

Imposto na Exportação e sua função extrafiscal também em tempos de pandemia

Export Tax and its inducing purpose also in times of pandemic

Valéria Furlan¹

Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo

Sumário: 1. Introdução. 2. IE - Considerações preambulares. 3. IE - Natureza tributária e campo de incidência. 4. Fato gerador do IE – Exportação de produto nacional ou nacionalizado. 5. Base de cálculo do IE – Valor aduaneiro. 6. Alíquotas do IE – CAMEX. 7. Isenções do IE – Extrafiscalidade. 8. Contribuinte do IE. 9. Lançamento do IE. 10. Vinculação de receita e destinação de recursos. 11. Considerações Finais. 12. Referências.

Resumo: Considerando-se que o comércio exterior é essencial para o desenvolvimento econômico e este, de seu turno, é essencial para a redução da desigualdade socioeconômica, o presente artigo trará considerações a respeito do Imposto na Exportação no direito brasileiro, expondo os aspectos mais relevantes acerca da sua natureza jurídica, finalidade extrafiscal, campo de incidência, critérios de apuração e destinação do produto arrecadado. Mediante a utilização do método dedutivo fundado em pesquisa bibliográfica e jurisprudencial, analisar-se-á a legislação tributária pertinente em face do princípio da livre concorrência, bem como sua compatibilidade com o interesse público em tempos de calamidade pública, ora decorrente da pandemia causada pelo coronavírus (COVID-19).

Palavras-chave: Imposto de Exportação. Desigualdade socioeconômica. Comércio Exterior. Pandemia Covid-19.

Abstract: Considering that foreign trade is essential for economic development and this, in turn, is essential for the reduction of socioeconomic inequality, this paper will bring considerations regarding the Export Tax in Brazilian law, exposing the most relevant aspects about its legal nature, inducing purpose, taxable event, criteria for calculation and destination of the collected product. Using the deductive method based on bibliographic and jurisprudential research, the relevant tax legislation will be analyze in the face of the principle of free competition as well as its compatibility with the public interest in times of public calamity, now due to the pandemic caused by de coronavirus (COVID-19).

Key words: Export Tax. Socioeconomic inequality. Foreign trade. Covid-19 Pandemic.

1. Introdução

Parcela considerável do PIB brasileiro, assim como a de muitos países, advém da troca de bens e serviços entre fronteiras internacionais, razão pela qual devem ser

¹ Pós-doutoranda (2020) em Direito pela Universidade de Bologna. Doutora (2003) e Mestre (1998) em Direito do Estado pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP. Professora Titular de Direito Tributário da Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo – Autarquia Municipal. Livros e artigos publicados nas áreas do Direito Público. Contato: valeria.furlan@direitosbc.br

Recibido: 11/07/2020

Aceptado: 24/10/2020

observadas as diretrizes da Organização Mundial do Comércio (OMC), com vistas a regularizar a competitividade das exportações.

Acrescente-se ainda, para os fins deste estudo, a relevância do princípio da livre concorrência como garantia constitucional da liberdade de iniciativa empresária em igualdade de condições, essencial para que os demais princípios e objetivos da vigente constituição brasileira possam ser observados. Nesses termos, considera-se que a livre concorrência “[...] está sujeita à intervenção estatal sempre que for necessário coibir abuso de poder econômico [...], seja por meio da tributação ou por outro meio eventualmente mais eficaz para alcançar esse fim sem gerar desequilíbrios na concorrência[...]”.²

A carga tributária brasileira aumentou consideravelmente no período subsequente à Segunda Guerra Mundial e, em resposta à crise cambial da virada do século, saltou para 35,8% do Produto Interno Bruto (PIB) ao final de 2003, mediante a incidência de tributos indiretos relativos a bens, serviços e transações financeiras, tais como as contribuições sociais cumulativas incidentes no processo de produção e comercialização, cuja forma de cobrança até hoje onera as exportações.³

Atualmente, o mundo está sofrendo os primeiros efeitos da pandemia da Covid-19. Para enfrentar esta nova realidade, medidas provisórias, projetos de leis e de emenda constitucional, assim como os projetos de Reforma Tributária que já estavam em andamento, estão sendo submetidos à apreciação dos nossos parlamentares, cuja aprovação refletirá na qualidade de vida do cidadão.

Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário têm, neste momento, uma especial oportunidade de zelar pelos valores democráticos e resgatar a confiança do povo brasileiro, assegurando transparência na distribuição de recursos públicos para a consecução de finalidade públicas, afastando-se da corrupção e da má-gestão em prol da integridade organizacional e da redução da desigualdade socioeconômica.

O estudo do Imposto de Exportação (IE) - não tanto pelo seu papel arrecadatório, mas principalmente pela sua finalidade extrafiscal - que, num primeiro momento, já merecia nossa atenção diante da crescente importância do comércio exterior para o desenvolvimento socioeconômico nacional e da incessante busca por um sistema tributário melhor e mais transparente que o atual, merece agora, por maior razão, ser reapreciado em tempos de solidariedade mundial, no qual o Brasil tem plenas condições de contribuir com a exportação de produtos de primeira necessidade, tais como soja, carnes e algodão.⁴

Sob essa diretriz, o presente artigo trará considerações a respeito do IE no direito brasileiro à luz da doutrina e da jurisprudência. Para esse fim, será apresentada a legislação tributária pertinente a esse imposto e, na sequência, serão abordados os aspectos mais relevantes acerca da sua natureza jurídica, finalidade extrafiscal, campo de incidência, critérios de apuração e destinação do produto arrecadado.

2. IE - Considerações preambulares

Com o escopo de nortear nossas considerações acerca do imposto de exportação (IE), saliente-se:

O Estado democrático de Direito fundado que está na liberdade e no tratamento isonômico dos cidadãos, há de garantir uma vida digna para todos e para tanto deve se valer da tributação não

² VOSGERAU, D., RIBEIRO, M.M. “As perspectivas da neutralidade tributária, da extrafiscalidade e da livre concorrência diante da substituição tributária e da tributação monofásica”, em VV.AA. (FOLMANN, M.; GONÇALVES, O.O. coord.), *Tributação, Concorrência & desenvolvimento*, Juruá, Curitiba, 2013, p. 105.

³ A respeito, cf. PINTO, M. P. A.; BIASOTO Jr., G. *Política fiscal e desenvolvimento no Brasil*, Unicamp, Campinas, 2006, p. 106-108.

⁴ A propósito: “Brasil registra alta de exportações para China em meio à crise da covid-19”. Disponível em: <https://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2020/05/14/brasil-registra-alta-de-exportacoes-para-a-china-em-meio-a-crise.htm?cmpid=copiaecola>. Acesso em: 20 maio 2020.

apenas como instrumento de redistribuição de riquezas, mas também como instrumento de crescimento econômico.⁵

Curiosamente, o IE ensejava uma das principais receitas fiscais do Império,⁶ em detrimento, a nosso sentir, de eventual interesse de se promover a mudança do sistema econômico brasileiro, puramente escravocrata e colonial – no qual as *commodities* figuram como principal produto de exportação –, para uma economia moderna e capitalista. Vejamos.

Em 11 de março de 2020, a Organização Mundial de Saúde (OMS) declarou pandemia para o Covid-19, infecção causada pelo novo Coronavírus. Trata-se de um grande surto de doença que afeta determinada região e se espalha por diferentes continentes com transmissão sustentada de pessoa para pessoa.⁷ Diante disso, o Congresso Nacional decretou estado de calamidade pública, para os fins do art. 65 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, nos termos do Decreto-Legislativo nº 6, de 20 de março de 2020.⁸

Na sequência, com o advento da Lei Complementar nº 173, de 27 de maio de 2020, que estabelece o Programa Federativo de Enfrentamento ao Coronavírus SARS-CoV-2 (Covid-19) e altera a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, o mencionado dispositivo sofreu as seguintes alterações, *verbis*:

Art. 65. Na ocorrência de calamidade pública reconhecida pelo Congresso Nacional, no caso da União, ou pelas Assembléias Legislativas, na hipótese dos Estados e Municípios, enquanto perdurar a situação:

I - **serão suspensas** a contagem dos prazos e as disposições estabelecidas nos arts. 23, 31 e 70;

II - **serão dispensados** o atingimento dos resultados fiscais e a limitação de empenho prevista no art. 9^a.

Parágrafo único. Aplica-se o disposto no caput no caso de estado de defesa ou de sítio, decretado na forma da Constituição.

§ 1^o Na ocorrência de calamidade pública reconhecida pelo Congresso Nacional, nos termos de decreto legislativo, em parte ou na integralidade do território nacional e enquanto perdurar a situação, **além do previsto nos incisos I e II do caput**:(Incluído pela Lei Complementar nº 173, de 2020)

I - **serão dispensados** os limites, condições e demais restrições aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, bem como sua verificação, para:(Incluído pela Lei Complementar nº 173, de 2020)

a) contratação e aditamento de operações de crédito;(Incluído pela Lei Complementar nº 173, de 2020)

b) concessão de garantias;(Incluído pela Lei Complementar nº 173, de 2020)

⁵ GRUPENMACHER, B. T. "Sistema Tributário e Reforma. Eficiência X Direitos e Garantias Fundamentais", em VV.AA. (DE SANTI, E. org.), *Tributação e desenvolvimento*: homenagem ao professor Aires Barreto, *Quartier Latin*, São Paulo, 2011. p. 84.

⁶ BALEEIRO, A. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizadora: Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. rev. atual. e aum. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 291.

⁷ CORONAVÍRUS: saiba o que é uma pandemia. *Agência Brasil*, 2020. Disponível em: <https://agenciabrasil.ebc.com.br/saude/noticia/2020-03/coronavirus-saiba-o-que-e-uma-pandemia>. Acesso em: 20 maio 2020.

⁸ Nesta oportunidade, também foi constituída uma "Comissão Mista no âmbito do Congresso Nacional, composta por 6 (seis) deputados e 6 (seis) senadores, com igual número de suplentes, com o objetivo de acompanhar a situação fiscal e a execução orçamentária e financeira das medidas relacionadas à emergência de saúde pública de importância internacional relacionada ao coronavírus (Covid-19)" (art. 2^o do referido Decreto-legislativo).

c) contratação entre entes da Federação; e (Incluído pela Lei Complementar nº 173, de 2020)

d) recebimento de transferências voluntárias;(Incluído pela Lei Complementar nº 173, de 2020)

II - **serão dispensados** os limites e afastadas as vedações e sanções previstas e decorrentes dos arts. 35, 37 e 42, bem como será dispensado o cumprimento do disposto no parágrafo único do art. 8º desta Lei Complementar, desde que os recursos arrecadados sejam destinados ao combate à calamidade pública;(Incluído pela Lei Complementar nº 173, de 2020)

III - **serão afastadas** as condições e as vedações previstas nos arts. 14, 16 e 17 desta Lei Complementar, desde que o incentivo ou benefício e a criação ou o aumento da despesa sejam destinados ao combate à calamidade pública. (Incluído pela Lei Complementar nº 173, de 2020)

§ 2º O disposto no § 1º deste artigo, observados os termos estabelecidos no decreto legislativo que reconhecer o estado de calamidade pública:(Incluído pela Lei Complementar nº 173, de 2020)

I - **aplicar-se-á exclusivamente**:(Incluído pela Lei Complementar nº 173, de 2020)

a) às unidades da Federação atingidas e localizadas no território em que for reconhecido o estado de calamidade pública pelo Congresso Nacional e enquanto perdurar o referido estado de calamidade;(Incluído pela Lei Complementar nº 173, de 2020)

b) aos atos de gestão orçamentária e financeira necessários ao atendimento de despesas relacionadas ao cumprimento do decreto legislativo;(Incluído pela Lei Complementar nº 173, de 2020)

II - **não afasta as disposições relativas a transparência, controle e fiscalização**.(Incluído pela Lei Complementar nº 173, de 2020)

§ 3º No caso de aditamento de operações de crédito garantidas pela União com amparo no disposto no § 1º deste artigo, a garantia será mantida, não sendo necessária a alteração dos contratos de garantia e de contragarantia vigentes.(Incluído pela Lei Complementar nº 173, de 2020)

A despeito destas e de outras tantas exceções que se irrompem a toque de caixa em nosso ordenamento jurídico, sob a justificativa de que medidas urgentes em prol da saúde pública precisam ser tomadas – todas louváveis, em sendo satisfeita esta finalidade pública -, houve, em meio a ações de solidariedade,⁹ aumento das exportações brasileiras devidas ao agronegócio, que já tem demonstrado sua importância na era da economia digital. Veja-se:

Em termos de produtos, os do complexo da soja representaram 35% das vendas externas do agronegócio de janeiro até março, as carnes, quase 19%, os florestais, 13%, o açúcar, quase 7% e o café, 6%. Os produtos do complexo da soja, florestais, café e do setor têxtil conseguiram superar as vendas externas, em termos de valor, no agregado do primeiro trimestre de 2020 em relação ao mesmo período de 2019.¹⁰

⁹ EMPRESAS mostram solidariedade para reduzir impactos da Covid-19, *Jornal do Comércio*, 2020. Disponível em:

https://www.jornaldocomercio.com/conteudo/especiais/dia_da_industria/2020/05/740009-solidariedade-na-luta-contr-a-covid-19.html. Acesso em: 30 maio 2020.

¹⁰ ADAMI, A. O. "Exportações do agronegócio brasileiro em meio à pandemia do Coronavírus".

CEPEA, 2020. Disponível em: <https://www.cepea.esalq.usp.br/br/opiniao-cepea/exportacoes-do->

Considerando-se que a incidência do imposto de exportação encarece o produto nacional e, por tal razão, proporciona uma concorrência desigual em sua comercialização no exterior, com um conseqüente desestímulo à exportação, costuma-se dizer que sua exigência, em tese, não contribui para o desenvolvimento socioeconômico nacional, sendo, na verdade, um grande obstáculo a esse fim.

Klaus Tipke¹¹ salienta que esse tipo de tributação, na qual o consumidor é onerado com o imposto de vendas do país de origem, favorece Estados fortemente exportadores, por meio de divisão inexata da arrecadação fiscal, razão pela qual “[...]é totalmente inaceitável na relação entre os Estados industrializados e os países em desenvolvimento.”.

Nada obstante, referido imposto sempre esteve presente no ordenamento jurídico brasileiro. Sob a égide da Constituição de 1891 e, até o advento da Emenda Constitucional nº. 18 de 1965, a competência para sua instituição pertencia aos Estados-membros e após esse período, manteve-se sob a competência da União.

O IE foi instituído pela União na vigência da Constituição de 1967 pelo Decreto-Lei nº. 1.578/1977, tendo sido recepcionado, *grosso modo*, pela Constituição Federal de 1988 (CF 88). Referido Decreto-lei autoriza, no que couber, a aplicação subsidiária da legislação relativa ao Imposto sobre a Importação (II) e delega à Câmara do Comércio Exterior (CAMEX) competência para expedição de normas complementares.

Demais disso, o Decreto nº. 6.759/2009, denominado Regulamento Aduaneiro, traz as normas necessárias para a administração das atividades aduaneiras, bem como para a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior.

Importante ter em conta que a aplicação do referido Decreto, como também a observância das normas gerais em matéria de legislação tributária veiculadas pelo Código Tributário Nacional de 1966 (CTN 66), tais como a definição do fato gerador, base de cálculo e contribuinte dos impostos e, portanto, do imposto em apreço, supõe constante análise interpretativa para aferir sua recepção pela CF/88.¹²

Neste contexto, o presente estudo do IE considera ainda que o desenvolvimento nacional constitui um dos objetivos da República Federativa do Brasil (art. 3º, II, CF 88), razão pela qual, o mercado interno, baseado na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, deverá ser incentivado para formar e fortalecer novas empresas, visando o desenvolvimento cultural e socioeconômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País, conforme determinado pela Constituição Federal de 1988. Transcreva-se:

Art. 219. O mercado interno integra o patrimônio nacional e será incentivado de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e sócio-econômico (sic), o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País, nos termos de lei federal.

Parágrafo único. O Estado estimulará a formação e o fortalecimento da inovação nas empresas, bem como nos demais entes, públicos ou privados, a constituição e a manutenção de parques e polos tecnológicos e de demais ambientes promotores da inovação, a atuação dos inventores independentes e a criação, absorção, difusão e transferência de tecnologia.

Nesse compasso, a tributação deve observar as garantias e direitos constitucionais do contribuinte. Luís Eduardo Schoueri, amparado na melhor doutrina, salienta, por oportuno, que o princípio constitucional da capacidade contributiva,

[agronegocio-brasileiro-em-meio-a-pandemia-do-coronavirus.aspx?pagina=2](#). Acesso em: 29 maio 2020.

¹¹ *Direito Tributário*, v. II, (Elisete Antoniuk, trad.), Sérgio Antônio Fabris, Porto alegre, 2013, p. 366.

¹² A respeito do tema, v. *Normas gerais de direito tributário: estudos em homenagem aos 50 anos do Código Tributário Nacional*, em VV.AA. (RAMOS FILHO, C. A. org.), CRV, Curitiba, 2016.

“conquanto revelando a finalidade arrecadatória da norma tributária, não exclui a coexistência da finalidade direcionadora”.¹³

Tecidas essas considerações, vejamos, na sequência, o tópico sobre o campo de incidência do imposto de exportação.

3. IE - Natureza tributária e campo de incidência

De plano, ressalte-se a função extrafiscal dos impostos de importação e de exportação - também denominados aduaneiros ou alfandegários - e, como consequência, sua diminuta importância financeira para a União, pois, como já restou mencionado, ao se tributar a exportação, o produto passa a ter menos condições de competir no mercado internacional. Por outro lado, ademais, a eventual ausência de finalidade arrecadatória suscita debates acerca do próprio conceito de tributo. A esse respeito, observa Ricardo Lobo Torres:

Os impostos alfandegários, que exercem precipuamente a função extrafiscal de regular o comércio internacional, passaram pelo crivo da doutrina alemã, que indagava sobre a sua natureza de ingresso extrafiscal, sem função tributária; prevaleceu, entretanto, a opinião de que os impostos sobre exportação e importação (Zölle) constituem autênticos tributos, sem embargo da função extrafiscal que os informa. O Código Tributário germânico adotou a tese da natureza tributária.¹⁴

No Brasil, estabelece a Lei Maior que a União pode instituir imposto sobre a exportação, para o Exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (art. 153, II, CF 88). Infere-se dessa atribuição constitucional de competência tributária, que a exportação de produtos de um Estado da Federação para outro não pode ser tributada pela União. Por outro lado, apenas para registro, a CF 88 veda expressamente a incidência de tributos interestaduais e intermunicipais limitadoras do tráfego de pessoas ou bens (art. 150, V).

Acrescente-se que o conceito jurídico de produto é mais amplo que o de mercadoria (finalidade comercial), pois também compreende bens destinados ao uso ou consumo do adquirente (tais como os produtos manufaturados ou industrializados) e os que resultam da ação humana ou da natureza (produtos primários). A esse respeito, acrescenta Leandro Paulsen¹⁵ que nacionais são os produtos que foram importados para o território nacional e, nacionalizados, os que já foram desembaraçados.

Vale lembrar, por oportuno, que, até o advento da Emenda Constitucional nº 33/2001, além do Imposto de Exportação - que incide apenas sobre o fato da exportação -, havia a incidência concomitante do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), do ICMS sobre o processo de comercialização internacional de mercadorias e, ainda, das contribuições sociais e econômicas sobre as receitas de exportação. Veja-se:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; [...]

IV - produtos industrializados; [...]

§ 3º. O imposto previsto no inciso IV (**IPI**): [...]

¹³ *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*, USP, São Paulo, 2002, p. 38.

¹⁴ *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, Renovar, Rio de Janeiro, 2007. v. 4, p. 107-8.

¹⁵ *Direito Tributário, Constituição e Código Tributário*, 13. ed., Livraria do Advogado, Porto Alegre, 2011, p. 285.

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, **ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;**[...]

§ 2º. O imposto previsto no inciso II (**ICMS**) atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº. 3, de 1993)

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

§ 3º. **À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº. 33, de 2001)**

Saliente-se, ainda, que referida Emenda Constitucional autoriza a incidência concomitante dos Impostos sobre a Importação e a Exportação, e do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICMS), mas somente sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País (v. §3º. do artigo 155). Não se pode olvidar, todavia, o ônus tributário indireto acumulado ao longo da cadeia produtiva:

A assimetria da tributação do ICMS nos Estados e de outros impostos em cascata distorcem a formação de preços agrícolas, bem como tornam menos atraente o uso do mercado futuro, pois se inibe a fixação de preços futuros com mecanismos de *hedging*. As exportações brasileiras enfrentam restrições em função de altos custos dos portos, elevada carga tributária, altos custos trabalhistas, excessiva burocracia, entre outros custos que oneram a produção e reduzem a competitividade internacional.¹⁶

No tocante às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, houve a seguinte inovação constitucional, *verbis*:

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

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

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

¹⁶ *Política fiscal e desenvolvimento no Brasil*, Unicamp, Campinas, 2006, p. 115.

Nas palavras de Roque Antonio Carrazza,¹⁷ "Parece óbvio que a imunidade em pauta visa a proteger não a pessoa do exportador, mas as exportações de produtos industrializados (manufaturados), fazendo com que cheguem ao mercado internacional com preços competitivos.". Nessa esteira, decidiu o Supremo Tribunal Federal que "o melhor discernimento acerca do alcance da imunidade tributária nas exportações indiretas se realiza a partir da compreensão da natureza objetiva da imunidade, que está a indicar que imune não é o contribuinte, 'mas sim o bem quando exportado', portanto, irrelevante se promovida exportação direta ou indireta."¹⁸

Acerca da Proposta da Emenda Constitucional que alterou os artigos. 149 e 177 da Constituição Federal, considerou-se que:

Com a proximidade da total liberalização do mercado nacional relativo ao petróleo e seus derivados e ao gás natural, tomam-se necessárias as alterações propostas, como **única forma de se evitar distorções de natureza tributária** entre o produto interno e o importado, em detrimento daquele que fatalmente ocorrerão se mantido o ordenamento jurídico atual. 3. Assim, adotada a presente proposta, poder-se-á construir se (sic) implementar, sem nenhum obstáculo de natureza constitucional, uma forma de tributação dos referidos produtos que garantam a plena **neutralidade tributária**.¹⁹ (grifos nosso).

Acrescente-se, ainda, o entendimento da Suprema Corte no sentido de que não incide contribuição social sobre o lucro das empresas exportadoras.²⁰ A esse respeito, cumpre salientar o seguinte posicionamento doutrinário, *verbis*:

Em homenagem aos desígnios constitucionais que motivaram a edição da Emenda 33/01 e que sobrelevam o tema do desenvolvimento econômico, fundamentados em sólida doutrina e jurisprudência, notadamente do Supremo Tribunal Federal, este e. tribunal teria agido mais consentaneamente com as suas finalidades decidindo em favor da interpretação mais "extensiva" da imunidade tributária sobre as receitas de exportação.²¹

Feita essa ressalva, pode-se salientar, em breve síntese, que atualmente os exportadores são beneficiados com a isenção de PIS/PASEP, COFINS e do IOF nas operações cambiais, além da imunidade do IPI, ICMS e ISS acima referida.

¹⁷ *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 27. ed., Malheiros, São Paulo, 2011. p. 885.

¹⁸ Nesse sentido, decidiu nossa Suprema Corte, em repercussão geral: "A norma imunizante contida no inciso I do parágrafo 2º do artigo 149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação, caracterizadas por haver participação negocial de sociedade exportadora intermediária" (RE 759244, Rel. Min. Edson Fachin, Sessão Plenária, por unanimidade, DJE 25.03.2020). Esse entendimento, referente ao Tema 674, prestigia a competitividade do negócio agrícola, em especial, a exportação dos pequenos e médios produtores.

¹⁹ BRASIL [PEC 33 (2001)]. Proposta de Emenda Constitucional nº 33 – Exposição de Motivos, 27 de julho de 2000. Altera os arts. 149, 155 e 177 da Constituição Federal. Brasília: Câmara dos Deputados, [2000]. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/2001/emendaconstitucional-33-11-dezembro-2001-426596-exposicaodemotivos-149203-pl.html>. Acesso em: 30 maio 2020.

²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 564.413/SC. Tribunal Pleno. Relator: Min. Marco Aurélio, 12/08/2010. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=617645>. Acesso em: 06 dez. 2010.

²¹ LIMA, J. A. "Imunidades: discussão sobre um caso concreto", em VV.AA. (DE SANTI, E. org.), *ibidem*, p. 440.

Noutro giro, a regra constitucional vigente é a da não tributação da exportação,²² devendo a legislação assegurar a restituição ao exportador dos tributos eventualmente recolhidos nas fases anteriores da cadeia de produção. Nesse passo, convém destacar o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para Empresas Exportadoras – REINTEGRA,²³ por meio do qual os exportadores podem se ressarcir de eventuais créditos tributários federais residuais existentes nas suas cadeias de produção.²⁴

Em remate, a Proposta de Emenda Constitucional nº 45 de 2019, sob igual diretriz, assim dispõem:

No tocante ao tratamento do comércio exterior, de vez que visam tributar o consumo final, os IVAs são cobrados de acordo com o princípio do destino, o que significa que **o IBS não será cobrado nas exportações**, mas se devolverão rápida e integralmente os créditos acumulados pelos exportadores. [...] O **modelo de tributação no destino** – caracterizado pela desoneração das exportações e tributação das importações – tem duas características importantes. A primeira é que este modelo **não distorce o comércio exterior**, ou seja, a tributação é a mesma para o bem ou serviço produzido internamente ou importado. A segunda é que **o imposto pertence ao país de destino**, o que é essencial em um tributo cujo objetivo é tributar o consumo, e não a produção. (p. 29, grifos nossos).²⁵

Além disso, pretende ser bem mais ágil o novo sistema arrecadatário (PEC 45/19), com vistas a assegurar, em 60 dias, aproximadamente, a devolução dos créditos acumulados pelo exportador e dos impostos pagos para a aquisição de bens de capital.

Vale gizar que o princípio do destino exige que os tributos sejam devidos no local em que as mercadorias forem consumidas, que as exportações sejam desoneradas no país de origem e que o país importador possa tributar as aquisições externas conforme as regras aplicadas aos produtos domésticos, de modo que, ao menos quanto aos motivos essencialmente tributários, haja neutralidade de tratamento entre mercadorias similares fabricadas em distintos países, mormente se se tratar de impostos sobre o valor agregado.²⁶

Cumpre não olvidar, todavia, que “o maior empecilho” para o bom êxito de uma reforma tributária no Brasil reside na cláusula pétrea que consagra o Estado Federal, ou seja, a forma federativa de Estado, que “transparece na tributação sobre valor adicionado e na participação dos governos subnacionais na receita da União e no endividamento subnacional”.²⁷ Note-se que a União, Estados e Municípios são entes autônomos e independentes entre si, cada qual com seu respectivo campo de competência tributária. Nada obstante, esta autonomia supõe a observância da

²² Nesse sentido, dispõe a Súmula nº. 536 do Supremo Tribunal Federal: “São objetivamente imunes ao imposto sobre circulação de mercadorias os ‘produtos industrializados’, em geral, destinados à exportação, além de outros, com a mesma destinação, cuja isenção a lei determinar.”.

²³ A respeito do assunto, cf. Leis nº 10.865, de 30 de abril de 2004, e 12.546, de 14 de dezembro de 2011.

²⁴ A esse respeito, dispõe a Súmula nº. 129 do Superior Tribunal de Justiça: “O exportador adquire o direito de transferência de crédito do ICMS quando realiza a exportação do produto e não ao estocar a matéria-prima.”.

²⁵ _____. [PEC 45 (2019)]. *Proposta de Emenda Constitucional nº 45*, de abril de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília: Câmara dos Deputados, [2019], p. 29. Disponível em:

https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=7265B75A5868F1AB66C9541DC7B1B8A8.proposicoesWebExterno1?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019. Acesso em: 27 ago. 2019.

²⁶ A respeito, cf. PINTO, M. P. A.; BIASOTO Jr, G. *Ibid.*, p. 294.

²⁷ PINTO, M. P. A.; BIASOTO Jr, G. *Ibid.*, p. 237.

repartição constitucional de receitas e, sempre que necessário, o repasse de recursos federais aos Estados e Municípios. Nessa esteira, o Governo Federal recebeu autorização do Congresso Nacional para prestar auxílio financeiro a governadores e prefeitos no montante de 125 bilhões, em razão da pandemia Covid-19.²⁸

4. Fato gerador do IE – Exportação de produto nacional ou nacionalizado

Tornando ao nosso rumo, dispõe o artigo 1º do Código Tributário Nacional (CTN 66), bem como o artigo 1º do Decreto-lei nº 1.578/77, que o fato gerador do Imposto sobre a Exportação consiste na “saída do território nacional de produtos nacionais ou nacionalizados”.

Observe-se que não basta a mera saída física do produto ou o negócio jurídico de alienação por si só para que haja a incidência deste imposto. Exige-se o propósito implícito de que, com o negócio e a subsequente saída do território nacional, o produto integrará definitivamente a economia de outro País.

Para tanto, impõe-se considerar que o produto nacional é o que fora produzido no Brasil e não tenha sido objeto de exportação para o Exterior. De seu turno, produto nacionalizado é o que tenha sido importado de outro País em caráter definitivo, conforme se depreende do disposto no §1º do artigo 212 do Decreto nº 6.759/2009. Dito de outro modo, a entrada ou saída temporária de produto do território nacional não sofre incidência do imposto de importação e de exportação, respectivamente.

Nesse contexto, o momento estabelecido em lei para o nascimento do tributo tem sido denominado pelos estudiosos, legisladores e jurisperitos como sinônimo do próprio fato gerador do referido imposto.

Cumprido considerar, nesse passo, as lições de Paulo de Barros Carvalho que prestigiam o estudo analítico do Direito Tributário e ressaltam a relevância da distinção entre os critérios da regra-matriz tributária, especialmente, entre o critério temporal e o critério material da hipótese de incidência do Imposto sobre a Exportação. Vejamos:

Que o legislador, na sua linguagem livre, desapegado das amarras rigorosas do falar científico, assim se manifeste, nada há que reclamar, pois já sabemos das condições em que as leis são feitas. Entretanto, admitir que os doutrinadores endossem a mensagem, incorporando-as ao seu magistério, é conceder demais, é transigir com erros graves que prejudicam, visivelmente, a compreensão da matéria.²⁹

Contudo, em face da complexidade que envolve a operação de exportação, a qual pode se dar por via terrestre, aérea e marítima, considera-se ocorrido o fato gerador do IE no “[...]momento da expedição da guia de exportação ou documento equivalente[...]”, nos termos do §1º do artigo 1º do DL 1.578, de 1977. Noutra giro, tem-se que a saída do produto do território nacional equivale ao critério material da hipótese de incidência do IE e o momento da expedição da guia de exportação, ao seu critério temporal.

Nada obstante, demonstra a doutrina que as “antecipações de imposto são de duvidosa constitucionalidade, pois, em geral, agridem o princípio da capacidade contributiva”.³⁰ Nessa esteira, sustenta-se:

O legislador pode escolher, sem dúvida, o momento da ocorrência do fato gerador, **desde que não seja antecipatório**. Se a hipótese de incidência é a saída do produto nacional do território brasileiro, **a expedição da guia de exportação é marco temporal antecipatório que desencadeia a obrigação antes**

²⁸ SENADO aprova auxílio de R\$ 125 bilhões para estados e municípios. Agência Senado. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2020/05/02/senado-aprova-auxilio-de-r-125-bilhoes-para-estados-e-municipios>. Acesso em: 30 maio 2020.

²⁹ CARVALHO, P.B., *Curso de Direito Tributário*. 23. ed., Saraiva, São Paulo, 2011, p. 334-335.

³⁰ BALEEIRO, A., op. cit., p. 294-295

mesmo da ocorrência do fato jurídico. Cada vez mais temos tido, na prática tributária brasileira, fenômenos dessa natureza, quer no imposto sobre a renda, quer no imposto estadual sobre operações de circulação de mercadorias (a chamada "substituição tributária para frente").³¹

Vale destacar que, desde a instituição do Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX) pelo Decreto nº 660/1992, os registros informatizados das operações de exportação ou de importação no SISCOMEX equivalem à Guia de Exportação, à Declaração de Exportação, ao Documento Especial de Exportação, à Guia de Importação e à Declaração de Importação o Registro de Exportação (RE).

Sobre essa questão, assim se manifestou a Ministra Ellen Gracie no Recurso Extraordinário 223.796/PE:

Considerando que **o fato gerador do imposto de exportação ocorre no momento em que é feito o registro de exportação** junto ao Sistema Integrado de Comércio Exterior - SISCOMEX, a Turma deu provimento a recurso extraordinário para reformar acórdão do TRF da 5ª Região que afastara a exigência do imposto de exportação em operação relativa à venda de açúcar previsto nas Resoluções 2.112/94 e 2.136/94 - que estabeleciam alíquotas de 10% e 2%, respectivamente, nos contratos de exportação de açúcar - cujo registro de venda, entendido como fato gerador pelo Tribunal *a quo*, fora feito anteriormente à edição das referidas normas.

A Turma, salientando que **o registro de venda não substitui o registro de exportação**, entendeu pela incidência das mencionadas Resoluções porquanto as mesmas foram editadas anteriormente ao momento em que efetivados os registros de exportação. Precedente citado: RE 227.106-PE (DJU de 28.4.2000). RE 223.796-PE, rel. Ministra Ellen Gracie, 16.10.2001.³² (Grifos nossos).

Nesse sentido, também se posicionou o Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 964.151/PR, ao considerar "ocorrido o **fato gerador** do imposto de exportação **no momento** em que é efetivado o registro de exportação (RE) no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex)" (grifos nossos), ou seja, quando a empresa obtém o RE. Veja-se:

O registro no Siscomex é o conjunto de informações de natureza comercial, financeira cambial e fiscal que caracterizam a operação de exportação de uma mercadoria e definem seu enquadramento legal.

Note-se que, com a instituição do Siscomex, **as guias de exportação e importação foram substituídas pelo registro de exportação (RE)** e registro de importação (RI), também foram criados outros blocos de informações das diversas etapas como: registro de venda (RV), registro de operação de crédito (RC).

Ao final desses procedimentos é expedido o comprovante de exportação (CE) - que é o documento oficial emitido pelo

³¹ BALEIRO, A., op.cit., p. 294-295, grifos nossos.

³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). Recurso Extraordinário 223.796/PE, Relatora: Min. Ellen Gracie, 16/10/2001. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=250590>. Acesso em: 26 ago. 2019.

Siscomex, relacionando todos os registros de exportação objeto de um mesmo despacho aduaneiro.

Portanto o registro de exportação (RE) é o único registro indispensável para a efetivação de todas as operações de comércio, em torno dele gravitam as demais etapas.[...]

Dessa forma, pouco importa considerações sobre a data da obtenção do registro de venda.³³

Noutro giro, cabe ao SISCOMEX emitir o documento comprobatório da exportação ou da importação, de modo que a data de expedição do RE passou a ser considerada como o momento em que ocorre o fato gerador do respectivo imposto. Em breve síntese, ao apreciar o Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 578.372/SC, o Superior Tribunal de Justiça firmou seu entendimento no sentido de que:

Não é, todavia, qualquer registro no SISCOMEX que corresponde à expedição do documento equivalente à guia de exportação prevista no § 1º, *in fine*, do art. 1º do Decreto-lei 1.578/77, como determinante da ocorrência do fato gerador do tributo. [...]

Somente o Registro de Exportação corresponde e se equipara à Guia de Exportação.³⁴ (grifos nossos).

Nesse compasso, estabelece o art. 213, parágrafo único, do Decreto nº 6.759 (BRASIL, 2009) que se considera ocorrido o fato gerador do Imposto sobre a Exportação (IE) na data do registro de exportação no Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX). É dizer, tem-se como irrelevante, para fins de incidência do IE, a data da saída do produto do território nacional, ou a data do registro do negócio jurídico.

Saliente-se que há operações de exportação sem saída do produto nacional ou nacionalizado. Nesse caso, resta indagar qual seria o momento em que se tem por ocorrido o fato gerador do Imposto sobre a Exportação.

Por oportuno, o CTN 66 estabelece em seus artigos 116 e 117 que, salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos, tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável. Doutra lado, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados, sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

Nessa esteira, dispõe o §1º do artigo 233, do mencionado Decreto-lei nº 6.759, que se considera ocorrido o fato gerador do Imposto sobre a Exportação no momento da contratação, quando sob condição resolutória, *verbis*:

Nas operações de exportação sem saída do produto do território nacional, com pagamento a prazo, os efeitos fiscais e cambiais, quando reconhecidos pela legislação vigente, serão produzidos no momento da contratação, sob condição resolutória, aperfeiçoando-se pelo recebimento integral em moeda nacional ou estrangeira de livre conversibilidade (Lei no 10.833, de 2003, art. 61, caput, com a redação dada pela Lei no 12.024, de 2009, art. 7o). (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).³⁵

³³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial 964.151/PR*. 1. TURMA. Relator: Min. José Delgado, 22/04/2008, p. 12. Disponível em:

https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=761867&num_registro=200701461591&data=20080521&formato=PDF. Acesso em: 26 ago. 2019.

³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 578.372/SC. 2ª Turma. Relatora: Min. Ellen Gracie, Brasília. 09/02/2010. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609349>. Acesso em: 26 ago. 2019.

³⁵ BRASIL. [Regulamento Aduaneiro]. *Decreto nº 6.759*, de 5 de fevereiro de 2009. Dispõe sobre a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações

Não sendo efetivada a operação de exportação, a quantia paga a título de imposto será restituída a requerimento do interessado acompanhado da respectiva documentação comprobatória – conforme disposto no artigo 6º do Decreto-lei nº 1.578/1977 -, sem prejuízo da possibilidade de compensação de tributos, com vistas à extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, II do CTN 66.

No que tange aos Impostos sobre a Importação e sobre a Exportação, o Superior Tribunal de Justiça, ao se manifestar no Recurso Especial 252.241/RJ,³⁶ decidiu que “são impostos da mesma espécie pelas semelhanças de origem, de finalidade e de operacionalização, podendo haver compensação entre eles”, ressaltando, outrossim, a “observância da unidade operacional do sistema”, ou seja, que “são instituídos e arrecadados pela mesma pessoa jurídica e com igual destinação” e que se destinam também, “um e outro, à formação de uma política extrafiscal, sem conotação arrecadatória, servindo ambos para regular o mercado”.

Por fim, cumpre registrar que o artigo 1º, §3º Decreto-lei nº 1.578/77 delega competência legislativa ao Poder Executivo para relacionar os produtos que estarão sujeitos ao Imposto sobre a Exportação e este, por sua vez, delega a referida competência à CAMEX (art. 1º do Decreto nº 6.759/09). A esse respeito, decidiu o Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o Recurso Extraordinário 628848 ED/RS (BRASIL, 2014), que, “especificamente com relação ao imposto de exportação, a definição dos produtos sujeitos à incidência é uma decisão política, excluída da reserva legal e conferida ao Poder Executivo por força do viés predominantemente extrafiscal deste tributo”, ainda que referida alteração seja desprovida de motivação.

5. Base de cálculo do IE – Valor aduaneiro

A base de cálculo do Imposto sobre a Exportação corresponde ao valor aduaneiro, ou seja, ao preço usual de mercado do produto exportado.

O CTN 66 prevê duas modalidades de base de cálculo para esse imposto, a unidade de medida e o preço normal (art. 24). Na hipótese de a lei adotar unidade de medida, como, por exemplo, peso, quilo, metro, a alíquota deverá ser uma unidade monetária específica, como 2 reais, 5 centavos etc. Em sendo adotado o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência, aplicar-se-á uma alíquota *ad valorem*, ou seja, uma percentagem sobre o referido preço.

Note-se que, nesta segunda hipótese, tem-se ainda duas possibilidades (parágrafo único do art. 24), conforme a modalidade de venda. Com efeito, esta poderá ocorrer mediante a entrega do produto no porto ou lugar da saída do produto, assim como poderá decorrer de venda a prazo superior aos preços correntes no mercado internacional. No primeiro caso, a base de cálculo será o preço normal, deduzidos os tributos diretamente incidentes sobre a operação de exportação e, na segunda – venda a prazo -, o custo do financiamento. Referida possibilidade de dedução visa a atenuar o caráter antieconômico do Imposto sobre a Exportação.

De conseguinte, destacam-se duas modalidades de composição do preço do produto exportado, denominadas *Free on Board* (FOB) e *Cost, Insurance and Freight* (CIF). A primeira refere-se ao preço posto na fronteira, isto é, o preço da mercadoria exportada livre de qualquer custo referente ao transporte ou seguro, hipótese em que o importador ou comprador assume os riscos da coisa a partir de seu embarque. A

de comércio exterior. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm. Acesso em: 21 ago. 2019.

³⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial 252.241/RJ*. 2. Turma. Relatora para acórdão: Min. Eliana Calmon, 3 de dezembro de 2008. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=377470&num_registro=200000266426&data=20040927&formato=PDF. Acesso em: 17 set. 2019.

segunda modalidade corresponde ao preço do produto exportado composto pelos custos de seguro e pelo frete internacional até a chegada da mercadoria a seu destino.

Estabelece ainda o CTN 66 que a "lei pode adotar como base de cálculo a parcela do valor ou do preço, referido no artigo anterior, excedente de valor básico, fixado de acordo com os critérios e dentro dos limites por ela estabelecidos" (art. 25). Conforme ressalta Aliomar Baleeiro, trata-se de escala móvel, pela qual:

[...]o imposto acompanhará a elevação do preço no mercado externo, compensando-o, ou mesmo desaparecendo, em caso de baixa de cotação – medida de política fiscal para defesa dos produtos no comércio externo e também de suas consequências no balanço de pagamentos da nação, considerações essas que devem pesar na interpretação do texto e na de sua finalidade econômica.³⁷

Ao regulamentar o Imposto sobre a Exportação, dispõe o art. 214 do Decreto nº 6.759/2009 que sua base de cálculo é o preço normal que a mercadoria, ou sua similar, alcançaria, ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência no mercado internacional, observadas as normas expedidas pela Câmara de Comércio Exterior (CAMEX).

Em sendo o preço da mercadoria de difícil apuração ou for suscetível de oscilações bruscas no mercado internacional, a CAMEX fixará critérios específicos ou estabelecerá pauta de valor mínimo, para apuração da base de cálculo. Saliente-se o entendimento doutrinário de que essas pautas mínimas são simples presunções *iures tantum*, de caráter antievasivo.³⁸

Acrescenta ainda o referido decreto regulamentar que, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto, o preço de venda das mercadorias exportadas não poderá ser inferior ao seu custo de aquisição ou de produção, acrescido dos impostos e das contribuições incidentes e da margem de lucro de quinze por cento sobre a soma dos custos, mais impostos e contribuições, nos termos do §3º do artigo 2º do Decreto-Lei nº 1.578/77.

6. Alíquotas do IE - CAMEX

De plano, cumpre ressaltar a importância do princípio da legalidade tributária como garantia constitucional expressamente assegurada pela vigente Constituição Federal em seu artigo 150, inciso II. Infere-se desse princípio que a instituição em abstrato de tributos supõe a previsão em lei de seu fato gerador, contribuinte, alíquota e base de cálculo.

Nada obstante, o §1º do art. 150 da Lei Maior insere o Imposto sobre a Exportação na categoria dos impostos de natureza extrafiscal, facultando ao Poder Executivo a tarefa de estabelecer suas alíquotas, desde que nos limites e condições estabelecidos em lei. Nesse passo, convém notar que o CTN 66 foi parcialmente recepcionado pela CF 88, haja vista que autoriza em seu artigo 26 a alteração não apenas da alíquota como também da base de cálculo do referido imposto.

A esse respeito, questionou-se no Recurso Extraordinário 628848/RS³⁹ a possibilidade de o Conselho Monetário Nacional relacionar os produtos sujeitos ao IE, uma vez que não estão abrangidos pela exceção referida no CTN 66, tendo a Suprema Corte, no entanto, assim decidido:

³⁷ BALEEIRO, A., op. cit., 2013, p. 298.

³⁸ BALEEIRO, A., op. cit., p. 297.

³⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário 628848/RS*. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. Brasília, 19/082014. 1. Turma. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6693694>. Acesso em: 17 set. 2019.

O conteúdo da legalidade tributária consiste em reservar à lei em sentido estrito os critérios constantes da regra-matriz de incidência, os quais se reportam à materialidade, espaço, tempo, sujeição passiva e ativa, alíquota e base de cálculo. Trata-se dos componentes estruturais da norma impositiva. Especificamente com relação ao imposto de exportação, a definição dos produtos sujeitos à incidência é uma decisão política, excluída da reserva legal e conferida ao Poder Executivo por força do viés predominantemente extrafiscal deste tributo.

Doutra parte, "Decreto" do Presidente da República, a nosso sentir, é o instrumento juridicamente adequado para o Poder Executivo fixar as alíquotas, nos casos referidos pelo artigo supra. A despeito disso, essa competência ficou reserva à Câmara do Comércio Exterior (CAMEX), consoante entendimento unânime da nossa Suprema Corte exarado no Recurso Extraordinário 570680,⁴⁰ *verbis*:

É compatível com a Carta Magna a norma infraconstitucional que atribui a órgão integrante do Poder Executivo da União a faculdade de estabelecer as alíquotas do Imposto de Exportação. II - Competência que não é privativa do Presidente da República. III - Inocorrência de ofensa aos arts. 84, caput, IV e parágrafo único, e 153, § 1º, da Constituição Federal ou ao princípio de reserva legal. Precedentes. IV - Faculdade discricionária atribuída à Câmara de Comércio Exterior - CAMEX, que se circunscreve ao disposto no Decreto-Lei 1.578/1977 e às demais normas regulamentares.

O Supremo Tribunal Federal, ao analisar o Recurso Extraordinário nº 224285,⁴¹ também consagrou que cabe à lei ordinária estabelecer os requisitos e condições a que se refere o §1º do artigo 150 da Lei Maior. No referido julgamento, a Suprema Corte também considerou que os motivos do decreto não vêm nele próprio, mas no procedimento administrativo de sua formação.

Considerando-se que se trata de um imposto com finalidade essencialmente extrafiscal, cuja regra-matriz de incidência pode ser extraída da legislação vigente, há de prevalecer a fixação de alíquota zero, de modo a tornar inexigível o aludido imposto em prol do equilíbrio da balança comercial. Nada obstante, dispõe o art. 3º, Decreto-lei nº 1.578/77 que a alíquota do Imposto sobre a Exportação é de 30%, podendo ser reduzida até zero pelo Poder Executivo ou majorada até o limite de 150%.

Tornando ao nosso rumo, a extrafiscalidade também justifica a exceção ao princípio da anterioridade geral e nonagesimal. Noutros termos, "[...]esse 'valor finalístico' deve ser a motivação que autoriza a instituição ou majoração do tributo (em termos abstrato) e a justificativa para sua permanência (em termos concretos)".⁴²

Assim, no que diz respeito à fixação da alíquota do Imposto sobre a Exportação, sua finalidade cinge-se em estimular a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados e, não, a exportação de tributos. Noutras palavras, há de se ter em conta que, em uma política econômica de proteção à produção nacional é imperiosa a redução dos custos da exportação dos produtos brasileiros.

⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 570.680/RS. Tribunal Pleno. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, 28 de outubro de 2009. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=606568>. Acesso em: 30 maio 2020.

⁴¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 224.285/CE. Tribunal Pleno. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, 17/03/1999. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=250785>. Acesso em: 30 maio 2020.

⁴² CANADO, V. R. "Desenvolvimento, Direito, Economia, Fiscalidade e Extrafiscalidade: análise da natureza dos incentivos e benefícios fiscais sob uma perspectiva interdisciplinar.", em VV.AA. (DE SANTI, E., org., op. cit.), p. 822-823.

7. Isenções do IE - Extrafiscalidade

Vimos que a alíquota do imposto em apreço é fixada em conformidade com o interesse do governo brasileiro em exportar determinado produto. Para esse fim, nossa Lei Maior faculta ao Poder Executivo alterar a alíquota, observados os limites e condições estabelecidos em Lei.

Na hipótese de ser fixada alíquota zero pelo Poder Executivo, ter-se-ia, a rigor, um caso de isenção, conforme leciona Paulo de Barros Carvalho. Deveras, segundo o referido autor, isenção:

[...]é uma fórmula inibitória da operatividade funcional da regra-matriz, de tal forma, que, mesmo acontecendo o evento tributário, no nível da concretude real, não pode o fato ser constituído e seus peculiares efeitos não se irradiam, justamente porque a relação obrigacional não se poderá instalar à míngua de objeto.⁴³

De conseguinte, uma das maneiras de isentar se dá pela fixação de alíquota a zero, de modo a eliminar o critério quantitativo do consequente da regra-matriz de incidência tributária. É o que se verifica no caso do Imposto sobre a Exportação, cuja alíquota está reduzida a 0% (zero por cento), exceto para exportação de peles em bruto de bovinos ou de equídeos, de ovinos e outras peles em bruto, cujo percentual é de 9%, e a exportação de cigarros, cuja alíquota é de 150%.⁴⁴

De igual modo, pode-se conceder isenção, mediante a supressão do critério espacial do antecedente da regra-matriz. É o que fez o Decreto-lei nº 288/67 ao equiparar a exportação interna para a Zona Franca de Manaus a uma exportação para o estrangeiro, *verbis*:

Art 3º A entrada de mercadorias estrangeiras na Zona Franca, destinadas a seu consumo interno, industrialização em qualquer grau, inclusive beneficiamento, agropecuária, pesca, instalação e operação de indústrias e serviços de qualquer natureza e a estocagem para reexportação, será isenta dos impostos de importação, e sobre (sic) produtos industrializados.[...]

§ 3º As mercadorias entradas na Zona Franca de Manaus nos termos do caput deste artigo poderão ser posteriormente destinadas à exportação para o exterior, ainda que usadas, com a manutenção da isenção dos tributos incidentes na importação.

§ 4º O disposto no § 3º deste artigo aplica-se a procedimento idêntico que, eventualmente, tenha sido anteriormente adotado.

Observe-se que neste último caso tem-se a concessão de incentivo fiscal destinado a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre regiões do País, conforme determina o artigo 151, I da CF/88.⁴⁵

Por oportuno, cumpre ainda acrescentar o entendimento da 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça que reconhece a incidência do Imposto de Exportação sobre produtos, cujos insumos ingressaram no país pelo regime de *drawback* - conhecido instrumento de incentivo à exportação, que viabiliza o ingresso de insumo no país com isenção ou

⁴³ CARVALHO, P. B., op. cit., p. 573.

⁴⁴ Resolução nº. 42, 2006 da CAMEX.

⁴⁵ V. a respeito: *Tributação na Zona Franca de Manaus*, em VV.AA. (MARTINS, I. G. S. coord.), MP Editora, São Paulo, 2008.

suspensão de determinados impostos para ser reexportado após utilizado para fabricação de um produto.

No caso analisado, a empresa contribuinte, atuante no ramo de curtimento e industrialização de couros bovinos, queria a isenção do imposto de exportação em relação ao produto final (couro), cujos insumos foram importados sob o regime de *drawback*. No entanto, prevaleceu o entendimento de que as normas que regem referido regime não contemplam a desoneração pleiteada pelo contribuinte. Com efeito, em 15 out. 2015, após o voto-vista do Sr. Ministro Sérgio Kukina, a Turma, por maioria, vencido o Sr. Ministro Relator, negou provimento ao Recurso Especial 1313705, nos termos do voto da Sra. Ministra Regina Helena Costa.

8. Contribuinte do IE

Como é cediço, pode figurar no polo passivo da obrigação tributária o contribuinte e o responsável tributário (parágrafo único do art. 121, CTN). Contribuinte é a pessoa que realiza o fato gerador do tributo. Responsável tributário é uma pessoa diversa do contribuinte que também poderá responder pelo pagamento do tributo, devendo a lei, neste caso, lhe assegurar condições de pronto recebimento.

Tratando-se de Imposto sobre a Exportação, considera-se contribuinte o exportador ou quem a lei a ele equiparar, consoante se infere do disposto no artigo 27 do CTN 66. Nesse diapasão, dispõe o artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.578/1977 e o §1º do artigo 217 do Decreto nº 6.759/2009 que exportador é qualquer pessoa que promova a saída do produto do território nacional. Note-se que não se faz necessário que o exportador seja comerciante habitual, podendo ser qualquer pessoa que realize a exportação, com ou sem intuito lucrativo.

9. Lançamento do IE

Há três modalidades de lançamento tributário referidas pelo CTN 66, quais sejam: de ofício, por declaração e por homologação.

Denomina-se lançamento por homologação o dever atribuído ao sujeito passivo de efetuar o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa que, uma vez regularmente efetuado, homologa-o, conforme dispõe o artigo 150 do CTN 66.

A legislação referente ao Imposto sobre a Exportação impõe ao exportador o dever de registrar a declaração de exportação no SISCOMEX, apresentando de antemão a guia de pagamento do tributo já adimplida.

Deveras, consoante dispõe o artigo 1º da Portaria do Ministério da Fazenda nº 674,⁴⁶ o "prazo para pagamento do Imposto de Exportação será de até quinze dias, contados da data do registro da declaração para despacho aduaneiro". Feito isso, preceitua o artigo 3º que o "Documento de Arrecadação de Receitas Federais - DARF, comprobatório do pagamento do imposto, deverá ser entregue à unidade da Secretaria da Receita Federal - SRF responsável pelo despacho, juntamente com os documentos que o instruem."

Sob esse prisma, pode-se dizer que referido imposto sujeita-se ao lançamento por homologação.

10. Vinculação de receita e destinação de recursos

Destacam-se como características dos impostos a desvinculação do fato gerador a uma atuação estatal e, de conseguinte, a desvinculação de receitas.

⁴⁶ BRASIL. Ministério da Fazenda. *Portaria nº 674*, de 23 de dezembro de 1994. Dispõe sobre o pagamento do Imposto de Exportação. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=29153&visao=original>. Acesso em: 21 ago. 2019.

Deveras, os impostos são espécies de tributos, cujo fato gerador consiste num comportamento do contribuinte ou numa situação na qual ele se encontra. Logo, o produto arrecadado há de satisfazer finalidades públicas gerais do Estado. Nesse sentido, veda expressamente nossa Lei Maior a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa (artigo 167, V).

Contudo, estabelece o Código Tributário Nacional de 1966 que a "receita líquida do imposto destina-se à formação de reservas monetárias, na forma da lei" (art. 28). Desse modo, resta concluir que essa passagem não se encontra recepcionada pela vigente Constituição Federal, assim como o disposto no art. 9º, do Decreto-lei nº 1.578/77, visto que de semelhante teor, *verbis*: "o produto da arrecadação do imposto de exportação constituirá reserva monetária, a crédito do Banco Central do Brasil, a qual só poderá ser aplicada na forma estabelecida pelo Conselho Monetário Nacional."

11. Considerações Finais

A União tem competência tributária para instituir o Imposto sobre a Exportação (IE) mediante lei ordinária federal, levando em consideração as normas gerais do Código Tributário Nacional de 1966 (CTN 66), recepcionadas pela Lei maior, definidoras de seu fato gerador, base de cálculo e contribuinte.

Em face da complexidade que envolve a operação de exportação, a qual pode se dar por via terrestre, aérea e marítima, considera-se ocorrido o fato gerador do IE no momento da expedição da guia de exportação ou documento equivalente, de modo que, consoante o posicionamento dos nossos Tribunais Superiores, o fato gerador do IE ocorre no momento em que é feito o registro de exportação junto ao Sistema Integrado de Comércio Exterior - SISCOMEX.

Sua base de cálculo é preço usual de mercado do produto exportado, denominado valor aduaneiro. O CTN 66 traz duas modalidades de base de cálculo para o IE: i) a unidade de medida – hipótese em que a alíquota deverá ser uma unidade monetária específica - ou (ii) o preço normal do produto – quando se aplica alíquota *ad valorem*, ou seja, uma percentagem sobre o referido preço.

O Imposto sobre a Exportação tem natureza extrafiscal, facultando-se ao Poder Executivo - no caso a CAMEX, segundo entendimento da Suprema Corte - a tarefa de estabelecer suas alíquotas, desde que nos limites e condições estabelecidos em lei, sem necessidade de observar os princípios da anterioridade geral e nonagesimal, de modo a estimular a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados e, não, a exportação de tributos.

A incidência do imposto de exportação encarece o produto nacional e, por tal razão, proporciona uma concorrência desigual em sua comercialização no exterior. A legislação tributária referente ao imposto de exportação no Brasil, todavia, é pertinente em face do princípio da livre concorrência, pois sua finalidade cinge-se a estimular a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados e, não, a exportação de tributos. Nesse sentido, também, é a interpretação que tem sido dada pelo Supremo Tribunal Federal para traçar os contornos da imunidade tributária.

Em razão do atual estado de calamidade pública, causado pela pandemia Covid-19, toda a atenção voltou-se para a saúde pública, relegando-se a um segundo plano o desenvolvimento econômico e, em meio a ações solidárias, todos fomos abençoados com o recorde na exportação brasileira de bens de primeira necessidade, tais como soja, carnes e algodão.

Neste período de calamidade pública, nosso Legislativo, Executivo e Judiciário têm, ademais, uma especial oportunidade de zelar pelos valores democráticos e resgatar a confiança do povo brasileiro, assegurando transparência na distribuição de recursos públicos para a efetiva consecução de finalidades públicas, afastando-se da corrupção e da má-gestão, em prol da integridade organizacional e, conseqüentemente, da redução da desigualdade socioeconômica.

12. Referências

- ADAMI, Andreia de Oliveira. *CEPEA*, 2020. Exportações do agronegócio brasileiro em meio à pandemia do Coronavírus. Disponível em: <https://www.cepea.esalq.usp.br/br/opinioao-cepea/exportacoes-do-agronegocio-brasileiro-em-meio-a-pandemia-do-coronavirus.aspx?pagina=2>. Acesso em: 29 maio 2020.
- ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. *NBR 6023: informação e documentação – referências – elaboração*. Rio de Janeiro: ABNT, 2018.
- BALEEIRO, A. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizadora: Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. rev. atual. e aum. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- BANCO CENTRAL DO BRASIL. *Circular nº 2767*, de 11.07.1997. Altera o Regulamento de Câmbio de Exportação instituído pela Circular nº 2.231, de 25.09.92. Disponível em: https://www.bcb.gov.br/pre/normativos/circ/1997/pdf/circ_2767_v1_O.pdf. Acesso em: 30 maio 2020.
- BRASIL. [Código Tributário Nacional (1966)]. *Código Tributário Nacional*. Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 27 ago. 2019.
- _____. [Constituição Federal (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 21 ago. 2019.
- _____. *Decreto-lei nº 1.578*, de 11 de outubro de 1977. Dispõe sobre o imposto sobre a exportação, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1578.htm. Acesso em: 21 ago. 2019.
- _____. *Decreto nº 2.876*, de 14 de dezembro de 1998. Dispõe sobre o imposto de exportação e do imposto sobre produtos industrializados na comercialização de cigarros. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D2876.htm. Acesso em: 21 ago. 2019.
- _____. *Medida Provisória nº 2.158-35*, 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. Acesso em: 21 ago. 2019.
- _____. Ministério da Fazenda. *Aviso nº 1.331*, de 27 de julho de 2000. Dispõe sobre a Proposta de Emenda Constitucional que altera os artigos 149 e 177 da Constituição Federal. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD16AGO2000.pdf#page=35>. Acesso em: 27 mar. 2019.
- _____. Ministério da Fazenda. *Portaria nº 674*, de 23 de dezembro de 1994. Dispõe sobre o pagamento do Imposto de Exportação. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=29153&visao=original>. Acesso em: 21 ago. 2019.
- _____. [PEC 33 (2001)]. *Proposta de Emenda Constitucional nº 33 – Exposição de Motivos*, 27 de julho de 2000. Altera os arts. 149, 155 e 177 da Constituição Federal. Brasília: Câmara dos Deputados, [2000]. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/2001/emendaconstitucional-33-11-dezembro-2001-426596-exposicaodemotivos-149203-pl.html>. Acesso em: 30 maio 2020.
- _____. [PEC 45 (2019)]. *Proposta de Emenda Constitucional nº 45*, de abril de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília: Câmara dos Deputados, [2019]. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=7265B75A5868F1AB66C9541DC7B1B8A8.proposicoesWebExterno1?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019. Acesso em: 27 ago. 2019.

- _____. [Regulamento Aduaneiro]. *Decreto nº 6.759*, de 5 de fevereiro de 2009. Dispõe sobre a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm. Acesso em: 21 ago. 2019.
- _____. *Resolução CAMEX nº 17, de 6 de junho de 2001*. Dispõe sobre Imposto de Exportações de armas e munições. Disponível em: <http://www.camex.gov.br/noticias/62-resolucoes-da-camex/em-vigor/315-resolucao-n-17-de-6-de-junho-de-2001>. Acesso em: 21 ago. 2019.
- _____. *Resolução CAMEX nº 42, de 19 de dezembro de 2006*. Dispõe sobre a aplicação de Imposto de Exportação sobre o couro *wet blue* e o couro salgado. Disponível em: <http://www.camex.gov.br/component/content/article/resolucoes-camex-e-outros-normativos/58-resolucoes-da-camex/583-resolucao-n-42-de-19-de-dezembro-de-2006>. Acesso em: 21 ago. 2019.
- _____. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). *Recurso Especial 964.151/PR*. Tributário. Recurso especial. Imposto de exportação. Fato gerador. Açúcar. Registro da venda no SISCOMEX posterior à vigência da MP n. 655/94 e da resolução do BACEN n. 2.112/94. Majoração da alíquota. Legalidade. Recorrente: Cooperativa de Produtores de Cana de Açúcar e Alcool do Estado de São Paulo (COPERSUCAR). Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Min. José Delgado, 22 de abril de 2008. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=761867&num_registro=200701461591&data=20080521&formato=PDF. Acesso em: 26 ago. 2019.
- _____. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). *Recurso Especial 252.241/RJ*. Imposto de Importação e Imposto de Exportação são da mesma espécie e podem ser compensados. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrida: S/A Usina Coruripe Açúcar e Alcool. Relatora para acórdão: Min. Eliana Calmon, 3 de dezembro de 2008. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=377470&num_registro=200000266426&data=20040927&formato=PDF. Acesso em: 17 set. 2019.
- _____. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Recurso Extraordinário 224.285/CE*. Constitucional. Tributário. Imposto de importação. Majoração de alíquota. Decreto. Ausência de motivação e inadequação da via legislativa. Exigência de lei complementar. Alegações improcedentes. Recorrente: União. Recorrida: Ana Cristina Cysne Soares. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, 17 de março de 1999. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=250785>. Acesso em: 30 maio 2020.
- _____. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Recurso Extraordinário 570.680/RS*. Tributário. Imposto de exportação. Alteração de alíquota. Art. 153, § 1º, da Constituição Federal. Competência privativa do Presidente da República não configurada. Atribuição deferida à CAMEX. Constitucionalidade. Faculdade discricionária cujos limites encontram-se estabelecidos em lei. Recurso Extraordinário desprovido. Recorrente: indústria de Peles Pampa LTDA. Recorrida: União. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, 28 de outubro de 2009. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=606568>. Acesso em: 30 maio 2020.
- _____. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Recurso Extraordinário 564.413/SC*, Imunidade – capacidade ativa tributária. A imunidade encerra exceção constitucional à capacidade ativa tributária, cabendo interpretar os preceitos regedores de forma estrita. Imunidade – exportação – receita – lucro. A imunidade prevista no inciso I do § 2º do artigo 149 da carta federal não alcança o lucro das empresas exportadoras. Lucro – contribuição social sobre o lucro líquido – empresas exportadoras. Incide no lucro das empresas exportadoras a

contribuição social sobre o lucro líquido. Recorrente: INCASA S/A. Recorrida: União. Relator: Min. Marco Aurélio, 12 de agosto de 2010. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=617645>.

Acesso em: 30 maio 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). *Recurso Extraordinário 223.796/PE*, Tributação. Exportação de açúcar. Imposto de Exportação. Fato gerador: registro no sistema integrado de comércio exterior – SISCOMEX. Ocorrência antes da edição das resoluções 2.112/94 e 2.136/94, que majoraram a alíquota do referido tributo. Impossível a retroatividade dessas normas para atingir as operações de exportação já registradas, sob pena de ofensa ao princípio do direito adquirido (art. 5º XXXVI da Constituição). Precedente da Turma. Recorrente: Usina Central Berreiros S/A. Recorrida: União. Relatora: Min. Ellen Gracie, 16 de outubro de 2001.

Disponível em:

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=250590>.

Acesso em: 26 ago. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 578.372/SC*. Constitucional e tributário. Agravo regimental em agravo de instrumento. Imposto de exportação. Fato gerador: registro no sistema integrado de comércio exterior - SISCOMEX. Agravante: SIMAB S/A. Agravada: União. Relatora: Min. Ellen Gracie, 9 de fevereiro de 2010. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609349>.

Acesso em: 26 ago. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). *Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário 628.848/RS*. O conteúdo da legalidade tributária consiste em reservar à lei em sentido estrito os critérios constantes da regra-matriz de incidência, os quais se reportam à materialidade, espaço, tempo, sujeição passiva e ativa, alíquota e base de cálculo. Trata-se dos componentes estruturais da norma impositiva. Especificamente com relação ao imposto de exportação, a definição dos produtos sujeitos à incidência é uma decisão política, excluída da reserva legal e conferida ao Poder Executivo por força do viés predominantemente extrafiscal deste tributo. Embargante: FICOL - Fuzinato Indústria e Comércio de Óleos Ltda. Embargada: União. Relator: Min. Luís Roberto Barroso, 19 de agosto de 2014.

Disponível em:

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6693694>.

Acesso em: 17 set. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal (Sessão Plenária). *Recurso Extraordinário 759.244/PE*, Relator Min. Edson Fachin, 24 de março de 2020. Repercussão geral. Direito tributário. Imunidade tributária das exportações. Contribuições previdenciárias. Receitas decorrentes de exportação. Exportação indireta. Trading companies. Art.22-a, lei n.8.212/1991. Recorrente: Bionenergia do Brasil S/A. Recorrida: União. Relator: Min. Edson Fachin, 12 de fevereiro de 2020. Disponível em:

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4430322&numeroProcesso=759244&classeProcesso=RE&numeroTema=674>. Acesso em: 28 maio 2020.

BRASIL registra alta de exportações para China em meio à crise da covid-19. *UOL*, 2020.

Disponível em: <https://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2020/05/14/brasil-registra-alta-de-exportacoes-para-a-china-em-meio-a-crise.htm?cmpid=copiaecola>. Acesso em: 20 maio 2020.

CANADO, V. R. Desenvolvimento, Direito, Economia, Fiscalidade e Extrafiscalidade: análise da natureza dos incentivos e benefícios fiscais sob uma perspectiva interdisciplinar. In: DE SANTI, E. (org.). *Tributação e desenvolvimento: homenagem ao professor Aires Barreto*. São Paulo: *Quartier Latin*, 2011, p. 822-823.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- CORONAVÍRUS: saiba o que é uma pandemia. *Agência Brasil*, 2020. Disponível em: <https://agenciabrasil.ebc.com.br/saude/noticia/2020-03/coronavirus-saiba-o-que-e-uma-pandemia>. Acesso em: 20 maio 2020.
- GRUPENMACHER, Betina Trieger. Sistema Tributário e Reforma. Eficiência X Direitos e Garantias Fundamentais. In: DE SANTI, E. (org.). *Tributação e desenvolvimento: homenagem ao professor Aires Barreto*. São Paulo: *Quartier Latin*, 2011, p. 81-96.
- EMPRESAS mostram solidariedade para reduzir impactos da Covid-19. *JORNAL DO COMÉRCIO*, 2020. Disponível em: https://www.jornalcomercio.com/conteudo/especiais/dia_da_industria/2020/05/740009-solidariedade-na-luta-contra-a-covid-19.html. Acesso em: 30 maio 2020.
- LIMA, José Antônio. Imunidades: discussão sobre um caso concreto. In: DE SANTI, E. (org.). *Tributação e desenvolvimento: homenagem ao professor Aires Barreto*. São Paulo: *Quartier Latin*, 2011, p. 423-440.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Tributação na Zona Franca de Manaus*. São Paulo: MP Editora, 2008.
- PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário, Constituição e Código Tributário*. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.
- PINTO, Márcio Percival Alves; Geraldo Biasoto Jr. *Política fiscal e desenvolvimento no Brasil*. Campinas: Unicamp, 2006.
- RAMOS FILHO, Carlos Alberto (org.). *Normas gerais de direito tributário: estudos em homenagem aos 50 anos do Código Tributário Nacional*. Curitiba: CRV, 2016.
- REGRAS de publicação. *Cadernos de Direito Actual*, 2020. Disponível em: <http://www.cadernosdedereitoactual.es/ojs/index.php/cadernos>. Acesso em: 30 maio 2020.
- SENADO aprova auxílio de R\$ 125 bilhões para estados e municípios. Agência Senado. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2020/05/02/senado-aprova-auxilio-de-r-125-bilhoes-para-estados-e-municipios>. Acesso em: 30 maio 2020.
- SHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. São Paulo: USP, 2002.
- TIPKE, Klaus (2013). *Direito Tributário (Steuerecht)*. Tradução: Elisete Antoniuk. 18. ed. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2013. 2 v.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. 4 v.
- VOSGERAU, D., RIBEIRO, M.M. Perspectivas da neutralidade tributária, da extrafiscalidade e da livre concorrência diante da substituição tributária e da tributação monofásica. In: FOLMANN, M.; GONÇALVES, O.O. (coord.). *Tributação, Concorrência & desenvolvimento*. Curitiba: Juruá, 2013. p. 103-120.