladoras da interpenetração dos Direitos Tributário, Econômico e Financeiro com vistas a propiciar melhor aplicação do *princípio do país do destino* à desoneração da tributação indireta na cadeia exportadora: na medida em que a identificação de seu fundamento constitucional é determinante para sua correta interpretação.⁷⁵

Discussão atual ocorre a propósito da incidência de PIS/Cofins sobre os créditos presumidos de IPI resultantes da aquisição, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na manufatura de produtos destinados à exportação. A Receita Federal entende tratar-se de receita decorrente de crédito fictício, logo, não vinculada ao método do crédito, o que afastaria a aplicação do *princípio do país do destino*. A matéria encontra-se em julgamento perante o Supremo

⁷⁴ CHANDRA, Piyush; LONG, Cheryl. VAT rebates and export performance in China: Firm-level evidence. *Journal of Public Economics*, v. 102, p. 13, 2013.

⁷⁵ ANDRADE, José Maria Arruda de. Interpretação e aplicação da lei tributária: da consideração econômica da norma tributária à análise econômica do Direito. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Interpretação e aplicação da lei tributária*. São Paulo: Dialética/ICET, 2010. p. 182-206.

Tribunal Federal (STF), sob a sistemática de repercussão geral,⁷⁶ o que permitirá apreciação do feito sob os contornos do processo objetivo.⁷⁷

Outra matéria também afetada em repercussão geral é o direito de crédito do ICMS gerado nas operações de aquisição de ativo fixo e aproveitamento nas operações de exportação. Para o fisco estadual, a partir da adoção do critério de créditos físicos e financeiros pela Lei Kandir, há o afastamento da imunidade das exportações para o ativo fixo, de modo que eventual desoneração consiste em benefício fiscal, portanto, passível de limitação a qualquer tempo. De outro lado, Ives Gandra da Silva Martins leciona que não há benefício fiscal; trata-se de autêntica imunidade tributária, restando assegurado pela Constituição o direito subjetivo do contribuinte à apropriação dos créditos de ICMS do ativo fixo.⁷⁸

No mesmo sentido, Alberto Xavier, para quem “não se trata de simples isenção livremente concedida e livremente revogável [...], porém de um fenômeno mais intenso e profundo que consiste na supressão de competência legislativa aos Estados [...] a exoneração em causa não é matéria de política econômica escolhida ao livre alvedrio das leis.”⁷⁹

Essa breve síntese das matérias afetas à repercussão geral perante o STF⁸⁰ demonstra quão arriscada é a atividade dos exportadores brasileiros que, além da falta de competitividade, submetem-se ao risco de eventuais surpresas em decisões judiciais contrárias à equação econômico-financeira estabelecida em seus contratos de exportação.

⁷⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral em Recurso Extraordinário n. 593.544/RS, rel. Min. Joaquim Barbosa, acórdão de 31/10/2012. Substituição de relator: Min. Roberto Barroso.

⁷⁷ SCAFF, Fernando Facury. O recurso extraordinário ao STF e a repercussão geral da questão constitucional em matéria tributária. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2008. p. 69.

⁷⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidade constitucional do ICMS para exportação de produção local para o exterior. Inteligência do artigo 155 § 2º, Inciso X, Letra “a” da Constituição e consequências jurídicas. Parecer 0811/15. Disponível em: <http://www.gandramartins.adv.br/parecer/detalhe/id/627b597eeb4d260f5e77e720354542bd>.

⁷⁹ 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: TÓRRES, Heleno Taveira. *Tratado de direito constitucional tributário – estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 610.

⁸⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral em Recurso Extraordinário n. 754.917/RS, rel. Min. Dias Toffoli, que substituiu a Repercussão Geral no Recurso Extraordinário n. 639.652/RS; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral em Recurso Extraordinário n. 704.815/SC, rel. Min. Luiz Fux.

Todo esse cenário antiexportador na tributação indireta revela a falta de uma política de comércio exterior a conferir não só competitividade, mas, sobretudo, segurança jurídica ao exportador brasileiro ante as reiteradas alterações de seus regimes especiais.⁸¹

Parcela da insegurança jurídica que vigora na tributação indireta da cadeia produtiva exportadora deve-se ao fato da própria Administração Tributária interpretá-la como incentivo fiscal⁸² enquanto trata-se de mera aplicação do *princípio do país do destino*, que está a determinar a desoneração integral do ônus tributário que incide sobre bens e serviços destinados ao exterior.

A aplicação equivocada, seja da Administração Tributária, seja do Poder Judiciário, decorre de uma doutrina que ignora a opção realizada pela República Federativa do Brasil no livre exercício de sua soberania, com vistas ao desenvolvimento nacional e à cooperação internacional,⁸³ pelo *princípio do país do destino*, que muito dista de qualquer benefício fiscal sujeito aos talantes da política fiscal.⁸⁴

O *princípio do país do destino* tem aplicação no ordenamento jurídico brasileiro através de diferentes categorias técnicas da tributação: imunidade, não incidência, isenção etc., todas com fundamento constitucional que, muito antes de qualquer função extrafiscal,⁸⁵ visam à conformação da base de tributação do país exportador – que se limita aos bens e serviços consumidos em seu território –, de maneira a manter, assim, a neutralidade do fluxo internacional de bens e serviços.

O cenário federativo indica que Estados exportadores empreendem toda sorte de estratégias, inclusive pela fixação de deveres instrumentais manifestamente inconstitucionais para refrear a apuração de créditos de ICMS pelos contribuintes sob o frágil argumento de estarem a empreender fiscalização e indução econômica com a finalidade de propiciar agregação de valor aos produtos primários em seus territórios.

⁸¹ Cf. TÔRRES, Heleno Taveira. Segurança jurídica dos benefícios fiscais. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFD FE*, Belo Horizonte, ano 1, n. 1, p. 57-91, mar./ago. 2012.

⁸² BOTALLO, Eduardo Domingos. Imunidades do IPI e extrafiscalidade. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Teoria geral da obrigação tributária – estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 831-839. p. 833; RIBEIRO, Ricardo Lodi. O mito da juridicização da repercussão econômica. In: MACHADO, Hugo de Brito. *Tributação indireta no direito brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 395.

⁸³ “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: [...] II. Garantir o desenvolvimento nacional.

Art. 4º A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios: [...] IX. Cooperação entre os povos para o progresso da humanidade.” (BRASIL. Presidência da República. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm).

⁸⁴ SIQUEIRA, Natercia Sampaio. Tributação indireta no Direito Tributário brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Tributação indireta no Direito brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 352.

⁸⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 210.

No âmbito federal chegou a tramitar no Congresso Nacional projeto de lei de duvidosa constitucionalidade, com o fito de “alterar as alíquotas incidentes sobre produtos primários ou semielaborados destinados à exportação de modo a desestimular a exportação de produtos de menor valor agregado, estimulando a incorporação de conteúdo tecnológico à pauta brasileira de exportação.”⁸⁶

Tramita, também perante o Congresso Nacional, Proposta de Emenda Constitucional (PEC) para suprimir a imunidade do ICMS nas exportações de produtos primários e semielaborados “[...] que tem baixo valor agregado, para que Estados e Municípios não sejam privados dessa importantíssima fonte de recursos”. Sob a indefinição da reparação das perdas dos estados, mesmo após o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO) n. 25, tal PEC foi recentemente aprovada perante a Comissão de Constituição e Justiça do Senado Federal e encaminhada ao Plenário.⁸⁷

Muito embora o defensável propósito, a iniciativa legislativa penalizaria ainda mais os setores econômicos ora responsáveis pela manutenção do balanço de pagamentos: *commodities* agrícolas e minerais.

A propósito da tributação das exportações de *commodities* agrícolas, Luiz Gonzaga Beluzzo⁸⁸ coordenou interessante estudo que indica que mesmo após a opção do regime não cumulativo para o PIS/Cofins a cumulatividade continua. Servindo-se da econometria, conclui que a concessão de crédito presumido de IPI⁸⁹ é insuficiente para compensar a incidência das contribuições cumulativas sobre os insumos das exportações, ao que seria necessário crédito da ordem de 15% para o setor agropecuário.

A retomada da produtividade da indústria brasileira e, por conseguinte, de sua competitividade no comércio internacional demanda aplicação coerente do *princípio do país do destino* às desonerações das exportações. Para tanto, é fundamental compreendê-lo

⁸⁶ BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei n. 4.673, de 2012, rel. Deputado Federal Guilherme Campos (PSD/SP).

⁸⁷ BRASIL. Congresso Nacional. Senado Federal. Proposta de Emenda Constitucional (PEC) n. 37/2007, rel. Senador Antônio Anastasia. Parecer (SF) n. 158, de 29 de novembro de 2017.

⁸⁸ BELUZZO, Luiz Gonzaga et al. A carga tributária sobre produtos selecionados e sua relação com a política de exportação. In: TÔRRES, Heleno Taveira. *Comércio Internacional e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 719-751. p. 745.

⁸⁹ BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Lei n. 9.363, de 16 de dezembro de 1996*. Dispõe sobre a instituição de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS nos casos que especifica, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9363.htm.

desde os primeiros tratados em que veiculado, ainda na Europa do século dezessete,⁹⁰ até aos modernos acordos firmados no âmbito do sistema multilateral de comércio, a exemplo do recente Acordo de Facilitação do Comércio, do qual o Brasil é signatário.

O Supremo Tribunal Federal (STF), muito além da aplicação do GATT aos incentivos de ICMS,⁹¹ já enfrentou o debate acerca da aplicação dos acordos multilaterais do comércio à desoneração tributária das exportações⁹² ante as obrigações assumidas pela República Federativa do Brasil perante a Organização Mundial do Comércio (OMC).⁹³

No entanto, os Tribunais Superiores revelam-se hesitantes quanto à interpretação e aplicação do *princípio do país do destino* que está a determinar a completa exoneração da tributação indireta nas exportações. Essa hesitação deve-se, sem dúvida alguma, à equivocada compreensão das imunidades tributárias da cadeia produtiva exportadora como benefícios fiscais,⁹⁴ enquanto nada mais são do que decorrência da ausência de poder de tributar ante decisão do constituinte de adotar o *princípio do destino*, assegurando, assim, que os entes federativos não tributassem bens e serviços destinados ao exterior.

Apresentada a relevância do tema, a presente pesquisa tem por objetivo, a partir da compreensão interdisciplinar dos fundamentos constitucionais da desoneração da tributação indireta na cadeia produtiva exportadora, analisar a eficácia do *princípio do país do destino* através das regras de imunidades nos tributos indiretos: ICMS, ISS, IPI e PIS/Cofins, bem como investigar em que medida os regimes especiais na exportação (Crédito-prêmio IPI, Reintegra e Recap) se conciliam ou se distanciam da neutralidade tributária na ordem interna e internacional.

Inicialmente, o presente trabalho enfrenta a questão da desoneração das exportações por seu aspecto mais complexo: o ICMS na federação, devido ao vasto contencioso há muito inaugurado no Brasil.⁹⁵ Em seguida, ainda no âmbito da perspectiva do federalismo fiscal brasileiro, empreende análise da desoneração dos serviços prestados ao exterior para

⁹⁰ HUFBAUER, Gary Clyde; GABYZON, Carol. Fundamental tax reform and Border Tax Adjustment. Washington DC: Institute for International Economics, Jan. 1998.

⁹¹ Cf. BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. Tributação sobre o consumo e a cláusula da obrigação do tratamento nacional (TN). *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo: Dialética, v. 30, p. 232-250, 2014.

⁹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário (RE) n. 564.413, rel. Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno, julgado em 12/08/2010, RG.

⁹³ BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. Aplicação dos acordos da Organização Mundial do Comércio (OMC/GATT) no Sistema Tributário Nacional. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo: IBDT, v. 37, p. 321, 2017.

⁹⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. Segurança jurídica dos benefícios fiscais. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDFFE*, Belo Horizonte, ano 1, n. 1, p. 73, mar./ago. 2012.

⁹⁵ AFONSO, José Roberto R. *ICMS: gênese, mutações, atualidade e caminhos para a recuperação*. São Paulo: FGV projetos/IDP, 2013. p. 62.

só então analisar a desoneração da tributação federal nas exportações e seus regimes especiais.

O desenvolvimento da presente tese se realizou a partir de ampla pesquisa bibliográfica nacional e internacional, considerando a incorporação, pelo Brasil, de alguns aspectos da tributação sobre o valor agregado (*Value Added Taxation – VAT*),⁹⁶ o que permitiu melhor compreensão da desoneração das exportações de bens e serviços⁹⁷ com base no *princípio do país do destino (Destination Principle – DP)*,⁹⁸ sobretudo a partir da pesquisa na doutrina italiana ante “as consideráveis semelhanças estruturais entre ambos sistemas jurídicos.”⁹⁹

A assimilação da tributação sobre o valor agregado por mais de cento e sessenta países,¹⁰⁰ filiando-se a maioria ao *princípio do país do destino* com vistas a integrar-se ao comércio internacional, reitera a importância de um estudo comparado,¹⁰¹ sobretudo em países em desenvolvimento.¹⁰²

A experiência comparada da imunidade das exportações na tributação sobre o valor agregado será, portanto, de grande importância para a consecução da tese aqui proposta.

⁹⁶ Cf. TERRA, Ben; KAJUS, Julie. *A guide to the European VAT directives – introduction to European VAT*. v. 1. Amsterdam/Charlottenlund: International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) Press, 2008; FAUSTO, Domenicantonio. L'imposizione sul valore aggiunto nell'unione europea. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Comércio internacional e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 198-222.

⁹⁷ “Art. 146 The Supply of services, including transport and ancillary transactions, but excluding the supply of services exempted in accordance with Articles 132 and 135, where these are directly connected with the exportation or importation of goods covered by Article 61 and Article 157(I) (a).”

⁹⁸ Cf. TERRA, Ben; KAJUS, Julie. *A guide to the European VAT directives – The Recast VAT Directive and the former Sixth VAT Directive*. v. 2. Amsterdam/Charlottenlund: International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) Press, 2008; FEHR, Hans. From destination – to origin-based consumption taxation: a dynamic CGE Analysis. *International tax and public finance*, The Netherlands: Kluwer academic publishers, n. 7, p. 43-61, 2000; FILLIPPI, Piera. L'imposta sul valore aggiunto nei rapporti internazionali. In: UKMAR, Victor: *Diitto Tributario Internazionale*. Roma: Diufree, 2009. p. 157-181.

⁹⁹ PISTONE, Pasquale; SCHOUERI, Luís Eduardo. Prefácio. In: TESAURO, Francesco. *Instituições de Direito Tributário*. São Paulo: IBDT, 2017. p. 13.

¹⁰⁰ OECD – Organization of Economic Cooperation and Development. *Consumption Taxes Trends 2014 – VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*. Paris: OECD Press, 2004. p. 18.

¹⁰¹ FAUSTO, Domenicantonio. L'imposizione sul valore aggiunto nell'Unione Europea. In: TÔRRES, Heleno. *Comércio internacional e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 197-222; CASSONE, Vittorio. A não-cumulatividade – aspectos fundamentais no Direito brasileiro e do IVA no Direito Italiano. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, n. 10, p. 143-211, jul./ago. 2004.

¹⁰² HOYOS JIMÉNEZ, Catalina. Los efectos del IVA en la economía. BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael; ÁLVAREZ RODRÍGUEZ, J. Fernando; CALDERÓN VILLEGAS, Juan Jacobo (Ed.). *Temas de Derecho Tributario contemporáneo*. Bogotá: Editorial Universidad del Rosario, 2006. p. 144-173; TEATHER, Richard. *The benefits of tax competition*. London: IEA, 2005.

Há muito Ruy Barbosa Nogueira, quem inclusive publicou sobre o assunto,¹⁰³ já lecionava que a pesquisa de nosso sistema tributário deve ser realizada “examinando *pari passu* a mesma problemática em outros países.”¹⁰⁴

A análise do Direito Tributário comparado será realizada sem ignorar as “jabuticabas” brasileiras e os julgados de nossos Tribunais Superiores,¹⁰⁵ especialmente aqueles sob o regime de precedentes, objetivando realizar análise sistêmica e crítica da desoneração da tributação indireta na cadeia exportadora.

Considerando o objetivo a ser perseguido, realizar-se-á estudo interdisciplinar da desoneração da tributação indireta na cadeia exportadora nos Direitos Financeiro, Tributário e Econômico.

A análise da desoneração da tributação indireta nas exportações se situa em um ponto de encontro entre o Direito Financeiro e o Tributário na medida em que estar-se-á em diferentes momentos diante da dualidade dos conceitos de incentivo e de renúncia fiscal.¹⁰⁶

A interdisciplinaridade histórica do Direito Tributário com o Financeiro,¹⁰⁷ um tanto esquecida diante do proclamo de autonomia científica do Direito Tributário,¹⁰⁸ só ultimamente foi reconstruída¹⁰⁹ diante da frustração na resposta de muitas questões em torno, exclusivamente, da Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT).

O estudo interdisciplinar é enriquecido, no Direito Tributário, com a análise de experiências de outros países, com destaque para os aspectos tributários do federalismo fiscal,¹¹⁰ onde a análise comparada¹¹¹ é indispensável.

¹⁰³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Imunidade e isenção de ICM na exportação. *Suplemento LTr matéria tributária*, São Paulo, ano X, n. 24-74, p. 139, fev. 1974; NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Crédito do ICM na exportação. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 9, p. 2239-2274, 1988; NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Política fiscal e reformulações* – produção, consumo e exportação. São Paulo: Resenha Tributária/IBDT, 1981; NOGUEIRA, Ruy Barbosa. As imunidades. Impostos diretos e indiretos. *Direito Tributário Atual*, São Paulo: Resenha Tributária, v. 11/12, p. 3085-3115, 1992.

¹⁰⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Prefácio. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Tributário comparado*. São Paulo: Saraiva, 1971.

¹⁰⁵ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias* – Teoria e análise da Jurisprudência do STF. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 323 e 350 e ss.

¹⁰⁶ CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo*. São Paulo: Almedina, 2014. p. 35.

¹⁰⁷ HORVATH, Estevão. Direito Financeiro versus Direito Tributário. Uma dicotomia desnecessária e contraproducente. In: HORVATH, CONTI & SCAFF, Estevão, J. Maurício e Fernando F. *Direito Financeiro, Econômico e Tributário* – homenagem a Regis Fernandes de Oliveira. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p.155-178, p.155.

¹⁰⁸ BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016, p.29.

¹⁰⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz; CANADO, Vanessa Rahal. Direito Tributário e Direito Financeiro: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz (Coord.). *Direito Tributário e Finanças Públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 608.

¹¹⁰ Cf. OATES, Wallace E. *Fiscal Federalism*. New York: Harcourt Brace Jovanoivich Inc., 1972; BOADWAY, Robin; SHAH, Anmar. *Fiscal federalism* – principles and practice of multiorder governance. New York: Cambridge, 2009.

Com vistas à manutenção de uma abordagem coesa e coerente, própria da unidade da ordem jurídica, o trabalho foi desenvolvido a partir de uma análise sistêmica,¹¹² na qual o fenômeno da desoneração das exportações submete-se ao estudo nos Direitos Financeiro e Econômico.

Inevitavelmente, o desenvolvimento da pesquisa culminará em abordagens transdisciplinares diante de conceitos de que o Direito se serve, próprios dos Direitos Financeiro, Tributário e Econômico, mas isso, no entanto, não implica na sobreposição da Economia sobre o Direito.¹¹³

Fernando Facury Scaff já há algum tempo alerta a respeito da importância do estudo interdisciplinar do Direito Tributário com as Ciências Contábeis citando, por exemplo, que o docente deve se preocupar em transmitir conhecimentos basilares de contabilidade e escrituração aos alunos: “O professor não ensina contabilidade, mas deve explicar, por exemplo, que há uma diferença entre bens de uso e consumo e material permanente. Se o aluno não entende isso, ele não vai entender ICMS e crédito.”¹¹⁴

Para Haroldo Malheiros Duclerc Verçosa, a “contabilidade é ciência, é conhecimento organizado e metódico que estuda e demonstra as informações patrimoniais das entidades empresariais como matéria prioritária”, enquanto a escrituração “é a evidenciação prática dos fatos econômicos relevantes ocorridos na atividade empresarial”.¹¹⁵

Por certo que a prioridade da presente tese não é a contabilidade e a escrituração das exportações.¹¹⁶ No entanto, alguns dados contábeis são fundamentais para o melhor enfrentamento da desoneração da tributação indireta na cadeia produtiva exportadora, considerando que repercutem diretamente não só na constatação da ocorrência do fato gerador, mas, sobretudo, no método do crédito, conforme será visto ao tratar-se das

¹¹¹ SACCHETTO, Cláudio. Analysis of Fiscal Federalism from a comparative tax law perspective. In: SACCHETTO, Cláudio; BIZILOI, Jeanluigi. *Tax aspects in fiscal federalism*. Netherlands: IBFD, 2014. p. 1; Cf. WATTS, Ronald. *Comparing Federal Systems*. 2. ed. Montreal: McGill-Queens, 1999; e CARBONI, Giuliana Giuseppina. *Federalismo fiscale comparato*. Napoli: Jovene, 2013.

¹¹² Cf. LUHMANN, Niklas. *Introdução à teoria dos sistemas*. Trad. de Ana Cristina Arantes Nasser. Petrópolis: Vozes, 2009.

¹¹³ CARVALHO, Osvaldo Santos. *Não cumulatividade e princípio da neutralidade tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 32.

¹¹⁴ SCAFF, Fernando Facury. Federalizar ICMS é única opção justa para exportadores. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2012-jul-15/entrevista-fernando-facury-scaff-tributarista-professor-usp>. Acesso em: 14/04/2017.

¹¹⁵ VERÇOSA, Haroldo Malheiros Duclerc. *Curso de Direito Comercial 3*. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 534.

¹¹⁶ Cf. RESENDE, Leone Soares de. *Exportação: organização e contabilidade*. São Paulo: Aduaneiras, 1996.

operações em que incide ICMS ao longo da cadeia, seu creditamento e a transferência desses créditos.

A contabilidade é um processo de registro, mensuração, interpretação e comunicação de dados financeiros que terminam por ter alguma repercussão em diferentes ramos do Direito, com destaque para o Direito Tributário. A relação do Direito com a Contabilidade remonta, ainda, ao início da Idade Moderna, quando as regras jurídicas e as práticas contábeis evoluíram para contemplar as trocas comerciais.¹¹⁷ Isso contempla, obviamente, o fluxo internacional de mercadorias.

No Capítulo 4, o trabalho enfrenta a desoneração tributária das exportações na perspectiva da ordem econômica interna e internacional. A interface do Direito Tributário com as Ciências Econômicas e com o Direito Econômico¹¹⁸ é fundamental para melhor compreensão da desoneração das exportações e de seus consectários no mercado interno e no comércio internacional.

A presente pesquisa serve-se do método dedutivo, partindo de questões gerais das desonerações das exportações para alcançar a aplicação do *princípio do país do destino* a determinar a desoneração completa da tributação indireta na cadeia produtiva exportadora.

O trabalho demonstra, ao final, que a desoneração da tributação indireta das exportações é decorrência do acatamento constitucional do *princípio do país do destino* ao fluxo internacional de bens e serviços. Consectário da neutralidade, esse princípio, positivado na legislação brasileira por diferentes categorias técnicas da tributação, determina a completa desoneração de toda a cadeia produtiva exportadora mediante a conjugação do método da isenção com o método do crédito/reembolso, o que não configura incentivo fiscal.

A contribuição original à ciência jurídica brasileira reside na forma translinear¹¹⁹ com que a desoneração da tributação indireta da cadeia produtiva exportadora é enfrentada por meio de um diálogo constante entre os Direitos Tributário, Financeiro e Econômico.

Nessa perspectiva, em que pese o tema das desonerações tributárias das exportações já ter sido objeto de relevantes estudos, nenhum empreendeu análise específica da

¹¹⁷ FERNANDES, Edison Carlos; NETO, Arthur Ridolfo. *Contabilidade aplicada ao Direito*. São Paulo: Saraiva/GVlaw, 2014. p. 15.

¹¹⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Direito Econômico e Tributário*. Comentários e pareceres. São Paulo: Resenha Tributária, 1982. p. xv-xx.

¹¹⁹ MORIN, Edgar. Por uma reforma do pensamento. In: VEGA, Alfredo Pena; NASCIMENTO, Elimar Pinheiro do (Org.). *O pensar complexo – Edgar Morin e a crise da modernidade*. Rio de Janeiro: Garamond, 2009. p. 25.

tributação indireta da cadeia exportadora sob a perspectiva da interdisciplinaridade¹²⁰ do Direito Tributário, com vistas a superar a dogmática deste ramo, residente na análise dos dispositivos constitucionais a veicular as imunidades nas exportações.

A complexidade da questão tributária não pode ser enfrentada de modo reducionista e simplista. Logo, o diálogo direto entre os Direitos Financeiro e Econômico permite análise estruturada e racional da desoneração da tributação indireta na cadeia exportadora como instrumento a favorecer o livre fluxo internacional de bens e serviços, propiciando, assim, desenvolvimento econômico.

Para a análise da desoneração da tributação indireta optou-se por empreender um recorte nos tributos incidentes ao longo da cadeia produtiva exportadora. Na doutrina estrangeira, a tributação indireta compreende três categorias de tributos: tributos aduaneiros (*boundary taxes*), impostos sobre o consumo (*consumption taxes*) e imposto de vendas (*sales taxes*).¹²¹

O presente trabalho, no entanto, não analisa a categoria dos tributos aduaneiros, que no Brasil corresponde, nas exportações, exclusivamente ao Imposto de Exportação (I.E.), dada sua diminuta importância no sistema tributário nacional,¹²² vez que incide apenas em alguns poucos produtos, com o propósito exclusivo de controle e fiscalização aduaneira, sendo objeto de estudo próprio do Direito Aduaneiro.¹²³

Em compensação ao fato de não analisar a categoria dos Tributos Aduaneiros, compreendida segundo doutrina estrangeira na Tributação Indireta, a presente tese analisa as espécies tributárias *sui generis* das Contribuições da Seguridade Social do PIS e da Cofins (PIS/Cofins), na medida em que incidentes não sobre o consumo ou a venda, mas sobre a receita/faturamento.

Conforme será objeto de análise em seção própria do trabalho tem-se, ainda, que a própria OMC, no Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias (ASMC), classifica como tributos indiretos aqueles incidentes sobre receitas/faturamento.¹²⁴

¹²⁰ BORGES, José Souto Maior. Um ensaio interdisciplinar em Direito Tributário: superação da dogmática. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 211, p. 106-121, 2013.

¹²¹ DUE, John F. *Indirect taxation in developing economies*. Washington: The Johns Hopkins Press, 1970. p. 14.

¹²² GURGEL DE FARIA, Luís Alberto. Tributação sobre o comércio exterior. In: FREITAS, Vladimir Passos de. *Importação e exportação no direito brasileiro*. 2. ed. São Paulo: RT, 2007. p. 59.

¹²³ COSTA, Regina Helena. Notas sobre a existência de um Direito Aduaneiro. In: FREITAS, Vladimir Passos de. *Importação e exportação no direito brasileiro*. 2. ed. São Paulo: RT, 2007. p. 37.

¹²⁴ Footnote 58. "The term "indirect taxes" shall mean sales, excise, turnover, value added, franchise, stamp, transfer, inventory and equipment taxes, border taxes and all taxes other than direct taxes and import charges."

Esta tese se filia à corrente da doutrina nacional, que classifica PIS/Cofins como tributos indiretos,¹²⁵ considerando que existente o fenômeno econômico da “repercussão econômica”, muito embora, sabidamente, não seja este critério jurídico.¹²⁶

Se dúvidas não há na classificação do IPI e do ICMS como tributos indiretos,¹²⁷ na medida em que típicos “impostos sobre o consumo”,¹²⁸ marcados pela técnica da não cumulatividade, depara-se com alguma incerteza na classificação do ISS como tributo indireto. Isso atesta a ausência de relação biunívoca entre a não cumulatividade e a denominada tributação indireta.¹²⁹

A hesitação doutrinária deve-se ao fato de que o fenômeno da “repercussão econômica” não se fazer sempre presente, vez que o ISS ora se apresenta como imposto direto ora indireto, a depender se cobrado em valores fixos (imposto direto) ou proporcional ao preço do serviço correspondente quando classificado em indireto.¹³⁰ Essa natureza dúplice foi, inclusive, assimilada pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ).¹³¹

Considerando a base econômica sobre a qual incide, o ISS é categorizado com mais usualidade como tributo indireto. Conforme antes visto no fluxo internacional de mercadorias e serviços no comércio internacional tem-se, também, o fenômeno da repercussão econômica do ônus tributário, havendo o risco de dupla tributação nos serviços destinados ao exterior.

No Direito Comparado não há discussão se a tributação sobre serviços também tratar-se-ia de tributação indireta, na medida em que tanto bens quanto serviços sujeitam-se ao VAT, promovendo-se, na União Europeia, exoneração plena das exportações.¹³²

¹²⁵ MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Tributação indireta no Direito brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 187.

¹²⁶ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 143.

¹²⁷ MELO, José Eduardo Soares de. A tributação indireta. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Tributação indireta no Direito brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 244.

¹²⁸ SPINELLI, Giuseppe. Le imposte di consumo. In: UKMAR, Antonio. *Il diritto tributario*. Padova: CEDAM, 1938. p. 15.

¹²⁹ CINTRA, Carlos César Sousa. A tributação indireta no direito brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Tributação indireta no Direito brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 109.

¹³⁰ HABLE, José. Repetição de indébito no ISS quando classificado como tributo indireto. In: PINTO, Sérgio Luiz de Moraes; MACEDO, Alberto; ARAÚJO, Wilson José de Araújo. *Gestão tributária municipal e tributos municipais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 143.

¹³¹ BRASIL, STJ, 1ªT, AgRg no Ag n. 692.583/RJ, rel. Min. Denise Arruda, julgado em 11/10/2005, publicado em 14/11/2005; BRASIL, STJ, 2ªT, REsp n. 724.684/RJ, rel. Min. Castro Meira, julgado em 3/5/2005, publicado em 1/7/2005; REsp n. 1.131.476/RS, rel. Min. Luiz Fux, julgado em 9/10/2009 e publicado em 1º/2/2010.

¹³² COSTA, Alcides Jorge. Imposto sobre Valor Agregado. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; COSTA, Sérgio Freitas. *Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IBDT, 2017. p. 314.

Conforme visto até aqui ao tratar acerca da desoneração da tributação indireta na cadeia produtiva exportadora, parcela da doutrina considera tratarem-se de incentivos fiscais às exportações, dado seu efeito de fomento às exportações, assimilado pela jurisprudência dos Tribunais Superiores.

A associação imediata das desonerações tributárias aos incentivos fiscais deve-se ao fato de a desoneração ter sido classificada por sua função indutora,¹³³ o que inegavelmente há na desoneração das exportações.

Ademais, historicamente grande parte da doutrina brasileira sempre se referiu, aleatoriamente, a toda e qualquer desoneração, servindo-se indistintamente das expressões “desonerações”, “favores fiscais”, “privilégios fiscais”, “estímulos fiscais”, “alívios fiscais”, “exonerações”, “incentivos fiscais” e “benefícios fiscais”, como se tratassem de iguais institutos.

Na doutrina estrangeira já há algum tempo vigora *discrímen* entre os incentivos fiscais e os benefícios fiscais. Em Portugal, por exemplo, classificam-se os benefícios fiscais *lato sensu* como gênero do qual são espécie os benefícios fiscais *stricto sensu*, isto é, aquelas desonerações nas quais há um mero alívio fiscal e, como uma segunda espécie, os incentivos fiscais. Estes efetivamente operam como instrumento de estímulo a determinado setor econômico.¹³⁴ Em certa medida, tal classificação e definição dos incentivos fiscais foi, inclusive, assimilada por parcela da doutrina no Brasil.¹³⁵

Os incentivos fiscais, na perspectiva do Direito Financeiro,¹³⁶ passam a ser considerados como “despesas fiscais”¹³⁷ em Portugal e, no Brasil, como “gastos tributários”,¹³⁸ fato decorrente do próprio tratamento legislativo conferido às renúncias fiscais.

¹³³ SCAFF, Fernando Facury; SILVEIRA, Alexandre Coutinho. Incentivos fiscais na federação brasileira. In: MACHADO, Hugo de Brito. *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 31.

¹³⁴ NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2004. p. 409-410; GOMES, Nuno Sá. *Teoria geral dos benefícios fiscais*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais da DGCI, 1991. p. 31-38.

¹³⁵ CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2005. p. 217.

¹³⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 58.

¹³⁷ MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira. *A despesa fiscal e o orçamento do Estado no ordenamento jurídico português*. Coimbra: Almedina, 2004.

¹³⁸ Art. 14 de BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm.

Ao ter-se em conta a “despesa fiscal”, a associação entre incentivo fiscal e renúncia fiscal também não é imediata e necessária,¹³⁹ na medida em que haverá desonerações que consubstanciam um estímulo a dado setor, decorrentes da própria estruturação da base tributária.

A legislação financeira e orçamentária empreende diferentes tratamentos às desonerações tributárias quando presente renúncia de receita, adotando por premissa inicial a precisa discriminação entre cada um dos institutos, seja do Direito Tributário, seja do Financeiro.

Não obstante tem-se, ainda, sob a perspectiva do Direito Econômico, que os incentivos fiscais podem representar subvenções econômicas e/ou subsídios na ordem do Direito Administrativo Econômico e do Direito Econômico Internacional; respectivamente.

No entanto, vale advertir, desde já, que nem toda desoneração tributária necessariamente deve ser entendida como subvenção. Conforme alerta Gustavo Vettori “[...] algumas delas são vistas como parte integrante da estrutura tributária parâmetro.”¹⁴⁰

A categorização de dada desoneração tributária como renúncia fiscal tem repercussão imediata no Direito Econômico, na medida em que um dos elementos conceituais da prática anticoncorrencial dos subsídios é a renúncia de receita (*revenue forgone*) nos termos do Anexo I do Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias (ASMC), da Organização Mundial do Comércio (OMC).

Do exposto, apesar de a título de premissas, tem-se que o presente trabalho empreende *discrímén* rigoroso de cada um dos institutos na análise da desoneração da tributação indireta das exportações. Há, portanto, cuidado terminológico no emprego de alguns termos que, inevitavelmente, podem conduzir a repercussões desastrosas no seio dos outros ramos do Direito condenando, assim, determinado tratamento tributário conferido às exportações.

¹³⁹ CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo*. São Paulo: Almedina Brasil, 2014. p. 36.

¹⁴⁰ VETTORI, Gustavo G. *Contribuição ao estudo sobre as influências recíprocas entre a tributação da renda e o comércio internacional*. 2011. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011. p. 20.

CONCLUSÕES

Diante do que foi abordado ao longo dos quatro capítulos desta tese e em resposta às questões formuladas na introdução desta pesquisa importa arrolar as seguintes conclusões:

A desoneração da tributação indireta na cadeia produtiva exportadora tem matriz constitucional nos princípios do país do destino e da neutralidade tributária no fluxo internacional de bens e serviços (arts. 150, II, 146-A e 170, IV).

Tais dispositivos constitucionais, ao garantir a neutralidade tributária no fluxo internacional de bens e serviços, impõem, através de regras de imunidade tributária, a desoneração integral da tributação indireta na cadeia produtiva exportadora mediante combinação do método da isenção com o método do crédito/reembolso de modo que não haja, assim, resíduos tributários a prejudicar a competitividade de produtos brasileiros no comércio internacional.

As desonerações das exportações não consubstanciam qualquer prática de concessão de incentivos fiscais; trata-se, na realidade, de “desoneração estrutural”, consistente na eliminação do ônus fiscal sobre bens e serviços destinados ao exterior como decorrência da própria conformação do poder de tributar pela Constituição ao assimilar o *princípio do país do destino*.

O Poder Judiciário, ao aplicar as regras de desoneração tributária na cadeia produtiva exportadora, leva em conta, predominantemente, o efeito econômico de fomento às exportações, menosprezando a própria conformação do poder de tributar realizada pelo *princípio do país do destino* e seus fundamentos constitucionais, resultado típico do fenômeno “enciclopedismo jurídico”.

Em geral, constata-se, também, um “imperialismo econômico” ante a prevalência de argumentos econômicos sobre a própria relação jurídica tributária. Isso, felizmente, restou afastado pelo STF quando do julgamento do *leading case* que tratava do alcance da imunidade tributária das “receitas decorrentes de exportação” (art. 149, § 2º) à CSLL.

Naquela assentada, agiu com acerto o STF ao afastar a pretensão dos exportadores na medida em que o *princípio do país do destino* determina a exoneração da incidência tributária sobre bens e serviços destinados ao exterior, sendo de aplicação exclusiva na tributação indireta, independentemente do fato de a CSLL onerar os exportadores.

Muito embora a salutar interdisciplinaridade do Direito e da Economia, a tributação não pode ser compreendida preponderantemente a partir do fenômeno econômico, dado tratar-

se, sobretudo, de um fenômeno jurídico que surge a partir de uma relação jurídica com sujeitos e objetos definidos.

A relação do Direito com a Economia deve ser dotada de coerência, de modo a preservar-se a integridade de cada um dos sistemas, devendo evitar-se a “corrupção” do sistema tributário nacional pelo argumento da repercussão econômica do tributo.

A desoneração da tributação indireta na cadeia produtiva exportadora encontra fundamento jurídico próprio nos valores da justiça e da liberdade no comércio exterior que, por sua vez, materializam-se por meio dos princípios da neutralidade tributária e do *país do destino*, concretizando-se através de regras de imunidades tributárias.

Nessa perspectiva, apesar do *princípio do país de destino* ter alguma vinculação com o valor “justiça”, não há correspondência qualquer com o princípio da capacidade contributiva, razão pela qual a desoneração tributária da cadeia produtiva exportadora não observa a capacidade econômica do contribuinte, mas exclusivamente o destino dos bens e serviços prestados, em busca de promover a harmonização tributária no comércio internacional.

A harmonização tributária do fluxo internacional de bens é praticada independentemente da classificação e/ou da origem dos produtos, se primários ou industrializados, justamente em observância ao princípio da neutralidade da tributação. Porventura se admitisse tributação mais gravosa na exportação dos RNNR ter-se-ia quebra da neutralidade, justamente o que a aplicação do *princípio do país do destino* vem a concretizar, independentemente da rigidez locacional.

Apesar das imunidades tributárias nas exportações vincularem-se ao valor liberdade, não se vislumbra tratem-se de cláusulas pétreas na medida em que não encontram fundamento em direitos individuais, mas em direitos sociais e econômicos, com destaque para o desenvolvimento nacional, tendo em vista que a integração econômica é importante ferramenta redução das desigualdades.

Nessa perspectiva, muito embora a imunidade das exportações não represente cláusula pétrea, eventual pretensão do constituinte em suprimi-las atenta contra o desenvolvimento nacional, uma vez que rompe com a integração econômica propiciada pela harmonização tributária mediante acordos do sistema multilateral do comércio, que orienta-se pelo *princípio do país do destino*, o que inevitavelmente conduziria o país a extremo isolamento econômico.

Ao momento em que a República Federativa do Brasil internalizou os acordos GATT/OMC assumiu obrigações perante o sistema multilateral de comércio, comprometendo-se, assim, a adotar seus critérios de tributação, a exemplo do *princípio do país do destino*, ainda que em sede de diretriz principiológica. Os acordos GATT/OMC em matéria de

concessão de subsídios à exportação têm, também, uma eficácia proibitiva quanto à adoção do método do crédito/reembolso, além da incidência tributária nas etapas anteriores da cadeia produtiva exportadora.

Ademais da eficácia permissiva e proibitiva, o *princípio do país do destino*, veiculado nos acordos GATT/OMC, têm função de auxiliar o intérprete na aplicação das regras de exoneração tributária no comércio exterior. A partir do momento em que se compreende que as desonerações tributárias das exportações são fixadas como consectárias do *princípio do país do destino*, supera-se o equívoco de tratarem-se de meros benefícios fiscais, afastando-se, então, a máxima de que devem ser interpretadas restritivamente.

A interpretação das regras de desoneração tributária nas exportações deve ser realizada com o auxílio de todos os métodos interpretativos, com vistas a propiciar a máxima eficácia ao *princípio do país do destino*, independentemente da categoria técnica da tributação eleita pelo legislador tributário ou mesmo da política econômica de determinado governo, considerando que se trata de uma “desoneração estrutural”.

O Brasil, ao adotar o *princípio do país do destino*, o fez no exercício da soberania própria da República Federativa do Brasil, admitindo, assim, tal limitação, de modo negociado, ao firmar esses acordos no GATT/OMC, que estão a vincular todos os entes federativos. Isso não representa, contudo, mitigação de suas autonomias, ainda que presente supressão de parcela de competência tributária.

Portanto, a exoneração do ICMS, promovida originalmente pela Lei Kandir, não representa violação da cláusula pétrea, na medida em que não ameaça o pacto federativo, dado que não há correspondência imediata e necessária entre competência tributária e autonomia federativa.

A autonomia dos entes subnacionais pode ser assegurada de diferentes modos no federalismo fiscal brasileiro, não necessariamente através da atribuição do poder de tributar. Justamente com a finalidade de compensar as perdas financeiras decorrentes das desonerações tributárias nas exportações, foram previstos fundos constitucionais para repartição de receitas da União aos estados e municípios (FPEX, FEX e Fundo Lei Kandir).

A EC n. 42/2003 ao trazer para o bojo da Constituição ampla desoneração do ICMS, com manutenção do crédito das operações anteriores, prevê, também, a recomposição das perdas da Lei Kandir nos termos de Lei Complementar.

Ante a mora legislativa do Congresso Nacional, inaugurou-se uma série de conflitos verticais na Federação, que teve desfecho com o julgamento de procedência da ADO n. 25

perante o STF, que fixou prazo ao Congresso para suprimento da mora por meio de LC definidora de critérios capazes de compensar as perdas arrecadatórias dos estados.

Muito embora sabidamente a decisão tenha efeitos meramente *ex nunc*, pretendem os estados a recomposição de suas perdas desde a edição da Lei Kandir, o que não encontrou acolhida no Congresso, tampouco no Governo Federal.

Não se afigura plausível o argumento dos estados de que o Governo Federal empreendeu “cortesia com chapéu alheio” na medida em que eles participaram efetivamente do processo legislativo da Lei Kandir em prol do desenvolvimento de suas economias regionais. Logo, impertinente a pecha de isenção heterônoma, além do que, conforme visto, a desoneração de ICMS nas exportações trata-se de autêntica imunidade tributária.

A imunidade tributária do ICMS nas exportações tem um caráter duplo: exonera a exportação (método da isenção) e confere direito de crédito às operações anteriores (método do ressarcimento/reembolso), de modo que não haja resíduos tributários das etapas anteriores na cadeia produtiva exportadora.

A garantia constitucional de apuração de créditos nas etapas anteriores de aquisição de bens de uso e consumo na cadeia produtiva exportadora é decorrente do caráter duplo da imunidade e, por isso, a restrição temporal prevista no art. 33, I, da Lei Kandir, não encontra aplicação. Igualmente, não se aplica a regra do 1/48 avos para apuração de créditos advindos da aquisição para o ativo imobilizado.

Nessa perspectiva, leis estaduais que venham a estabelecer regras diferentes dessas não consubstanciam incentivos fiscais, portanto, prescindem de autoriza do Confaz, sendo, inclusive, dever dos estados empreenderem célere ressarcimento de seus exportadores, o que, infelizmente, não ocorre, formando-se vasto acúmulo de créditos ICMS exportação.

Os exportadores que não conseguem promover a compensação de seus créditos, ou que não estejam dispostos a judicializar a questão, terminam por transferir seus créditos acumulados a terceiros, o que indevidamente foi submetido à incidência de PIS/Cofins durante anos, até seu afastamento em repercussão geral pelo STF, uma vez que não corresponde à receita nova, mas mera recuperação de custos incorridos nas etapas anteriores.

As desonerações tributárias das exportações são, também, matéria controversa quando se trata de serviços, não só aqueles sujeitos ao ICMS, mas, sobretudo, ao ISS, a principiar pelo próprio tratamento constitucional.

A desoneração do ISS na prestação de serviços ao exterior não se trata de isenção, muito menos de “isenção heterônoma”, na medida em que os municípios sequer dispõem de poder de tributar tais prestações de serviços. Trata-se de autêntica imunidade na medida em

que vigora regra negativa de competência tributária consectária, também, *do princípio do país do destino*.

Em uma leitura combinada do dispositivo constitucional do art. 156, § 3º, II, com o disposto no art. 2º, I, parágrafo único da LC n. 116/2003, se identifica que, no plano internacional, o Brasil adotou como elemento de conexão, com base no *princípio do país do destino*, o País onde se situa o beneficiário ou seu domicílio.

O *princípio do país do destino* é importante vetor interpretativo do conceito de “resultado” a fim de determinar o país onde se considera prestado/usufruído o serviço. A partir disso, dúvidas não há que, de acordo com o critério de conexão da territorialidade, o poder de tributar é do país onde os serviços são utilizados, independentemente da sede do prestador ou de onde concluída determinada etapa da prestação dos serviços ou da fonte de pagamento.

As controvérsias na desoneração da tributação indireta na cadeia produtiva exportadora não se limitam aos impostos sob a competência dos estados e municípios, sendo, na realidade, o maior número de contendas no âmbito federal (IPI e PIS/Cofins).

O *princípio do país do destino* estabelece, igualmente, imunidade tributária ao IPI, manifestando-se, ademais, um caráter duplo ante a aplicação do método da isenção, aliado ao método do crédito/reembolso do tributo incidente em etapas anteriores.

A partir da garantia constitucional ao direito de apuração de crédito nas etapas anteriores, o dispositivo do art. 1º, inciso II, da Lei n. 8.402/1992, teve a pretensão isolada de explicitar tal consectário da imunidade constitucional.

Apesar de neutralizada a incidência tributária do IPI na cadeia produtiva exportadora por meio da garantia de creditamento de IPI pago nas etapas anteriores, o mecanismo não é suficiente para assegurar a desoneração completa de toda a tributação federal. Por isso, décadas atrás foi concebido o crédito presumido de IPI, para compensar “resíduos tributários” de PIS/Cofins na cadeia produtiva exportadora.

Não bastasse a insuficiência do percentual fixado a título de crédito presumido de IPI para fins de ressarcimento de resíduos tributários PIS/Cofins, tem-se que a RFB impõe toda sorte de óbices na apuração de tais créditos: frete, energia elétrica, inclusão produtos não industrializados etc.

A compreensão do *princípio do país do destino* é fundamental para melhor apreciação dessas demandas, na medida em que mitigar o crédito dos exportadores representa admitir que permaneçam resíduos tributários que reduzem a competitividade do país no comércio internacional.

Além de todos os óbices impostos ao exportador na apuração do crédito presumido de IPI tem-se que a própria RFB sujeita-o à incidência de PIS/Cofins, o que equivocado na medida em que não há equivalência absoluta entre os conceitos de receita para a contabilidade e para o Direito Tributário. O *leading case* que afastou a incidência de PIS/Cofins sobre a transferência de créditos acumulados de ICMS exportação constitui importante precedente para afastar incidência sobre crédito presumido de IPI.

O constituinte derivado, ao editar a EC n. 33/2001, que estabelece a imunidade das “receitas decorrentes da exportação”, não imaginava o imbróglio que se estabeleceria ante o fato de já haver isenção de PIS/Cofins na prestação de serviços ao exterior quando ocorrido “ingresso de divisas”.

Tratam-se de hipóteses exonerativas diversas, fixadas em instrumentos diversos, que, por sua vez, possuem âmbitos de aplicação distintos diante dos diferentes elementos por si fixados. Portanto, não há que confundir-se a isenção de PIS/Cofins na prestação de serviços a não residente com a imunidade das receitas decorrentes da exportação de serviços (art. 149, § 2º).

A aplicação da imunidade tributária na prestação de serviços ao exterior dar-se-á quando efetivamente ocorrida exportação de serviços consistente naquela prestação, cuja execução e/ou resultado se realiza no exterior. Em decorrência do *princípio do país do destino* não deve haver qualquer imposição tributária no território nacional, independentemente se o pagamento se realiza em moeda estrangeira ou em moeda nacional.

A finalidade primeira da imunidade do PIS/Cofins, ao exonerar as receitas decorrentes das exportações, não é promover o “ingresso de divisas”, mas propiciar iguais condições de competitividade das mercadorias produzidas no território nacional no comércio internacional.

No atual cenário de integração da economia mundial e na busca constante de redução de custos pelos agentes econômicos que simultaneamente atuam em diferentes continentes, as operações *back to back credits* tornam-se cada dia mais usuais, o que longe está de representar exportação a contemplá-las com exoneração tributária.

Nas operações *back to back credits* é inegável que há “ingresso de divisas” a propiciar equilíbrio da balança comercial, porém, daí a pretender a extensão da regra de imunidade das exportações como se houvesse “saída ficta” do território nacional é desvirtuar o *princípio do país do destino* na medida em que não caracterizada a exportação.

Admitir que o *back to back credits* seja mera prestação de serviço de intermediação seria considerar que nela não há transferência de mercadoria do vendedor para o intermediário que, por sua vez, não realizaria venda alguma, fato improcedente. Vale notar, a partir da própria ilustração gráfica da operação *back to back*, que há uma primeira operação de compra

e venda com tradição, ainda que ficta, mediante pagamento de preço, portanto, de mero serviço de intermediação não se trata, e sim de efetiva operação de compra e revenda no comércio internacional.

O *back to back*, portanto, é modalidade de negócio jurídico típica no comércio internacional, com natureza eminentemente mercantil, que não se confunde com prestação de serviço de intermediação, nem mesmo com operação de natureza cambial.

A aplicação do *princípio do país do destino* ao IO/Câmbio desestrutura as bases econômicas enunciadas sistematicamente pela CRFB/1988, que permite um discernimento com alguma precisão de renda, consumo e movimentação financeira, conforme reiteradamente reconhecido pelo STF.

Considerando que IO/Câmbio não se vincula à exportação, vez que a exação não incide sobre o resultado imediato da operação, mas sobre operação financeira posteriormente realizada, não há substrato fático-jurídico para pretender aplicação do *princípio do país do destino*, como visto antes de aplicação exclusiva na tributação sobre o consumo e/ou valor agregado.

Em razão de remanescerem resíduos tributários na cadeia produtiva exportadora, o Governo Federal editou, ao longo de diferentes planos de desenvolvimento, alguns regimes especiais, a exemplo do crédito-prêmio de IPI, Reintegra e Recap, sujeitos a questionamentos ante o princípio da neutralidade fiscal na ordem interna e internacional.

O crédito-prêmio de IPI não se tratava de um incentivo fiscal setorial, na medida em que sequer de incentivo se tratava, muito menos setorial. Ainda que considerado como incentivo, tem-se que não pode ser entendido como setorial, vez que contempla todos os setores. No entanto, não foi essa a visão de nossos Tribunais Superiores, que terminaram por sepultar tal regime especial.

Sucedâneo do crédito-prêmio de IPI, o Reintegra veio anos depois a minorar os resíduos tributários na cadeia produtiva exportadora, no entanto, não isento de toda sorte de questionamentos e pretensões equivocadas pela própria RFB, a exemplo de sua sujeição ao PIS/Cofins.

Os valores auferidos pelos exportadores no Reintegra não devem fazer parte da base de cálculo do PIS/Cofins, pois não configuram receita/faturamento; tem-se que há autêntica limitação ao poder de tributar (art. 149, § 1º) na medida em que tais valores são decorrentes de operações de exportação.

A discussão quanto à natureza jurídica da desoneração tributária do Reintegra, que, inicialmente, parece exclusivamente acadêmica, tem repercussões não só no âmbito da

tributação sobre a renda e receita, mas, também, na própria fruição pelos exportadores ante as sucessivas reduções promovidas pelo Governo Federal, que devem necessariamente observar regras de segurança jurídica ante a “base de confiança” estabelecida.

Antes mesmo da edição do Reintegra, o Governo Federal já havia editado o Recap, que, ao veicular a suspensão da incidência de PIS/Cofins na aquisição de bens de capitais por pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras, com posterior conversão em alíquota zero, vem sendo acoimado de subsídio à exportação, portanto, proibido diante das regras do sistema multilateral do comércio (GATT e ASMC).

Como antes visto, o *princípio do país do destino* determina desoneração completa do ônus tributário; ainda que por meio de ressarcimento de tributo incidente em etapa produtiva anterior a exportação. O Recap, ao invés do ressarcimento, prevê a suspensão da incidência tributária e posterior conversão em alíquota zero, o que não se confunde com qualquer espécie de incentivo fiscal protecionista ou similar em função de tratar-se de mera providência conseqüente da adoção do *princípio do país do destino*, tanto que ressalvado pelo Anexo I, alíneas “g” e “h”, do ASMC, e artigo XVI, do GATT.

A exata compreensão da desoneração da tributação indireta na cadeia produtiva exportadora, a partir da perspectiva do *princípio do país do destino*, em muito elucida a compatibilidade de tais exonerações com a neutralidade tributária no fluxo internacional de bens e serviços, que longe está de representar qualquer *benesse* fiscal na ordem interna ou internacional, que em muito favorece a integração econômica mundial em prol do desenvolvimento.

REFERÊNCIAS

Bibliografia jurídica

AFONSO, José Roberto R. *ICMS: gênese, mutações, atualidade e caminhos para a recuperação*. São Paulo: FGV projetos/IDP, 2013.

AFONSO, José Roberto R. *O cúmulo da cumulatividade tributária*. Disponível em: http://iedi.org.br/artigos/top/estudos_industria_cumulatividade_tributaria.html. Acesso em: 29/04/2015.

AFONSO, José Roberto R. O cúmulo da cumulatividade tributária. *Instituto de Estudos para o Desenvolvimento Industrial (IEDI)*, janeiro de 2015. Disponível em: <http://retaguarda.iedi.org.br/midias/artigos/54a7139a5d550ac4.pdf>. Acesso em: 26/03/2016.

AFONSO, José Roberto R. Por que não começar a securitizar os créditos acumulados de ICMS? *Revista Brasileira de Comércio Exterior*, v. XXIV, n. 102, p. 36-44, 2010.

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. *Tributação internacional da renda – a competitividade brasileira à luz das ordens tributária e econômica*. São Paulo: Quartier Latin/IBT, 2014. (Série Tributária, v. 12).

ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *Competências na Constituição de 1988*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ALMEIDA, Francisco Carlos R. Uma abordagem estruturada da renúncia de receita pública federal. *Revista do Tribunal de Contas da União*, Brasília, v. 31, n. 84, p. 51, abr./jun.2000. Disponível em: http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/biblioteca_tcu/biblioteca_digital/REVISTA0084.pdf.

ALVES, Raquel de Andrade Vieira. *Federalismo fiscal brasileiro e contribuições*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

ALVES, Vinícius Jucá. O antigo problema dos créditos de ICMS acumulados por exportadores e a recente decisão do STJ. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 194, p. 121-128, 2011.

ALVES JR., Luís Carlos Martins. A CSLL das receitas de exportação. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 8, n. 48, p. 97-125, nov./dez. 2010.

ALVES JR., Luís Carlos Martins. Garantias e privilégios do crédito tributário. *Estudos de Direito da Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, v. 3, n. 6, p. 1-43, jan./mar. 2014.

AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. *Imposto sobre o valor agregado – IVA Value Added tax – VAT Brasil – MERCOSUL – União Européia*. São Paulo: Rumo/ABDT, 1995.

AMARAL JR., José Levi Mello. *Memória jurisprudencial do Ministro Aliomar Baleeiro*. Brasília: STF, 2006.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

AMBROSIS, Adriano de. L'IVA nei rapporti internazionali. In: UCKMAR, Victor (Coord.). *Corso di diritto tributario internazionale*. Padova: Cedam, 1999. p. 3-14

AMBROSIS, Adriano de. L'IVA nei rapporti internazionali. In: UCKMAR, Victor (Coord.). *Corso di diritto tributario internazionale*. Padova: Cedam, 1999. p. 388-407.

ANDRADE, José Maria Arruda de. Hermenêutica da ordem econômica constitucional e o aspecto constitutivo da concretização constitucional. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDDE*, Belo Horizonte, ano 1, n. 1, p. 249-268, mar./ago. 2012.

ANDRADE, José Maria Arruda de. Interpretação e aplicação da lei tributária: da consideração econômica da norma tributária à análise econômica do Direito. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Interpretação e aplicação da lei tributária*. São Paulo: Dialética/ICET, 2010. p. 182-206.

ANDRADE, José Maria Arruda; BARROS, Maurício. A figura dos tributos indiretos e a aplicabilidade do art. 166 do CTN. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Tributação indireta no Direito brasileiro*. São Paulo: Malheiros/ICET, 2013. p. 260-297

ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; SALUSSE, Eduardo Perez. O ICMS e as remessas para fins específicos de exportação – responsabilidade tributária e presunções legais. *Revista de Direito Tributário*, n.122. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 47-58.

ARAUJO, Sebastião Guedes. *Regulamento do IPI*. 3. ed. São Paulo: Centro de Orientação Fiscal, 2010.

ARIDA, Pérsio. A pesquisa em direito e economia: em torno da historicidade da norma. In: ZYBERSTAJN, Décio; SZTAJN, Rachel (Org.). *Direito & economia*. São Paulo: Elsevier, 2005.

ARZUA, Heron. A imunidade do ICMS nas exportações. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 221, p. 53-57, 2014

ASHIKAGA, Carlos Eduardo Garcia. *Análise da tributação na importação e na exportação*. 4. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2008.

ASHIKAGA, Carlos Eduardo Garcia. *Análise da tributação na importação e na exportação de bens e serviços*. 8. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2016. p. 214-226.

ASSIS, Karoline Marchiori. *Segurança jurídica dos benefícios fiscais*. 2013. 560f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

ATALIBA, Geraldo. ICMS – Semielaborados. *Revista de Direito Tributário*, n. 48. São Paulo: RT, 1990. p. 26-50.

ATALIBA, Geraldo. *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: EDUSC/Saraiva, 1975.

ATALIBA, Geraldo. “Venda de minérios – Faturamento – PIS”. *Revista de Direito Administrativo* n. 196, p. 307-308, 1979.

AVI-YONAH, Reuven, co-author. Foreign direct investment in Latin America: overview and current status. M. B. Tittle, co-author. Inter-American Development Bank, 2002. Disponível em: http://www.iadb.org/INT/Trade/1_english/2_WhatWeDo/Documents/d_TaxDocs/2002-2003/a_Foreign%20Direct%20Investment%20in%20Latin%20America.pdf. Acesso em: 10/03/2009.

ÁVILA, Humberto. Eficácia do novo Código Civil na legislação tributária. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). *Direito tributário e o novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 61-89.

ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza. Exportação de serviços. Lei Complementar n. 116/2003. Isenção: Requisitos e Alcance. Conceitos de “Desenvolvimento” de serviço e “verificação” do seu resultado. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 134, p. 101-109, nov. 2006.

ÁVILA, Humberto. Imunidades e isenções. In: SANTI, Eurico; ZILVETI, Fernando; MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Tributação das empresas*. São Paulo: Quartier Latin/GVlaw, 2006. p. 285-310.

AVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4. ed. 3 tir. São Paulo: Malheiros, 2005.

AZEVEDO, Antônio Junqueira de. Nulidade parcial de ato normativo. Certeza e segurança jurídica diante de alteração de jurisprudência consolidada. Aplicação da boa fé objetiva ao Poder Público. In: CARVALHO, Paulo de Barros et al. *Crédito-prêmio de IPI – estudos e pareceres III*. Barueri: Manole, 2005. p. 53-70.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. atual. por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à Ciência das Finanças*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BARRAL, Welber. Incentivos às exportações em matéria de contribuições para o custeio da seguridade social e os acordos da OMC. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). *Contribuições para a seguridade social*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

BARRAL, Welber; MICHELIS, Gilson Wessler. Sistema tributário e normas da OMC: lições do caso Foreign Sales Corporation. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Comércio internacional e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 29-54.

BARRETO, Aires Fernandino. Benefícios fiscais a programas especiais de exportação – BEFIEIX. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: RT, v. 42, n. 11, p. 166-185, 1987.

BARRETO, Aires Fernandino. *Conceito de serviço*. São Paulo: LTr, 1981. (Suplemento Tributário da LTr).

BARRETO, Aires Fernandino. *Curso de Direito Tributário Municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009.

BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão tributária: limites normativos*. 2008. 288f. Tese (Livredocência) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, 2008.

BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão tributária: limites normativos*. São Paulo: USP, 2008. p. 32-58.

BARRETO, Paulo Aires. *Imposto de renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001.

BARRETO, Simone Rodrigues Costa. Comentários algumas notas sobre o imposto sobre serviços. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; COSTA, Sérgio Freitas. *Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IBDT, 2017. p. 22-30.

BARRETO, Paulo Ayres. Não-cumulatividade das contribuições e sua vinculação à forma de tributação do imposto sobre a renda. *Revista do Advogado*, v. 94, p. 130-135, 2007.

BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

BARROSO, Luís Roberto. *O Direito Constitucional e a efetividade de suas normas*. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

BATTILANA, Leonardo Augusto Bellorio. O direito dos créditos de ICMS de bens destinados ao uso e consumo das empresas exportadoras. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 221, p. 69-77, 2014.

BELUZZO, Luiz Gonzaga de Mello et al. A carga tributária sobre produtos selecionados e sua relação com a política de exportação. In: CARVALHO, Paulo de Barros. *Crédito-prêmio de IPI – novos estudos e pareceres*. Barueri: Manole, 2005. p. 229-263.

BELUZZO, Luiz Gonzaga et al. A carga tributária sobre produtos selecionados e sua relação com a política de exportação. In: TÔRRES, Heleno Taveira. *Comércio internacional e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 719-751.

BELLUZZO, Luiz Gonzaga de Mello; FRISCHTAK, Cláudio R.; LAPLANE, Mariano. *Produção de commodities e desenvolvimento econômico*. Campinas: Unicamp, 2014.

BENJAMIN, Daniela Arruda (Org.). *O sistema de solução de controvérsias da OMC – uma perspectiva brasileira*. Brasília: Fundação Alexandre Gusmão, 2013.

BERCOVICI, Gilberto. *Estado, desenvolvimento e desigualdades regionais*. São Paulo: Max Limonad, 2003. p. 158.

BERCOVICI, Gilberto. Política econômica e direito econômico. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDPE*, Belo Horizonte, ano 1, n. 1, p. 199-219, mar./ago. 2012. p. 198-219.

BERENHOLC, Mauro; REGO FILHO, José Márcio R. O sentido e o alcance da imunidade do ICMS sobre as operações de exportação. In: MACEDO, Alberto; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes. *Tributação indireta empresarial – indústria, comércio e serviços*. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 619-638.

BERGAMINI, Adolpho et al. *PIS e Cofins na teoria e na prática – uma abordagem completa dos regimes cumulativo e não-cumulativo*. São Paulo: MP/Apet, 2009.

BEVILACQUA, Clóvis. *Direito das obrigações*. Bahia: Livraria Magalhães, 1896.

BEVILACQUA, Clóvis. *Teoria Geral do Direito Civil*. 2. ed. Rio de Janeiro: Rio, 1980.

BIANCO, João Francisco. Aparência econômica e natureza jurídica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (Org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. v. 1. São Paulo: Editora Dialética, 2010. p. 174-184.

BLIACHERIENE, Ana Carla. Subsídios: efeitos, contramedidas e regulamentação – uma análise das normas nacionais e das normas da OMC. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

BOADWAY, Robin; SHAH, Anmar. *Fiscal federalism – principles and practice of multiorder governance*. New York: Cambridge, 2009.

BORGES, Eduardo. Atualidades relativas ao crédito presumido de IPI – a visão dos tribunais. In: BORGES, Eduardo; FLEISCHMANN, Antônio Carlos; SILVEIRA, Rodrigo Maito (Coord.). *Controvérsias tributárias no comércio exterior*. São Paulo: Aduaneiras, 2010. p. 93-104.

BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da isenção tributária*. 3. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2007.

BORGES, José Souto Maior. Um ensaio interdisciplinar em Direito Tributário: superação da dogmática. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 211, p. 106-121, 2013.

BOTALLO, Eduardo Domingos. Imunidades do IPI e extrafiscalidade. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Teoria geral da obrigação tributária – estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 831-839.

BRAZUNA, José Luiz R. *Defesa da concorrência e tributação – a luz do art. 146-A da Constituição*. São Paulo: Quartier Latin/IBDT, 2009.

BRUDNO, Walter W. *International Program in Taxation in India*. Toronto: Little, Brown & Co. Boston, 1960. p. 446 ou 16-6. (World Tax Series, Harvard Law School)

BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. Aplicação dos acordos da Organização Mundial do Comércio (OMC/GATT) no Sistema Tributário Nacional. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo: IBDT, v. 37, p. 308-324, 2017.

BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. Tributação sobre o consumo e a cláusula da obrigação do tratamento nacional (TN). *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo: Dialética, v. 30, p. 232-250, 2014.

CAIUBY, Eduardo Carvalho; GRANATO, Marcelo de Azevedo. PIS e Cofins nas operações *back to back*. In: *Direito Tributário – estudos em homenagem a José Eduardo Monteiro de Barros*. São Paulo: MP, 2010. p. 195-202.

CALIENDO, Paulo. Princípio da neutralidade fiscal – conceito e aplicação. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira. *Princípios de Direito Financeiro e Tributário – estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 503-540.

CAMPOS, Cândido. *Exportações – incentivos fiscais e planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 73-112.

CAPARROZ, Roberto. Do imposto sobre produtos industrializados vinculado às importações. In: TÔRRES, Heleno Taveira. *Comércio internacional e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 259-305.

CARBONI, Giuliana Giuseppina. *Federalismo fiscale comparato*. Napoli: Jovene, 2013.

CARDOSO, Daniel G. *Limites da tributação do comércio internacional e desenvolvimento econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARRAZA, Roque Antônio. *ICMS*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARRAZA, Roque Antônio. ISS – Serviços de reparação de turbinas de aeronaves, para destinatários no exterior – não incidência. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional*. v. IV. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 512-534.

CARRAZA, Roque Antônio; BOTTALO, Eduardo. Operações de exportação e equiparadas e imunidade à contribuição social sobre o lucro. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 91, p. 108-115, abr. 2003.

CARVALHO, Osvaldo Santos. *Não cumulatividade e princípio da neutralidade tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. Prefácio. In: SANTELLO, Fabiana Lopes Pinto. *Direito Tributário digital*. Informatização digital. O uso da tecnologia no Sistema Tributário Nacional. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

CASTRO, José Augusto de. *Exportação – aspectos práticos e operacionais*. 8. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2011.

CASSONE, Vittorio. A não-cumulatividade – aspectos fundamentais no Direito brasileiro e do IVA no Direito Italiano. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, n. 10, p. 143-211, jul./ago. 2004.

CASTRO, Daniel Monteiro de. Alcance e efeitos da regra imunizante inerente ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na exportação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 221, p. 16-30, abr. 2013.

CASTRO, José Augusto de. *Exportação: aspectos práticos e operacionais*. 11. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2011.

CASTRO E SILVA, Eric de Moraes. *Influências do sistema multilateral do comércio no sistema tributário brasileiro*. 2016. 224f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016.

CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2005.

CATÃO, Marcos André Vinhas; ALVES, Raquel de Andrade Vieira. A tributação de serviços e os elementos de conexão no Direito Tributário Internacional. In: TÔRRES, Heleno Taveira; ROCHA, Sérgio André. *Direito Tributário Internacional: homenagem ao Professor Alberto Xavier*. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 453-474.

CATÃO, Marcos André Vinhas; NORONHA, Antônio Henrique Pereira de. Regramento e distinções entre os Regimes de Ajuda de Estado (Europa), Incentivos (Brasil/Mercosul) e Subsídios (OMC). Desafios para a integração regional e para a globalização. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário e ordem econômica – homenagem aos 60 anos da ABDF*. São Paulo: Quartier Latin/ ABDF, 2010. p. 443-462.

CHANDRA, Piyush; LONG, Cheryl. VAT rebates and export performance in China: Firm-level evidence. *Journal of Public Economics*, v. 102, p. 13-22, 2013.

CHIESA, Clélio. ICMS: isenções de serviços e produtos destinados ao exterior. *Revista dos Tribunais*, v. 721, n. 11, nov. 1995.

CINTRA, Carlos César Sousa. A tributação indireta no direito brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Tributação indireta no Direito brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 98-142.

CNI – Confederação Nacional da Indústria. *Indicadores de competitividade da indústria*, Brasília, ano 1, n. 1, p. 2, 2017. Disponível em: <http://www.portaldaindustria.com.br/estatisticas/Indicadores-de-competitividade-da-industria-brasileira/>. Acesso em: 5 de novembro de 2017.

CNI – Confederação Nacional da Indústria. *Entraves às exportações brasileiras*. Disponível em: www.cni.org.br. Acesso em: 26/05/2015.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Crédito-prêmio do IPI. Respeito à coisa julgada. Impossibilidade de a norma premial ser obstada. Inconstitucionalidades das limitações impostas pelos textos legais supervenientes. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 134, p. 110-123, nov. 2006.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Tipologia exonerativa: imunidades, isenções e outras formas de exonerar os contribuintes às luzes da teoria da norma jurídica. In: BARRETO, Ayres Fernandino. *Direito Tributário contemporâneo: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 775-809.

COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel. A imunidade do PIS, da Cofins, da CSLL e da CPMF nas exportações. *Revista de Direito Tributário da APET*, São Paulo, p. 129-157, jun. 2004.

COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel. *Direito Tributário atual – pareceres*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel de Abreu. ICMS – tributação na exportação dos produtos semielaborados. In: *Direito Tributário Atual*. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 1-52.

COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. O aspecto espacial da regra-matriz do Imposto Municipal sobre Serviços à luz da Constituição. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 88, p. 126-145, 2003.

COLNAGO, Cláudio de Oliveira Santos. A desoneração de ICMS nas exportações e o protocolo ICMS 30/2005. *Revista Tributária e de Finanças Públicas (RTrib)*, n. 67/107, p. 112, mar.-abr. 2006.

COLOMBIA. *Plan Vallejo for Services – PVSS*. Disponível em: <http://www.investincolombia.com.co/investment-incentives/other-incentives/26-investment-incentives/235-special-import-export-system-for-services-plan-vallejo.html>. Acesso em: 15/06/2016.

CONTI, José Maurício. Dívida pública e responsabilidade fiscal no federalismo brasileiro. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário*. v. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 1077-1093.

CORREA, Walter Barbosa. *Incidência, não incidência e isenção*. São Paulo: Resenha tributária/IBDT, 1975.

CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo*. São Paulo: Almedina, 2014.

COSTA, Alcides Jorge. A doutrina tributária italiana e sua influência no Direito Tributário brasileiro. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz; COSTA, Sérgio Freitas. *Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IBDT, 2017. p. 13-21.

COSTA, Alcides Jorge. Algumas notas sobre o Imposto sobre Serviços. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz; COSTA, Sérgio de Freitas. *Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IBDT, 2017. p. 22-27.

COSTA, Alcides Jorge. Direito Tributário e Direito Privado. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de e; COSTA, Sérgio Freitas. *Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IBDT, 2017. p. 87-102.

COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

COSTA, Alcides Jorge. ICMS: um caso de delegação de competência legislativa – a lista dos produtos industrializados semielaborados. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; COSTA, Sérgio Freitas. *Diálogos Póstumos com Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IBDT, 2017. p. 162-172.

COSTA, Alcides Jorge. Imposto sobre Valor Agregado. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; COSTA, Sérgio Freitas. *Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IBDT, 2017. p. 311-315.

COSTA, Alcides Jorge. O Decreto-lei n. 491/1969 não cria incentivos, apenas remove obstáculos. In: CARVALHO, Paulo de Barros et al. *Crédito-prêmio de IPI – estudos e pareceres III*. Barueri: Manole, 2005. p. 115-130.

COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias – Teoria e análise da jurisprudência do STF*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

COSTA, Regina Helena. Notas sobre a existência de um Direito Aduaneiro. In: FREITAS, Vladimir Passos de. *Importação e exportação no direito brasileiro*. 2. ed. São Paulo: RT, 2007. p. 19-38.

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária*. São Paulo: Malheiros, 2007.

COSTA, Simone Rodrigues Duarte. *ISS. A LC 116/03 e a incidência na importação*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. Tributação, federalismo e desenvolvimento: imunidade do ICMS na exportação de mercadorias. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 167. São Paulo: Dialética, 2009. p. 26-38.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. In: Aliomar Baleeiro. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Aspecto espacial do imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza. In: TÔRRES, Heleno Taveira. *Imposto sobre serviços – ISS na lei complementar n. 116/03 e na Constituição*. Barueri: Manole, 2004. p. 53-84.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Princípios constitucionais que regem a renúncia de receita tributária. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 1, n. 1, p. 333-362, jan./jun. 2004.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Um retorno necessário a Aliomar Baleeiro: reflexões sobre os efeitos decorrentes da incidência de impostos e contribuições sobre os bens adquiridos pelos entes estatais. In: AMARAL, Francisco Xavier (Coord); NARDELI, Thiago Rocha (Org.). *Imunidade tributária recíproca – um resgate da doutrina de Baleeiro*. Juiz de Fora: Idenc, 2008. p. 13-48.

DERZI, Misabel Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. A imunidade do PIS, da Cofins, da CSLL e da CPMF nas exportações. *Revista de Direito Tributário da APET*, edição 2, p. 129-157, jun. 2004.

DIAS DE SOUZA, Hamilton. Tratados Internacionais – OMC e Mercosul. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 27, p. 31-55, abr. 2000.

DORIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de rendas tributárias*. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1972.

DUE, John F. *Indirect taxation in developing economies*. Washington D.C.: The Johns Hopkins Press, 1970.

DUE, John F. *Tributação indireta nas economias em desenvolvimento*. São Paulo: Perspectiva, 1974.

DWORKIN, Ronald. *Taking rights seriously*. Cambridge: Harvard University Press, 1980.

ELALI, André. *Incentivos fiscais internacionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

ELALI, André. *Incentivos fiscais internacionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

ELMS, Deborah K.; LOW, Patrick. *Global value chain in a changing world*. Geneva: World Trade Organization/ Fung Global Institute, 2012.

ENGLISCH, Joachin. VAT/GST and direct taxes: different purposes In: LANG, Michael; MELZ, Peter; KRISTOFFERSON, Eleonor (Org.). *Value added tax and direct taxation: similarities and differences*. Amsterdã: IBFD, 2009.

FAUSTO, Domenicantonio. L'imposizione sul valore aggiunto nell'unione europea. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord). *Comércio internacional e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 198-222.

FEHR, Hans. From destination – to origin-based consumption taxation: a dynamic CGE Analysis. *International tax and public finance*, The Netherlands: Kluwer academic publishers, n. 7, p. 43-61, 2000.

FERNANDES, Edison Carlos; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Não-cumulatividade do PIS e da COFINS*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

FERNANDES, Edison Carlos; NETO, Arthur Ridolfo. *Contabilidade aplicada ao Direito*. São Paulo: Saraiva/GVlaw, 2014.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. A inconstitucionalidade dos decretos-lei ns. 1724/1979 e 1894/1981 e seu impacto nas normas de revogação. In: CARVALHO, Paulo de Barros et al. *Crédito-prêmio de IPI – novos estudos e pareceres*. Barueri: Manole, 2005. p. 26-52.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação I*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 715-738.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Minidicionário da língua portuguesa*. 1. ed., 5 imp. Rio de Janeiro: Nova Fronteira: 1977.

FERRER, Irene Rovira. La regulación como la clave de la eficacia de los deberes de información y la asistencia de la administración tributaria: modificaciones normativas necesarias. *Crónica Tributaria*, n. 139. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2011.

FIGUEIREDO, Diogo de Andrade; BRITO, Pedro Lucas Alves. PIS e Cofins na prestação de serviços a não residentes. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes (Coord.). *Mercado financeiro & de capitais – regulação e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 903-923.

FILLIPPI, Piera. L'imposta sul valore aggiunto nei rapporti internazionali. In: UKMAR, Victor: *Diritto Tributario Internazionale*. Roma: Diufrée, 2009. p. 157-181.

FLEISCHMANN, Antônio Carlos. A incidência da CSLL sobre as receitas decorrentes de exportação. In: BORGES, Eduardo; FLEISCHMANN, Antônio Carlos; SILVEIRA, Rodrigo Maito (Coord.). *Controvérsias tributárias no comércio exterior*. São Paulo: Aduaneiras, 2010. p. 7-20.

FOLLONI, André. A imunidade das receitas decorrentes de exportação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 152, p. 40-54, maio. 2008.

FONSECA, Roberto Giannetti da. *Memórias de um trader – a história vivida do comércio exterior brasileiro nas décadas 70 e 80*. São Paulo: IOB Thomson, 2002.

FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do direito*. 2. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 1998.

GALEOTE, Murilo; BOARETO, Roberta Callijão. O ISS e a exportação de serviços para o exterior. Uma abordagem prática da questão. A perspectiva da jurisprudência do Conselho Municipal de Tributos do Município de São Paulo. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 13, n. 73, jan./fev. 2015.

GARCIA, Sérgio Renato Tejada. Defesa em juízo. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). *Importação e exportação no direito brasileiro*. 2. ed. São Paulo: RT, 2008. p. 241-302.

GASSEN, Valcir. *Tributação na origem e destino*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

GOMES, Nuno Sá. *Teoria geral dos benefícios fiscais*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais da DGCI, 1991. p. 31-38.

GONÇALVES, Fernando Dantas Casillo. Exportação – Crédito Presumido da Lei n. 9.363/96 – ressarcimento da Cofins e as contribuições para o PIS – Medida Provisória n. 1807-2/99 e reedições – suspensão do incentivo entre abril e dezembro de 1999 – Inconstitucionalidade. In: BORGES, Eduardo; FLEISCHMANN, Antônio Carlos; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Coord.). *Controvérsias tributárias no comércio exterior*. São Paulo: Aduaneiras, 2010. p. 105-124.

GONÇALVES, Fernando Dantas Casillo. Guerra fiscal – ICMS/SP – Créditos concedidos aos frigoríficos pela Lei do Estado do Paraná n. 13.212/01 – Glosa do crédito aproveitado pelo adquirente paulista – auto de infração – inexistência de incentivo por ser técnica de aplicação do princípio da não-cumulatividade – análise de julgados do STF e questões conexas. In:

BORGES, Eduardo de Carvalho (Coord). *Tributação no agronegócio*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 97-116.

GRAU, Eros Roberto. *Direito posto e o direito pressuposto*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. São Paulo: Malheiros, 2002.

GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)*. 6. ed. refundida do “ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito”. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 25-86.

GRECO, Marco Aurélio. ICMS: créditos acumulados por exportação: transferência a contribuinte do mesmo Estado. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 2, n. 9, maio./jun. 2004. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=13686>>. Acesso em: 19/05/2016.

GURGEL DE FARIA, Luís Alberto. Tributação sobre o comércio exterior. In: FREITAS, Vladimir Passos de. *Importação e exportação no Direito brasileiro*. 2. ed. São Paulo: RT, 2007. p. 39-74.

HABLE, José. Repetição de indébito no ISS quando classificado como tributo indireto. In: PINTO, Sérgio Luiz de Moraes; MACEDO, Alberto; ARAÚJO, Wilson José de Araújo. *Gestão tributária municipal e tributos municipais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 133-149.

HARADA, Kiyoshi. Crédito-prêmio do IPI. Uma questão mal resolvida. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 15, n. 87, p. 41-54, maio./jun. 2017

HENRIQUES, Elcio Fiori. *Os benefícios fiscais no Direito Financeiro e Orçamentário*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

HOFBAUER, Ines; HERDIN-WINTER, Judith. *The relevance of WTO Law for tax matters*. Amsterdam: Linde, 2014.

HORVATH, Estevão. Direito Financeiro versus Direito Tributário. Uma dicotomia desnecessária e contraproducente. In: HORVATH, CONTI & SCAFF, Estevão, J. Maurício e Fernando F. *Direito Financeiro, Econômico e Tributário*- homenagem a Regis Fernandes de Oliveira. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p.155-178.

HORVATH, Estevão & CARVALHO, Nelson Ferreira de. Tratado internacional, em matéria tributária, pode exonerar tributos estaduais? In: *Revista de Direito Tributário*. n.64. São Paulo: Malheiros, 1994, p.262-268.

HOYOS JIMÉNEZ, Catalina. Los efectos del IVA en la economía. BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael; ÁLVAREZ RODRÍGUEZ, J. Fernando; CALDERÓN VILLEGAS, Juan Jacobo (Ed.). *Temas de Derecho Tributario contemporáneo*. Bogotá: Editorial Universidad del Rosario, 2006. p. 144-173.

HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão*. São Paulo: Saraiva, 1997.

HUCK, Hermes Marcelo. Prefácio. In: SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e concorrência*. São Paulo: Quartier Latin/IBDT, 2011. p. 17.

HUFBAUER, Gary Clyde; GABYZON, Carol. Fundamental tax reform and Border Tax Adjustment. Washington DC: Institute for International Economics, Jan. 1998.

LAPLANE, Mariano; SILVA, Ana Lúcia Gonçalves; SERRA, Maurício. Recursos naturais e desenvolvimento econômico. In: BELUZZO, Luiz G. de Mello; FRISCHTAK, Cláudio R.; LAPLANE, Mariano (Org.). *Produção de commodities e desenvolvimento econômico*. Unicamp: Instituto de Economia, 2014. p. 21-32.

LAURENTIIS, Thais de. Crédito acumulado de ICMS em operações de exportação. *Revista Tributária e de Finanças Públicas – RTRIB*, v. 20, n. 107, p. 149-181, nov/dez. 2012.

LEHNER, Moris. O impacto da neutralidade fiscal na crise financeira global. *Constituição, Economia e Desenvolvimento: Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*, Curitiba, n. 4, p. 190-207, jan.-jun. 2011.

LEPNITZ, Camilo de Oliveira; PANDOLFO, Rafael. Dos ingressos decorrentes da transferência dos créditos de ICMS exportação. *Revistas de estudos tributários*, Porto Alegre: Síntese, ano XII, n. 69, p. 24-32, set.-out. 2009.

LOPES FILHO, Osíris de. Incentivos à exportação de serviços. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: RT, v. 9/10, n. 3, p. 327-334, 1979.

LUHMANN, Niklas. *Introdução à teoria dos sistemas*. Trad. de Ana Cristina Arantes Nasser. Petrópolis: Vozes, 2009.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. ICMS e o transporte destinado à exportação: o aparente conflito entre as orientações do STF e do STJ (crítica à atual posição do STF e do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo). In: SALUSSE, Eduardo Perez; CARVALHO, Antonio Augusto Silva Pereira de (Coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem aos 80 anos do TIT/SP*. 1. ed. São Paulo: MP Editora, 2015. p. 501-512.

MACEDO, José Alberto Oliveira. *Conflitos de competência na tributação do consumo*. 2013. 161f. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. p. 60-68.

MACHADO, Hugo de Brito. Fato gerador da obrigação acessória. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 96, p. 32, set. 1993.

MACHADO, Hugo de Brito. ICMS. Produtos destinados à Exportação. Serviço de Transporte. Não Incidência. Inteligência do art. 3º, II, da LC 87/96. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 50, p. 76-88, nov. 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. Subsistência do crédito-prêmio às exportações e a jurisprudência do STJ. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 3, n. 14, mar.-abr. 2005.

MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Tributação indireta no Direito brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 180-211.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Regime jurídico dos incentivos fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo: Malheiros/ICET, 2015. p. 200-224.

MANZONI, Ignazio. *L'imposta sul valore aggiunto – le deviazioni dalla neutralità nel modelo italiano*. Torino: Giappichelli editore, 2005.

MARCONINI, Mário. *Acordos regionais e o comércio de serviços: normativa internacional e interesse brasileiro*. São Paulo: Aduaneiras, 2003.

MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo, Aspectos relacionados à “não-cumulatividade” da Cofins e da contribuição ao PIS. In: PEIXOTO, Marcelo; FISCHER, Otávio Campos. *PIS-Cofins: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 17-52.

MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira. *A despesa fiscal e o orçamento do Estado no ordenamento jurídico português*. Coimbra: Almedina, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de Pesquisas Tributárias: IOF*, v. 16, São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, f. 6, 1991.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Crédito-prêmio do IPI Exportação. Direito do industrial exportador ao estímulo. Inocorrência de sua extinção na espécie. Inaplicabilidade dos arts. 168, I, 165, I, 150 e 156, I e VII do CTN. *Actio nata* a partir de cada exportação. Formas de utilização. Possibilidade de compensação – parecer. *Compensação Tributária*. São Paulo: MP/APET, 2008. p. 239-258.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Direito Econômico e Tributário*. Comentários e pareceres. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Exportação de produto industrializado – crédito de ICM. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: RT, v. 7/8, n. 3, p. 198-211, 1979.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidade constitucional do ICMS para exportação de produção local para o exterior. Inteligência do artigo 155 § 2º, Inciso X, Letra “a” da Constituição e consequências jurídicas. Parecer 0811/15. Disponível em: <http://www.gandramartins.adv.br/parecer/detalhe/id/627b597eeb4d260f5e77e720354542bd>.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Imunidades tributárias*. São Paulo: RT/CEU, 1998. (Pesquisas Tributárias, v. 4).

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O acordo de subsídios do GATT e a devolução de créditos de exportação no direito brasileiro. São Paulo: IOB Thomson, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da não cumulatividade do ICM – a imunidade constitucional para a exportação de produtos industrializados. A interpretação extensiva do instituto. O direito ao extensiva do instituto. O direito ao aproveitamento dos créditos escriturais. Parecer n. 0148/91. Disponível em: <http://www.gandramartins.com.br/parecer/detalhe/id/PA01045>.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Obrigações acessórias tributárias e a disciplina jurídica da concorrência. In: FERRAZ, Roberto. *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 667-684.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Uma teoria do tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do (Org.). *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. 4. ed. São Paulo: Saraiva 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; PAVAN, Cláudia Fonseca Morato. Crédito-prêmio de IPI – vigência atual – respeito aos princípios constitucionais e à força normativa da Constituição. In: CARVALHO, Paulo de Barros et al. *Crédito-prêmio de IPI – novos estudos e pareceres*. Barueri: Manole, 2005. p. 75-108.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. O ISS, a exportação de serviços e a imunidade tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 217, p. 42-49, out. 2013.

MARTINS, Marcelo Guerra. Renúncia de receita como gasto tributário e a Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDFFE*, Belo Horizonte, ano 2, n. 2, p. 50-69, set. 2012/fev. 2013.

MEIRA, Liziane Angelotti. *Tributos sobre o comércio exterior*. São Paulo: Saraiva, 2012.

MELO, José Eduardo Soares de. A tributação indireta. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Tributação indireta no Direito brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 241-259.

MELO, José Eduardo Soares de. Créditos acumulados do ICMS: origem, apropriação e transferência para terceiros. In: SALUSSE, Eduardo Perez; CARVALHO, Antônio Augusto Silva Pereira de (Coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem aos 80 anos do TIT/SP*. 1. ed. São Paulo: MP editora, 2015. p. 183-208.

MELO, José Eduardo Soares de. *Importação e exportação no Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: RT, 2014.

MELO, José Eduardo Soares de. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Princípio da eficiência em matéria tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006. p. 145-146. (Cadernos de Pesquisas Tributárias n. 12).

MELO, José Eduardo Soares de. Regime Constitucional do ISS. In: TÔRRES, Heleno Taveira. *Tratado de Direito Constitucional Tributário – estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 641-662.

MELLO, Alessandra. Artifício fiscal de mineradoras leva U\$ 2 bilhões dos cofres de Minas. *em.com.br*, Economia, 7 de agosto de 2017. Disponível em: https://www.em.com.br/app/noticia/economia/2017/08/07/internas_economia,889817/artificio-fiscal-de-mineradoras-leva-us-2-bilhoes-dos-cofres-de-minas.shtml. Acesso em: 10/12/2017.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Crédito-prêmio – incentivo à exportação. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 34, n. 9, p. 110-115, 1985.

MELLO, Murilo. Zona de processamento de exportação- uma análise legislativa atual e comparativa. *Revista Direito Tributário Internacional*, São Paulo: Quartier Latin, v. 12, ano 4, p. 167-176, 2009.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do imposto de indústrias e profissões*. t. 1. São Paulo: Max Limonad, 1964.

MOREIRA, André Mendes. Não-cumulatividade tributária na Constituição e nas leis (IPI, ICMS, PIS/COFINS, Impostos e contribuições residuais). 2011. 465f. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2011.

MOREIRA, André Mendes. Repartição de receitas tributárias e autonomia federativa. In: GOMES, Marcus Lívio; ABRAHAM, Marcus; TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Financeiro na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. Curitiba: Juruá, 2016. p. 61-87.

MOREIRA, Sérvulo Vicente; SANTOS, Adelaide Figueiredo dos. Políticas públicas de exportação: o caso do PROEX. *Texto de discussão n.* Brasília: Ipea, 2001.

MORIN, Edgar. Por uma reforma do pensamento. In: VEGA, Alfredo Pena; NASCIMENTO, Elimar Pinheiro do (Org.). *O pensar complexo – Edgar Morin e a crise da modernidade*. Rio de Janeiro: Garamond, 2009. p. 21-34.

MOYA, Rafael; SANTIAGO, José-Damián. Information technology: strategy of the Spanish tax administration. In: BIRD, Richard M.; JANTSCHER, Milka Casanegra de (Ed.). *Improving tax administration in developing countries*. Washington: International Monetary Fund, 1992. p. 211-235.

NABAIS, José Casalta. *Contratos fiscais: reflexões acerca da sua admissibilidade*. Coimbra: Coimbra, 1994.

NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2004. p. 409-410.

NASSER, Rabih Ali. *A liberalização do comércio internacional nas normas do GATT-OMC*. São Paulo: LTr, 1999.

NAVARRO, Carlos Eduardo de Arruda; PEREIRA, André Luiz dos Santos. Reflexões acerca do papel do SISCOSEV na fiscalização do ISS. In: MACEDO, Alberto; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes. *Tributação indireta empresarial- Indústria Comércio e Serviços*. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 695-707.

NEGRI, João Alberto; ARAÚJO, Bruno César. *As empresas brasileiras e o comércio internacional*. Brasília: Ipea, 2006.

NETO, Miguel Hilú. *Imposto sobre importações e imposto sobre exportações*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

NEVES, Marcelo. Pesquisa interdisciplinar no Brasil: o paradoxo da interdisciplinaridade. *Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica*, Porto Alegre: Instituto de Hermenêutica Jurídica, n. 1, p. 207-215, 2003.

NOBRE JR., Edilson Pereira. O STF, o crédito-prêmio de IPI e os limites e possibilidades do regulamento no Direito Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo. *Incentivos fiscais – questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP, 2007. p. 91-107.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. As imunidades. Impostos diretos e indiretos. *Direito Tributário Atual*, São Paulo: Resenha Tributária, v. 11/12, p. 3085-3115, 1992.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Crédito do ICM na exportação. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 9, p. 2239-2274, 1988.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Financeiro – Curso de Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1969.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Tributário aplicado*. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Edusp, 1976.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Tributário comparado*. São Paulo: Saraiva, 1971.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Imunidade e isenção de ICM na exportação. *Suplemento LTr matéria tributária*, São Paulo, ano X, n. 24-74, p. 137-146, fev. 1974.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Imunidades*. São Paulo: Saraiva, 1990.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Política fiscal e reformulações – produção, consumo e exportação*. São Paulo: Resenha Tributária/IBDT, 1981.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Prefácio. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Tributário comparado*. São Paulo: Saraiva, 1971.

NORTH, Douglas. *Institutions and the performance of economies over time*. Second annual global development conference da Global Development Network. Tóquio, 2000.

NUNES, Antônio José Avelãs. *Industrialização e desenvolvimento – a economia política do modelo brasileiro de desenvolvimento*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

NUNES, Cleucio Santos. Fundos. In: CONTI, José Maurício (Org.). *Orçamento público*. São Paulo: RT, 2010.

NUSDEO, Fábio. *Curso de economia – introdução ao Direito Econômico*. 5. ed. São Paulo: RT, 2008.

NUSDEO, Fábio. O direito econômico centenário. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDFE*, Belo Horizonte, ano 1, n. 1, p. 221-247, mar./ago. 2012.

OATES, Wallace E. *Fiscal Federalism*. New York: Harcourt Brace Jovanoivich Inc., 1972.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues. Direitos fundamentais, federalismo fiscal e emendas constitucionais tributárias. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário: homenagem a Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 63-74.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Direito Financeiro*. São Paulo: RT, 2008.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de. Federalismo fiscal e pacto federativo. *Revista Tributária e Finanças Públicas*, v. 13, n. 61, p. 179-192, 2005.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de. Os tratados internacionais e seus reflexos no direito brasileiro. In: TORRES, Heleno Taveira. *Teoria geral da obrigação tributária – estudos em homenagem a José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 190-213.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Crédito presumido de IPI para ressarcimento de PIS/Cofins – Direito ao cálculo sobre aquisições de insumos não tributadas. *Revista do Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET*, Fortaleza, ICET e ABC, n. 2, p. 271-311, jan-jul. 2001.

PAZELLO, Fernanda Ramos. *Desonerações tributárias das operações de exportação: a imunidade das contribuições sociais e a isenção do ISS*. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado/ ESMAFE, 2006.

PELLEGRINI, Josué. *Dez anos da compensação prevista na Lei Kandir: conflito insolúvel entre os entes federados?* 2006. 76f. *Monografia premiada em 1º lugar no XI Prêmio Tesouro Nacional 2006*, Tópicos Especiais de Finanças Públicas, Brasília (DF), 2006. p. 3. Disponível em:

www.tesouro.fazenda.gov.br/premio_TN/XIPremio/%nancas/1tefpXIPTN/1premio_tefp.pdf.

PETRY, Rodrigo Caramori. O STF e a imunidade tributária das receitas de exportação (art. 149, § 2º, I, da CF) em face das contribuições sociais CSL, CPMF, PIS, Cofins e “Funrural”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 191, p. 81-96, ago. 2011.

PIANTO, Donald Matthew; CHANG, Lina. O potencial exportador e as políticas de promoção das exportações da Apex-Brasil. In: NEGRI, João Alberto; ARAÚJO, Bruno César. *As empresas brasileiras e o comércio internacional*. Brasília: IPEA, 2006. p. 87-108.

PINHEIRO, Armando Castelar. Segurança jurídica, crescimento e exportações. In: CARVALHO, Paulo de Barros et al. *Crédito-prêmio de IPI – estudos e pareceres III*. Barueri: Manole, 2005.

PINHEIRO, Armando Castelar; MARKWALD, Ricardo; PEREIRA, Lia Valls. *O desafio das exportações*. Rio de Janeiro: BNDES, 2002.

PINTO, Alexandre Evaristo. As contribuições sociais ao PIS e à COFINS no regime não cumulativo são tributos sobre o valor acrescido? *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 121/2015, p. 261-282, mar.-abr. 2015.

PISTONE, Pasquale; SCHOUERI, Luís Eduardo. Prefácio. In: TESAURO, Francesco. *Instituições de Direito Tributário*. São Paulo: IBDT, 2017. p. 13.

PRAZERES, Tatiana Lacerda; BARRAL, Welber. Isenção de tributos estaduais por tratados internacionais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 70, p. 140-149, jul. 2001.

PREBISCH, Raul. O desenvolvimento econômico da América Latina e alguns de seus problemas principais. In: BIELSCHOWSKY, R. (Org.). *Cinquenta anos de pensamento na Cepal*. Rio de Janeiro: Record, 2000. p. 69-136.

QUIROGA, Roberto. Os Impostos sobre Operações de Crédito, Câmbio, Seguro ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários. Conceitos Fundamentais. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; SANTI, Eurico Marcos Diniz; ZILVETI, Fernando Aurélio (Org.). *Tributação internacional e dos mercados financeiros e de capitais*. v. 1. São Paulo, Quartier Latin, 2005. p. 101-175.

QUIROGA, Roberto. *Tributação no mercado financeiro e de capitais*. São Paulo: Dialética, 1998.

RAMALHO, Mariana Oiticica. ISS – serviços de importação e exportação. In: *Imposto sobre serviços – de acordo com a Lei Complementar n. 116/2003*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

RESENDE, Leone Soares. *Exportação: organização e contabilidade*. São Paulo: Aduaneiras, 1984.

RESENDE, Leone Soares de. *Exportação: organização e contabilidade*. São Paulo: Aduaneiras, 1996.

REZENDE, Fernando. *Finanças públicas*. São Paulo: Saraiva, 1978.

RIANI, Flávio; ALBUQUERQUE, Célio Marcos Pontes de. *Lei Kandir e a perda de receita do estado de Minas Gerais*. Seminários do CEDEPLAR, 2008, p. 2. Disponível em: http://www.cedeplar.ufmg.br/seminarios/seminario_diamantina/2008/D08A032.pdf. Acesso em: 10/04/2017.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. O mito da juridicização da repercussão econômica. In: MACHADO, Hugo de Brito. *Tributação indireta no Direito brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013.

RISTER, Carla A. *Direito ao desenvolvimento: antecedentes, significados e consequências*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

ROLIM, João Dácio; MARTINS, Daniela Couto. Legitimidade da adoção e critérios de cálculo de créditos presumidos de IPI. *Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT*, Belo Horizonte, n. 13, ano 3, p. 9-26, jan.-fev. 2005.

RONCAGLIA, Marcelo Marques. O ISS e a importação e exportação de serviços. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 134, p. 98-111, jun. 2006.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emydio F. da. *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-fé objetiva no Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

RUBINSTEIN, Flávio. Promoção da equalização fiscal no federalismo brasileiro: o papel dos fundos de participação. In: CONTI, José M.; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos (Org.). *Federalismo fiscal: questões contemporâneas*. Florianópolis: Conceito, 2012. p.243-284.

RUBINSTEIN, Flávio. *Receitas públicas de recursos naturais no direito financeiro brasileiro*. 2012. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

SABBAG, Eduardo de Moraes. Limites formais à concessão de incentivos fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo: Malheiros/ICET, 2015. p. 90-125.

SACCHETTO, Cláudio. Analysis of Fiscal Federalism from a comparative tax law perspective. In: SACCHETTO, Cláudio; BIZILOI, Jeanluigi. *Tax aspects in fiscal federalism*. Netherlands: IBFD, 2014. p. 1-24.

SACCHETTO, Claudio. La trasformazione della sovranità tributaria: i rapporti fra ordinamenti e le fonti del diritto tributario. In: UCKMAR, Victor (Coord.). *Corso di diritto tributario internazionale*. Padova: Cedam, 1999. p. 3-14.

SACCHETTO, Claudio. Territorialità (dir.trin.) (verbete). In: *Enciclopedia del Diritto*. v. XLIV. Milano: Giuffrè, 1992. p. 303-332.

SANTI, Eurico Marcos Diniz; CANADO, Vanessa Rahal. Direito Tributário e Direito Financeiro: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz (Coord.). *Direito Tributário e Finanças Públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 608-666.

SANTIAGO, Igor Mauler. Free competition: how tax evasion and tax competition distort markets – the Brazilian perspective. *Intertax*, The Netherlands: Kluwer Law International BV, v. 38, Issue 3, p. 170-176, 2010.

SANTOS, Ramon Tomazela. Os contratos de licença de uso de marca e a imunidade de PIS e de Cofins sobre as receitas decorrentes de exportação. *Revista Tributária e de Finanças Públicas – RTRIB*, São Paulo: RT, n. 127, ano 24, p. 101-121, mar.-abr. 2016.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. ICMS – semielaborados: constitucionalidade da Lei Complementar n. 65/1991 e do Convênio 15/1991. *Revista dos Tribunais*, v. 684, n. 251, out. 1992.

SARQUIS, José Buainain. *Comércio internacional e crescimento econômico no Brasil*. Brasília: Fundação Alexandre Gusmão, 2011.

SCAFF, Fernando Facury. A desoneração das exportações e o fundo da Lei Kandir: análise com foco no setor mineral. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDPE*, Belo Horizonte, ano 1, n. 1, p. 39-56, mar./ago. 2012.

SCAFF, Fernando Facury. Duração razoável do processo administrativo fiscal federal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. v. 12. São Paulo: Dialética, 2008. p. 116-130.

SCAFF, Fernando Facury. Efeitos da coisa julgada em matéria tributária e livre concorrência. *Revista de Direito Público da Economia – RDPE*, Belo Horizonte, ano 4, n. 13, p. 141-164, jan./mar. 2006.

SCAFF, Fernando Facury. ICMS, guerra fiscal e concorrência na venda de serviços telefônicos pré-pagos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 126, p. 78, 2006.

SCAFF, Fernando Facury. O que são normas gerais de direito financeiro? In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). *Tratado de Direito Financeiro*. v. 1. São Paulo: Saraiva, 2013.

SCAFF, Fernando Facury. O recurso extraordinário ao STF e a repercussão geral da questão constitucional em matéria tributária. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2008. p. 67-78.

SCAFF, Fernando Facury. PIS/Cofins não-cumulativos e direitos fundamentais do contribuinte. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação II*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 631-649.

SCAFF, Fernando Facury. Recuperação dos créditos acumulados de ICMS na exportação. In: PRETO, Raquel Elita Alves. *Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IASP, 2015. p. 769-790.

SCAFF, Fernando Facury. Recuperação de créditos acumulados de ICMS na exportação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. v. 16. São Paulo: Dialética, 2012. p. 52-74.

SCAFF, Fernando Facury. Reserva do possível, mínimo existencial e direitos humanos. *Interesse público*, Belo Horizonte, ano 7, n. 32, p. 213, jul./ago. 2005.

SCAFF, Fernando Facury. *Responsabilidade civil do Estado intervencionista*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

SCAFF, Fernando Facury. *Royalties do petróleo, minério e energia – aspectos constitucionais, financeiros e tributários*. São Paulo: RT, 2014.

SCAFF, Fernando Facury; ARANDA, Vasco Eduardo. Guerra fiscal e Lei Kandir. *Caderno de Pós-graduação em Direito UFPA*, Belém, v. 1, n. 4, p. 1-8, jul.-set. 1997.

SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Maurício (Org.) *Lei de Responsabilidade Fiscal – 10 anos de vigência*. Florianópolis: Conceito, 2012.

SCAFF, Fernando Facury; SILVEIRA, Alexandre Coutinho. Incentivos fiscais na federação brasileira. In: MACHADO, Hugo de Brito. *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 19-53.

SCHAPIRO, Mario Gomes. *Novos parâmetros para a intervenção do Estado na economia*. São Paulo: Saraiva, 2010.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Harmonização Tributária no Mercosul. *Revista Direito Mackenzie*, São Paulo, n. 1, p. 171-178, 2000.

SCHOUERI, Luís Eduardo. ISS sobre a importação de serviços do exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 100, p. 47, jan. 2004.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. *Grandes questões atuais de Direito Tributário*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. São Paulo: Dialética, 2007. v. 11, p. 241-271.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.). *O Direito na era virtual*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no Direito Tributário Internacional: territorialidade, fonte e universalidade. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. v. I. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 323-374.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Segurança Jurídica e normas tributárias indutoras. In: RIBEIRO, Maria de Fátima. *Direito tributário e segurança jurídica*. São Paulo: MP, 2008. p. 117-146.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e cooperação internacional. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, n. 7, p. 25-54, jan./fev. 2004.

SCHOUERI, Luís Eduardo; GUIMARAES, Camila C. Varella. IOF e as operações de mútuo. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. v. 3. São Paulo: Dialética, 1999. p. 209-222.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Natureza jurídica da compensação financeira por exploração de recursos minerais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1998. p.32-37.

SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação & concorrência*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. (Série Doutrina Tributária, v. 4).

SIQUEIRA, Natercia Sampaio. Tributação indireta no Direito Tributário brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Tributação indireta no Direito brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 323-352.

SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. v. 2. São Paulo: Nova Cultural, 1996.

SOUZA, Charles Mayer de Castro. O propalado conceito constitucional de receita e o equívoco cometido pelo Supremo Tribunal Federal ao excluir, da base de cálculo do PIS/Cofins, os valores obtidos com a transferência de créditos de ICMS a terceiros. In: MOREIRA JR., Gilberto de Castro; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *PIS e Cofins à luz da jurisprudência: Conselho Administrativa de Recursos Fiscais*. v. 3. São Paulo: MP Editora, 2014.

SPINELLI, Giuseppe. Le imposte di consumo. In: UKMAR, Antonio. *Il diritto tributario*. Padova: CEDAM, 1938.

STAHL, Sidney. Tributação da operação *back to back*. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; SARTORI, Ângela; DOMINGO, Luiz Roberto. *Tributação aduaneira à luz da jurisprudência do Carf*. São Paulo: MP, 2013.

TAKANO, Caio Augusto. A guerra dos portos e a estabilidade da federação brasileira. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo: Dialética, v. 30, p. 117-133, 2014.

TAKANO, Caio Augusto. *Limitações aos deveres instrumentais tributários (aplicação do art. 113, § 2º do Código Tributário Nacional)*. 2015. 271f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015.

TANZI, Vito. *Taxation in an integrating world*. Washington: Brookings, 1995.

TAXATION IN THE UNITED STATES. *World Tax Series*, Harvard Press, p. 326, 1974.

TEATHER, Richard. *The benefits of tax competition*. London: IEA, 2005.

TEODOROVICZ, Jeferson. *História disciplinar do Direito Tributário brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin/IBDT, 2017.

TERRA, Ben; KAJUS, Julie. *A guide to the European VAT directives – introduction to European VAT*. v. 1. Amsterdam/Charlottenlund: International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) Press, 2008.

TERRA, Ben; KAJUS, Julie. *A guide to the European VAT directives – The Recast VAT Directive and the former Sixth VAT Directive*. v. 2. Amsterdam/Charlottenlund: International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) Press, 2008.

TERRA, Ben; KAJUS, Julie. *Guide to the European VAT Directives*. Amsterdam: IBFD, 1997.

THORSTENSEN, Vera; OLIVEIRA, Luciana. *O sistema de solução de controvérsias da OMC – uma primeira leitura*. São Paulo: Aduaneiras, 2014.

TIEFENBRUN, Susan. *Tax free trade zones of the world and in the United States*. Northampton, MA: Edward Elgar Publishing, 2012.

TÔRRES, Heleno Taveira. A compensação financeira devida pela utilização de recursos hídricos, exploração de recursos minerais ou produção de petróleo, xisto betumoso e gás natural (art. 20, § 1º, CF) – sua natureza jurídica. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 119-146.

TÔRRES, Heleno Taveira. Constituição financeira e o federalismo financeiro cooperativo equilibrado brasileiro. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFD FE*, Belo Horizonte, ano 3, n. 5, p. 25-54, mar./ago. 2014.

TÔRRES, Heleno Taveira. Da isenção à imunidade da Cofins na exportação de serviços e a condição de “ingresso de divisas”. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). *Contribuições para a seguridade social*. São Paulo: Quartier Latin, 2001. p. 440-459.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: RT, 2011.

TÔRRES, Heleno Taveira. Incentivos fiscais na constituição e o “crédito-prêmio de IPI”. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (Coord.). *Direito tributário atual 18*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2004. p. 76-97.

TÔRRES, Heleno Taveira. O dever de ressarcimento de tributos pagos internamente em virtude das exportações. In: CARVALHO, Paulo de Barros et al. *Crédito-prêmio de IPI – novos estudos e pareceres*. Barueri: Manole, 2005. p. 124-197.

TÔRRES, Heleno Taveira. O IVA na experiência estrangeira e a tributação das exportações no Direito Brasileiro. *Revista Fórum de Direito Tributário RFD T*, Belo Horizonte, ano 3, n. 16, jul./ago. 2005.

TÔRRES, Heleno Taveira. Parecer. In: *Crédito-prêmio de IPI*. São Paulo: Manole, 2004.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2. ed. São Paulo: RT, 2001.

TÔRRES, Heleno Taveira. Segurança jurídica dos benefícios fiscais. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFD FE*, Belo Horizonte, ano 1, n. 1, p. 57-91, mar./ago. 2012.

TÔRRES, Heleno Taveira. Teoria da norma da imunidade tributária e sua aplicação às entidades sem fins lucrativos. In: TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e ordem econômica – homenagem aos 60 anos da ABDF*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 159-198.

TÔRRES, Heleno Taveira. Tratados e convenções internacionais em matéria tributária e o federalismo fiscal brasileiro. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 86, p. 34-49, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. A segurança jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar. In: FERRAZ, Roberto. *Princípios e limites da tributação*. v. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 428-445.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. Interação entre princípios constitucionais tributários e princípios da ordem econômica. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p.491-516.

TORRES, Ricardo Lobo. Interpretação e integração da lei tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Interpretação e aplicação da lei tributária*. São Paulo: Dialética/ICET, 2010. p. 333-355.

TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da não-cumulatividade e o IVA no direito comparado. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O princípio da não-cumulatividade*. São Paulo: RT, 2004. p. 139-170.

TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da proteção da confiança do contribuinte. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 1, n. 6, nov. 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário – valores e princípios constitucionais tributários*. v. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 312-343.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Direitos humanos e tributação: imunidades e isonomia. v. III. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. Direitos humanos e tributação: isonomia e imunidades. v. III, 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. v. 4. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Isenção da Confins à exportação e sua regulamentação – aplicabilidade. *Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT*, São Paulo: Dialética, n. 4, p. 25-29, 1996.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda; GUEIROS, Juliana. O ISS e exportação e importação de serviços. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *ISS-LC 116/2003*. Curitiba: Juruá, 2004.

UCHOA FILHO, Sergio Papini de Mendonça. A função da OMC na harmonização tributária internacional. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; UCHOA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (Coord). *Tributação, comércio e solução de controvérsias internacionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 279-329.

UCKMAR, Antônio. Aspetti fiscali nelle regole della organizzazione mondiale del commercio (OMC/WTO). In: UCKMAR, Victor (Coord.). *Corso di diritto tributario internazionale*. Padova: Cedam, 1999. p. 843-867.

VAN DE BOSCHE, Peter. *The law and the policy at world trade organization*. London: Cambridge, 2005

VARSANO, Ricardo. *Fazendo e desfazendo a Lei Kandir*. Texto para debate n. 304, Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), agosto de 2013. Disponível em: <https://publications.iadb.org/bitstream/handle/11319/5774/DMM%20DP%20Fazendo%20e%20desfazendo%20a%20Lei%20Kandir%20FINAL.pdf?sequence=1>. Acesso em: 09/02/2016.

VEIGA, Pedro da Motta; IGLESIAS, Roberto Magno. A institucionalidade da política brasileira de comércio exterior. In: PINHEIRO, Armando Castelar; MARKWALD, Ricardo; PEREIRA, Lia Valls. *O desafio das exportações*. Rio de Janeiro, BNDES, 2002. p. 52-96.

VERÇOSA, Haroldo Malheiros Duclerc. *Curso de Direito Comercial 3*. São Paulo: Malheiros, 2008.

VETTORI, Gustavo G. *Contribuição ao estudo sobre as influências recíprocas entre a tributação da renda e o comércio internacional*. 2011. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011.

VIMERCATE, P. VAT/GST and direct taxes: how can we distinguish them? In: LANG, Michael; MELZ, Peter; KRUSTOFFERSON, Eleonor (Org.). *Value added tax and direct taxation: similarities and differences*, Amsterdã: IBFD, 2009.

VITAL DE OLIVEIRA, Gustavo da Gama. A imunidade das exportações como cláusula pétrea tributária. In: CATÃO, Marcos André Vinhas (Org.). *Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lúmen Iuris, 2005. p. 131-145.

WALD, Arnoldo. O ICMS e as operações de exportação de produtos industrializados semielaborados. *Revista Tributária e de Finanças Públicas (RTrib)*, v. 23, n. 73, abr.-jun. 1998.

WATTS, Ronald. *Comparing Federal Systems*. 2. ed. Montreal: McGill-Queens, 1999.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário internacional*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

XAVIER, Alberto. Natureza jurídica e âmbito de incidência da compensação financeira por exploração de recursos minerais. *Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT*, São Paulo: Dialética, n. 29, p. 10-25, fev. 1998.

XAVIER, Alberto. Regime constitucional das isenções e incentivos fiscais a 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. 597-623.

XAVIER, Alberto; EMERY, Renata. A exoneração do ICMS nos serviços de transporte de mercadorias exportadas e o princípio do país do destino. In: CARVALHO, Antônio Augusto Silva Pereira; FERNANDES, German Alejandro San Marin. *Direito Tributário – estudos em homenagem a José Eduardo Monteiro de Barros*. São Paulo: MP/APET, 2010. p. 71-89.

XAVIER DE BASTO, José Guilherme. *A tributação do consumo e sua coordenação internacional: lições sobre harmonização fiscal na Comunidade Econômica Europeia*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais/Ministério da Fazenda, 1991.

YAMASHITA, Douglas. *Direito Tributário – uma visão sistemática*. São Paulo: Atlas, 2014.

ZANUTO, José Maria. Breves considerações a respeito do direito à transferência de créditos de ICMS decorrentes de operações de exportação de mercadorias. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 196, p. 95-104, 2011.

ZILVETI, Fernando Aurélio. Variações sobre o princípio da neutralidade no Direito Tributário internacional. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (Coord.). *Direito Tributário Atual – 19*. São Paulo: Dialética & Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2005. p. 24-40.

Reportagens nos jornais e revistas eletrônicas

APET – Associação Paulista de Estudos Tributários. *São Paulo busca acordo com frigoríficos sobre ICMS*. Disponível em: <http://apet.jusbrasil.com.br/noticias/2837598/sp-busca-acordo-com-frigorificos-sobre-icms>. Acesso em: 02/03/2016.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; DA SILVA, Fernanda Alen Gonçalves. A malfadada política macroeconômica da Lei Kandir. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2017-mai-02/malfadada-politica-macroeconomica-lei-kandir>. Acesso em: 02/05/2017.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. A Lei Kandir e o risco de um “tombo federativo”. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2017-mar-03/onofre-batista-junior-lei-kandir-risco-tombo-federativo>. Acesso em: 03/09/2017.

ESTADO DE SÃO PAULO. O peso de um trambolho fiscal. *Economia*, São Paulo, 25 de setembro de 2009. Disponível em: <http://www.estadao.com.br/noticias/geral,o-peso-de-um-trambolho-fiscal,440702>. Acesso em: 23/12/2017.

FREIRE, Rodrigo Veiga Freire e; CAMPEDELLI, Laura Romano. Ajuste fiscal viola legítima expectativa dos contribuintes: o caso do Reintegra. *Consultor Jurídico*, Opinião, 6 de agosto de 2015. Disponível em: <http://consultorjuridico.vlex.com.br/vid/ajustefiscalviolalegitima579772910>. Acesso em: 08/06/2016.

SCAFF, Fernando Facury. Federalizar ICMS é única opção justa para exportadores. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2012-jul-15/entrevista-fernando-facury-scaff-tributarista-professor-usp>. Acesso em: 14/04/2017.

SCAFF, Fernando Facury. Incentivo fiscal é ato jurídico perfeito e não pode ser reduzido. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2016-ago-09/contas-vista-incentivos-fiscais-concedidos-nao-podem-reduzidos>. Acesso em: 03/09/2017.

SCAFF, Fernando Facury. Reconhecer a imunidade das exportações é uma forma de reduzir a dívida pública. *ConJur – Contas à vista*. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2014-out-07/contas-vista-imunidade-exportacoes-reduzir-divida-publica?imprimir=1>. Acesso em: 23/04/2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Guerra fiscal entre estados tem situações bem distintas. 8 de maio de 2013. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2013-mai-08/luis-schoueri-guerra-fiscal-entre-estados-tem-situacoes-bem-distintas>. Acesso em: 10/05/2017.

GOIÁS. Secretaria da Fazenda. *Revogada medida que altera tributação de soja e milho*. Disponível em: <http://aplicacao.sefaz.go.gov.br/index.php/post/ver/208841/revogada-medida-que-altera-tributacao-de-soja-e-milho>. Acesso em: 01/03/2016.

SANTIAGO, Igor Mauler. Receitas decorrentes de *back to back* sujeitam-se a PIS e Cofins. *Consultor Jurídico*, 10 de agosto de 2016. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2016ago10/receitasvendasbacktobacksijeitamsePISCOFINS>. Acesso em: 23/10/2016.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Créditos presumidos de PIS e Cofins nas exportações*. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2012-mai-30/consultor-tributario-creditos-presumidos-de-PIS-e-COFINS-nas-exportacoes>. Acesso em: 14/05/2016.

VALOR ECONÔMICO. ICMS a recuperar cresce junto com o aumento das exportações. São Paulo, 3 de maio de 2011. Disponível em: <http://www.aeb.org.br/noticia.asp?Id=53>. Acesso em: 23/12/2017.

VALOR ECONÔMICO, Legislação & Tributos, de 21 de março de 2016.

Documentos oficiais consultados pela internet

BRASIL. Banco Central do Brasil (BCB). Circular BCB nº3.533 (RMCCI 41), de 26 de abril de 2011.

BRASIL. Banco Central do Brasil (BCB). Circular Bacen n. 3.691, de 16 de dezembro de 2013, Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI).

BRASIL. Congresso Nacional. *Projeto de Lei Complementar (PLC) n. 57/1996*. Disponível em: <http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/20743>.

BRASIL. Congresso Nacional. *Projeto de Lei do Senado (PLS) n. 288/2016*. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/126442>.

BRASIL. Ministério da Fazenda. *Parecer PGFN/CAT/Nº 2550/2007*. Disponível em: www.pgfn.gov.br. Acesso em: 24/09/2017.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz). *Convênio ICMS n. 20, de 8 de abril de 2016*. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2016/cv020_16.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz). *Convênio n. 99, de 18 de setembro de 1998*. Autoriza as unidades federadas que menciona a conceder isenção nas saídas internas destinadas aos estabelecimentos localizados em Zona de Processamento de Exportação - ZPE. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1998/cv099_98.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). Protocolo ICMS n. 30, de 30 de setembro de 2005. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=94062>.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil (RFB). Instrução Normativa (IN) n. 1.598, de 9 de dezembro de 2015. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=70204&visao=anotado>.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil (RFB). Instrução Normativa Receita Federal do Brasil (IN/RFB) n. 1612, de 26 de janeiro de 2016. *Diário Oficial da União*, 27 de janeiro de 2016, seção 1, p. 30.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil (RFB). Instrução Normativa (IN) n. 1.736, de 19 de setembro de 2017.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil (RFB). Instrução Normativa (IN) n. 1624, de 1º de março de 2016.

BRASIL. Presidência da República. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm.

BRASIL. Presidência da República. *Decreto n. 1.761, de 26 de dezembro de 1995*. Dispõe sobre a redução do imposto de importação para os produtos que especifica e dá outras providências. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1995/decreto-1761-26-dezembro-1995-431785-publicacaooriginal-1-pe.html>.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1967*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Decreto-lei nº 491, de 05 de março de 1969*. Estímulos fiscais à exportação de manufaturados. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0491.htm.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Decreto n. 1.355, de 30 de dezembro de 1994, devidamente autorizado pelo Decreto Legislativo n. 30, de 15 de dezembro de 1994*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/antigos/d1355.htm.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Decreto-lei n. 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.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Decreto-lei n. 1.418, de 3 de setembro de 1975*. Concede incentivos fiscais à exportação de serviços e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del1418.htm.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Decreto n. 3.981, de 24 de outubro de 2001*. Dispõe sobre a Camex – Câmara de Comércio Exterior, do Conselho de Governo, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2001/D3981.htm.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Decreto n. 4.524, de 17 de dezembro de 2002*. Regulamenta a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pelas pessoas jurídicas em geral. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/d4524.htm.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Decreto n. 4.732, de 10 de junho de 2003*. Dispõe sobre a Câmara de Comércio Exterior – Camex, da Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2003/D4732.htm.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Decreto n. 6.339, de 03 de janeiro de 2008*. Altera as alíquotas do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/decreto/d6339.htm.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Decreto n. 6.391, de 12 de março de 2008*. Altera o Decreto nº 6.306, de 14 de dezembro de 2007, que regulamenta o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/Decreto/D6391.htm.

BRASIL, Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Decreto n. 7.541, de 2 de agosto de 2011*. Altera o anexo V ao Decreto n. 6.890, de 29 de junho de 2009, que altera a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/decreto/D7541.htm.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Decreto n. 8.415, de 27 de fevereiro de 2015*. Regulamenta a aplicação do Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras - Reintegra. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/decreto/D8415.htm.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Decreto-lei n. 491, de 5 de março de 1969*. Estímulos fiscais à exportação de manufaturados. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0491.htm.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Decreto-lei n. 1.658, de 24 de janeiro de 1979*. Extingue o estímulo fiscal de que trata o artigo 1º do Decreto-lei n. 491, de 5 de março de 1969. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del1658.htm.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Emenda Constitucional n. 3, de 17 de março de 1993*. Altera os arts. 40, 42, 102, 103, 155, 156, 160, 167 da Constituição Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc03.htm.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965*. Reforma do Sistema Tributário. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Lei n. 313, de 30 de julho de 1948*. Autoriza o Poder Executivo a aplicar, provisoriamente, o Acôrdio Geral sôbre Tarifas Aduaneiras e Comércio; reajusta a Tarifa das Alfândegas, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/LEIS/1930-1949/L313.htm.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Decreto n. 7.827, de 16 de outubro de 2012. Regulamenta os procedimentos de condicionamento e restabelecimento das transferências de recursos provenientes das receitas de que tratam o inciso II do **caput** do art. 158, as alíneas “a” e “b” do inciso I e o inciso II do **caput** do art. 159 da Constituição, dispõe sobre os procedimentos de suspensão e restabelecimento das transferências voluntárias da União, nos casos de descumprimento da aplicação dos recursos em ações e serviços públicos de saúde de que trata a Lei Complementar nº 141, de 13 de janeiro de 2012, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/decreto/d7827.htm.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Lei n. 8.016, de 8 de abril de 1990*. Dispõe sobre a entrega das quotas de participação dos Estados e do Distrito Federal na arrecadação do Imposto sobre Produtos Industrializados de que trata o inciso II do art. 159 da Constituição Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1989_1994/L8016.htm.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Lei n. 8.402, de 23 de fevereiro de 1992*. Restabelece os incentivos fiscais que menciona e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8402.htm.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Lei n. 9.069, de 29 de junho de 1995*. Dispõe sobre o Plano Real, o Sistema Monetário Nacional, estabelece as regras e condições de emissão do REAL e os critérios para conversão das obrigações para o REAL, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9069.htm

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Lei n. 9.363, de 16 de dezembro de 1996*. Dispõe sobre a instituição de crédito presumido do

Imposto sobre Produtos Industrializados, para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS nos casos que especifica, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9363.htm.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Lei n. 9.868, de 10 de novembro de 1999*. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9868.htm.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002*. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637.htm.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Lei n. 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. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.865.htm.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Lei n. 10.973, de 2 de dezembro de 2004*. Dispõe sobre incentivos à inovação e à pesquisa científica e tecnológica no ambiente produtivo e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.973.htm.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Lei n. 11.196, de 21 de novembro de 2005*. Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação - REPES, o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras - RECAP e o Programa de Inclusão Digital; dispõe sobre incentivos fiscais para a inovação tecnológica; altera o Decreto-Lei no 288, de 28 de fevereiro de 1967, o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, o Decreto-Lei no 2.287, de 23 de julho de 1986, as Leis nos 4.502, de 30 de novembro de 1964, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.245, de 18 de outubro de 1991, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, 8.666, de 21 de junho de 1993, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, 8.989, de 24 de fevereiro de 1995, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 9.311, de 24 de outubro de 1996, 9.317, de 5 de dezembro de 1996, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.336, de 19 de dezembro de 2001, 10.438, de 26 de abril de 2002, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.755, de 3 de novembro de 2003, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.931, de 2 de agosto de 2004, 11.033, de 21 de dezembro de 2004, 11.051, de 29 de dezembro de 2004, 11.053, de 29 de dezembro de 2004, 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, 11.128, de 28 de junho de 2005, e a Medida Provisória no 2.199-14, de 24 de agosto de 2001; revoga a Lei no 8.661, de 2 de junho de 1993, e dispositivos das Leis nos 8.668, de 25 de junho de 1993, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.755, de 3 de novembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.931, de 2 de agosto de

2004, e da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111196.htm.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007*. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Lei n. 11.945, de 4 de junho de 2009*. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/111945.htm.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Lei n. 13.166, de 1º de outubro de 2015*. Dispõe sobre a prestação de auxílio financeiro pela União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, relativo ao exercício de 2014, com o objetivo de fomentar as exportações do País. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/L13166.htm.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Lei Complementar n. 61, de 26 de dezembro de 1989*. Estabelece normas para a participação dos Estados e do Distrito Federal no produto da arrecadação do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, relativamente às exportações. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp61.htm.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Lei Complementar n. 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 (LEI KANDIR). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003*. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Medida Provisória n. 540, de 2 de agosto de 2011*. Institui o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras - REINTEGRA; dispõe sobre a redução do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI à indústria automotiva; altera a incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas que menciona, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/mpv/540.htm.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Medida Provisória n. 629, de 18 de dezembro de 2013*. Dispõe sobre a prestação de auxílio financeiro pela União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, no exercício de 2013, com o objetivo de fomentar as exportações do País. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Mpv/mpv629.htm.

BRASIL. Presidência da República. Medida Provisória (MPV) n. 948, de 23 de março de 1995. Dispõe sobre a instituição de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, para ressarcimento do valor do PIS/Pasep e Cofins nos casos que especifica, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/1990-1995/948.htm.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Medida Provisória n. 1.235, de 14 de dezembro de 1995*. Reduz o imposto de importação em para os produtos que especifica e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/1990-1995/1235.htm.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Medida Provisória n. 2158-35, de 24 de agosto de 2001*. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm.

BRASIL. Presidência da República. Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Decreto n. 1.386, de 6 de fevereiro de 1995*. Cria a Câmara de Comércio Exterior, do Conselho do Governo, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D1386.htm.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Crédito-prêmio IPI: bibliografia, legislação e jurisprudência temática*. Brasília: STF, 2009.

ESTADO DO PARÁ. *Lei n. 6.307, de 17 de julho de 2000*. Dispõe sobre o tratamento tributário dispensado às operações que especifica e dá outras providências. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=146928>

GOIÁS. Secretaria de Estado da Casa Civil. *Decreto n. 8.548, de 29 de janeiro de 2016*. Altera o Decreto nº 4.852, de 29 de dezembro de 1997, Regulamento do Código Tributário do Estado de Goiás – RCTE. Disponível em: http://www.gabinetecivil.go.gov.br/pagina_decretos.php?id=13975.

MATO GROSSO DO SUL. *Decreto n. 11.803, de 23 de fevereiro de 2005*. Dispõe sobre o Regime Especial de Controle e Fiscalização relativo às operações de exportações e de saída para o fim específico de exportação, incluídas as remessas destinadas à formação de lote, e dá outras providências. Disponível em: http://www.legiscenter.com.br/minha_conta/bj_plus/direito_tributario/atos_legais_estaduais/mato_grosso_do_sul/decretos/2005/decreto_11803_de_24-02-05.htm.

OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico. *Global value chains: challenges, opportunities and implications for policy*. Report submitted to the G20 Trade Ministers Meeting Sydney, Austrália, 19 July 2014.

OECD – Organization of Economic Cooperation and Development. *Consumption Taxes Trends 2014 – VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*. Paris: OECD Press, 2004.

OECD – Organization for Economic Co-operation and Development. *OECD International VAT/GST guidelines – guidelines on neutrality*. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/consumption/guidelinesneutrality2011.pdf>. Acesso em: 24/12/2017.

OMC – Organização Mundial do Comércio. *International Trade Report 2017*. Disponível em: www.wto.org. Acesso em: 3 de setembro de 2017.

OMC – Organização Mundial do Comércio. *Relatório do Grupo de Trabalho em Border Tax Adjustments*, L3464, dez. 1970.

OMC – Organização Mundial do Comércio. *Relatório do Group on Environmental Measures and International Trade*. Tre/W/20 jan, 1994, parágrafo 28, p. 13.

ONUBR – Nações Unidas do Brasil. *OMC elogia ratificação pelo Brasil do Acordo de Facilitação de Comércio*. 30 de março de 2016. Disponível em: <https://nacoesunidas.org/omc-elogia-ratificacao-do-brasil-a-acordo-de-facilitacao-do-comercio/>. Acesso em: 31/03/2016.

PREFEITURA DE SÃO PAULO. Finanças e Desenvolvimento Econômico. *Parecer Normativo SF n. 2, de 26 de abril de 2016*. Incidência do Imposto sobre Serviços de qualquer natureza – ISS nos serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique. Disponível em: http://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/upload/PN-SF-02-2016_1461844434.pdf.

SÃO PAULO. *Decreto n. 57.686, de 28 de dezembro de 2011*. Disciplina a concessão de regime especial para apropriação e utilização de crédito acumulado do ICMS por contribuinte classificado nos códigos 1011-2 e 1012-1 da CNAE, que realize saídas de carne e demais produtos comestíveis resultantes do abate de aves, gado e leporídeos. Disponível em: <http://www.legislacao.sp.gov.br/legislacao/dg280202.nsf/5fb5269ed17b47ab83256cfb00501469/6c895cdfb51af0fd8325797d00460fc3?OpenDocument>.

Portais oficiais da internet utilizados para pesquisa

Para acesso à legislação: portal do Palácio do Planalto (www.planalto.gov.br)

Para trâmite das leis e projetos de leis: portais da Câmara dos Deputados (www.camara.leg.br) e Senado Federal (www.senado.leg.br)

Para pesquisa de jurisprudência: portal da Organização Mundial do Comércio (www.wto.org) e portais dos Tribunais, predominantemente o STF (www.stf.jus.br), mas também o STJ (www.stj.jus.br), TRF1 (www.trf1.jus.br), TJSP (www.tjsp.jus.br), TJRS (www.tjrs.jus.br), TJPR (www.tjpr.jus.br), TJSC (www.tjsc.jus.br), CARF (www.carf.fazenda.gov.br) e TIT/SP (www.portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/tit)

Obras de literatura mencionadas no texto

AGOSTINHO, Santo. *Confissões*. 36. imp. São Paulo: Paulus, 2016.

SEN, Amartya. *Desenvolvimento como liberdade*. 4. reimp. São Paulo: Cia da Letras, 2010.