A DESONERAÇÃO DAS EXPORTAÇÕES E O REMICEX: POSSIBILIDADE DE EVASÃO TRIBUTÁRIA DE ICMS E INVASÃO DE COMPETÊNCIA

THE EXEMPTION EXPORTS AND REMICEX: TAX EVASION OF THE POSSIBILITY OF INVASION AND RACING ICMS

Fernanda Mara de Oliveira Macedo Carneiro Pacobahyba [1]

Tânia Luíza Calou de Araújo e Mendonça [2]

RESUMO

As atividades de importação e de exportação, compreendidas na definição de comércio exterior, alavancaram-se consideravelmente no Brasil nos últimos anos. Assim, a partir de uma posição de maior destaque do país no cenário internacional, o Estado e a sociedade vêm empreendendo maiores esforços para inserir os produtos nacionais na pauta internacional. Para tanto, necessário se fez um esforço para desonerar os produtos a serem exportados. No âmbito federal, foi instituído o Regime de Entrega de Embalagens no Mercado Interno em Razão da Comercialização a Empresa sediada no Exterior (Remicex), que implica, ao final, na isenção das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS quando da operação de remessa de embalagens a serem utilizadas no acondicionamento de mercadorias a serem exportadas. Contudo, a redação da Instrução Normativa SRF nº 773/2007 peca pela falta de rigor no emprego de termos técnicos, extrapolando a competência federal, que podem induzir o contribuinte ao não recolhimento do ICMS devido. O objetivo do presente trabalho é analisar o Remicex e seus impactos na legislação afeta ao ICMS. Propõe-se desenhar o sistema jurídico aplicável ao tributo estadual e sua afetação pela legislação federal. A metodologia é bibliográfica, descritiva e exploratória. A importância da análise de tal tema ressurge, em última análise, pelo equívoco que pode ser gerado na atuação do contribuinte frente ao ente estadual e as consequências disso para a empresa.

PALAVRAS-CHAVE

COMÉRCIO EXTERIOR; EXPORTAÇÃO; REMICEX; HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS.

ABSTRACT

The activities of import and export, included in the definition of foreign trade, leveraged up considerably in Brazil in recent years. Thus, from a position of greater prominence

[1] Mestre em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza – UNIFOR. Especialista em Direito Empresarial pela Universidade Estadual do Ceará – UECE. Analista jurídica da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará. Professora universitária. E-mail: pacmara9@yahoo.com.br

[2] Graduada em Direito pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR). E-mail: liridacalou@unifor.br

on the international scene in the country, the state and society have undertaken major efforts to enter the domestic products on the international agenda. Therefore, it was necessary an effort to relieve the products to be exported. At the federal level, the Scheme was instituted Delivery Packaging Market in Internal Reason for the Marketing Company headquartered abroad (Remicex), which implies, in the end, the exemption of PIS/PASEP and Cofins. However, the wording of the Normative Instruction nº 773/2007 suffers from the lack of rigor in the use of technical terms, extrapolating the federal jurisdiction, which may induce taxpayers to non-payment of ICMS. The objective of this study is to analyze the Remicex and their impact on legislation affecting the ICMS. It is proposed to draw the legal system applicable to state tax and his affectation by federal law. The methodology is bibliographic, descriptive and exploratory. The importance of analyzing this issue resurfaces, ultimately, by mistake that can be generated in the action against the taxpayer's entity state and the consequences for the company.

KEY-WORDS

FOREIGN TRADE, EXPORT; REMICEX; EVENT OF IMPACT OF ICMS.

INTRODUÇÃO

Ao se iniciar um estudo mais aprofundado sobre o comércio exterior, percebe-se o quanto se trata de atividade complexa, bem como o quanto é importante a atuação governamental no sentido de estimular as trocas internacionais. Assim, às importações e às exportações são reservadas atenções especiais, a depender da estratégia adotada pelo Estado.

Contudo, especialmente em um país como o Brasil, no qual a tributação indireta repousa severa sobre mercadorias e serviços, torna-se extremamente difícil obter sucesso nas políticas desoneratórias, posto que os tributos “incrustam-se” de tal forma no preço final que parece impossível retirá-los.

Assim, medidas desoneratórias, aplicáveis aos mais variados tributos, notadamente os de competência federal, vêm sendo operacionalizadas com bastante intensidade, destacando-se a Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005. Dentre outras disposições, tal lei instituiu 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, dispondo, por fim, sobre uma série de incentivos fiscais federais para a inovação tecnológica.

Dentre os incentivos contidos nessa lei, destaca-se a instituição do Regime de Entrega de Embalagens no Mercado Interno em Razão da Comercialização a Empresa sediada no Exterior (Remicex), o qual concede aos habilitados, ao se comprovar a exportação, isenção sobre as Contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS nas operações de vendas de embalagens que comporão produto final a ser exportado.

Nesses termos, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRF) editou a Instrução Normativa nº 773/2007, que estabelece os procedimentos a serem adotados pelas empresas para fazerem jus ao Remicex. Tais procedimentos foram por demais minudentes e, especialmente no tocante à operação de remessa de embalagens entre as empresas situadas aqui no Brasil, utilizou-se da expressão "simples remessa", que representa, normalmente, operações não tributadas pelo ICMS.

Assim, apesar de se tratar de operação com incidência normal do ICMS, qual seja, a comercialização de embalagens, a expressão acima pode induzir o contribuinte a crer se tratar de isenção, também, de ICMS, o que contraria a legislação aplicável a este imposto.

Com isso, a falta de rigor técnico federal poderia indicar, também, a possibilidade da empresa realizar planejamento tributário em sede de ICMS, quando, em verdade, não há outro caminho para essa operação que não a incidência do imposto estadual, a ser recolhido aos cofres do ente tributante estadual quando da saída do Estado no qual se localize a remetente das embalagens.

Nesse sentido, o presente artigo, a partir do destaque do comércio internacional, passará a elucidar os aspectos primordiais do Remicex, chegando ao confronto com a legislação do ICMS, e excluindo qualquer possibilidade de reconhecimento de benefício fiscal deste tributo, por falta de convênio específico, aprovado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

1 A POLÍTICA DE COMÉRCIO EXTERIOR E A NECESSÁRIA DESONERAÇÃO TRIBUTÁRIA DAS EXPORTAÇÕES

O comércio exterior, representado pelas atividades de importação e de exportação, tornou-se um fator de diferenciação dos países no cenário internacional,

especialmente no Brasil. É bem verdade que o próprio fenômeno da globalização, cuja discussão acerca de quando se inicia esse fenômeno não será aqui aprofundada, estimula a busca por novos mercados, em uma recolonização do mundo tendo por finalidade auferir maiores lucros.

Outro fator que fez com que as discussões nacionais girassem ainda mais em torno dessa temática se deu após a criação do acrônimo BRICS, em 2001, no *Global Economics Paper nº 06 (Building Better Global Aconomic BRICs)*, da agência Goldman Sachs, e que se tornou popular a partir de 2003, quando Brasil, Rússia, Índia, China e África do Sul, países anteriormente julgados secundários, foram destacados dos demais em virtude de um suposto deslocamento fundamental da dinâmica de acumulação global (POCHMANN, 2012, p. 139).

Nesse contexto, em meio à crise que assolou o mundo a partir de 2008 e cujos reflexos ainda hoje são sentidos, o grupo BRICS foi o responsável por "2/3 do crescimento da demanda global, com a expectativa de que sigam contribuindo de maneira majoritária para os próximos dez anos" (POCHMANN, 2012, p. 139).

Nesse contexto, despontam as multinacionais e a volatilidade do capital é exposta nas primeiras páginas dos jornais. Contudo, pode-se destacar alguns fatores que estimulam esse comércio exterior e o torna uma necessidade para a sobrevivência da de cada nação em particular e do mundo como um todo.

Há de se destacar que a influência do crescimento sobre o comércio está presente nas discussões sobre a abundância de fatores, notadamente os naturais, como a terra, a tecnologia e a capacidade de transformação (KINDLEBERGER, 1968, p. 159), os quais, mesmo com aproximações um pouco distintas, são as mesmas questões que serão abordadas a seguir.

Assim, a começar pela desigualdade dos recursos naturais, que representa um dos vieses dessa abundância de fatores, a questão da disponibilidade de jazidas minerais destaca o Brasil pela evidente grandiosidade de seus recursos naturais, incluindo os recursos minerais e hídricos, que tanto fazem os olhos do mundo voltarem-se a este país.

Aqui, então, o papel de destaque para a exportação desses itens para os grandes mercados consumidores, notadamente a China que, em sua sede devoradora por

recursos, abocanha grande parte dos recursos exportados no mundo todo. Friedman (2010, p. 504) dá notícias dessa fome por recursos da China, indicando a nova vanguarda do planeta:

> Está tudo nos números: a China possui 1/5 da humanidade; é hoje o país que mais emite carbono; é o segundo maior importador de petróleo, depois dos Estados Unidos; e, de acordo com uma reportagem do *Times*, de Londres (28 de janeiro de 2008), já é o maior importador mundial de níquel, cobre, alumínio, aço, carvão e minério de ferro. As importações de madeira também são muito altas. Não é um exagero dizer: para onde vai a China, vai o planeta Terra.

Outro aspecto a ser apontado como estimulador da política de comércio exterior, e que segue a linha acima apontada, refere-se à diferença de solos e climas (MAIA, 2010, p. 2), o que também torna o Brasil um país privilegiado no contexto internacional. Nesse sentido, "o Brasil tem terras disponíveis em uma escala que nenhum outro país tem hoje" (CORRÊA, 2009).

Por fim, mas não menos importante, a diferença de estágios de desenvolvimento econômico (MAIA, 2010, p. 2) e social, que acaba por perpetuar a balança comercial favorável àqueles países que possuem um alto valor agregado para suas exportações, a exemplo dos Estados Unidos, nas quais predominam os bens de conteúdo tecnológico relevante. Nesse tocante, o Brasil ainda caminha a passos lentos.

Com tudo isso, várias medidas foram adotadas pelo Governo Federal brasileiro, especialmente na última década, com vistas a impulsionar ainda mais a consolidação do país no cenário internacional de comércio. Sabe-se que as grandes deficiências brasileiras estão justamente quanto ao desenvolvimento econômico e social acima apontados e que, ao serem confrontados com os países em um nível de desenvolvimento aproximado do brasileiro, este possui índices aquém do desejado.

Um exemplo desse estímulo pode ser verificado com a promulgação da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005. Dentre outras disposições, tal lei instituiu 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, dispondo, por fim, sobre uma série de incentivos fiscais federais para a inovação tecnológica.

Mais recentemente, em um plano plurianual, com execução prevista para os anos de 2011 a 2014, denominado Brasil Maior, foram estabelecidas uma série de medidas notadamente desoneratórias que visam a reduzir os custos do capital e do trabalho e que impactam diretamente no preço do produto final ofertado no estrangeiro.

Tais medidas foram espalhadas na legislação tributária federal a partir da alteração de leis já existentes (como a Lei Complementar nº 123/2006 e a Lei nº 12.546/2011), bem como a edição de diplomas novos, como a Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012, e cujo foco foi direcionado no sentido de eliminar ao máximo a tributação sobre os bens exportados pelo país.

Dentre essas medidas, pode-se citar: desoneração de quarenta e dois setores produtivos, incluindo indústria, comércio e prestação de serviços; eliminação da contribuição patronal do INSS com compensação parcial da nova alíquota de 1% sobre faturamento bruto, excluídas as receitas brutas provenientes de exportação e ampliação das faixas do Simples Nacional, com vistas a abarcar uma maior quantidade de empresas no regime tributário diferenciado e favorecido conferido às microempresas (ME) e às empresas de pequeno porte (EPP).

Aqui, então, no tocante às ME e às EPP, deu-se uma verdadeira revolução em termos de estímulo às exportações posto que o limite de R$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais) foi dobrado, conferindo uma margem de R$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais) apenas para exportações de mercadorias, inclusive quando realizada por comercial exportadora ou por sociedade com propósito específico (§ 14, art. 3º, LC nº 123/2006), o que representa a possibilidade dessas empresas terem uma receita bruta anual de até R$ 7.200.000,00 (sete milhões e duzentos mil reais).

Contudo, ultrapassada as questões político-econômicas, necessário se faz observar o comércio internacional enquanto dinâmica estrutural apropriada pelo Direito e ordenada segundo regras e princípios contidos na legislação pátria ou mesmo espalhados no ordenamento internacional e que disciplinam o *modus operandi* dessa atividade lucrativa.

Ratificando esse enunciado e apresentando definição sobre o tema, Lopez (2011, p. 179) define o comércio internacional:

> (...) como o conjunto de operações realizadas entre países onde há intercâmbio de bens e serviços ou movimento de capitais. Este comércio é regido por regras e normas, resultantes de acordos negociados, em órgãos internacionais, a exemplo da OMC, da OMA e da CCI (Câmara de Comércio Internacional), e que são adotadas pelos governos dos países signatários. (...)
>
> De outro modo, **comércio exterior** representa a relação comercial de um país específico com os demais, expressa em termos, regras e normas internas (legislação), em função de propósitos, prioridades, limitações e exigências, visando resguardar os interesses do país, preferencialmente sem colidir com as normas de comércio internacional.

Isto posto, enquanto dinâmica, tal comércio ocorre por meio de importações e de exportações, sendo relevante para o presente estudo o foco sobre estas. Contudo, apenas a título informativo, faz-se necessário definir a importação como sendo "a entrada de mercadoria em um país, procedente do exterior" (LOPEZ, 2011, p. 303).

Quanto à exportação, pode-se ter três conceitos distintos, a depender do critério pelo qual se orienta: a exportação sob o aspecto comercial, a exportação sob o aspecto aduaneiro e a exportação sob o aspecto cambial (LOPEZ, 2011, p. 215). Cada um desses aspectos representa um olhar diferente sob o mesmo fenômeno, não representando uma independência entre eles.

Quanto ao aspecto comercial, configura-se a exportação quando uma determinada mercadoria

> (...) é disponibilizada ao comprador estrangeiro em local e prazo estipulados em contrato de compra e venda internacional. Inclusive, esse local de entrega é chamado de fronteira comercial, pois, a partir dele, no tempo aprazado, ocorre a transferência de riscos de perdas e danos do vendedor para o comprador (*traditio* ou transferência de responsabilidade), assim como o comprador assume todas as despesas posteriores. (LOPEZ, 2011, p. 215)

No tocante ao aspecto aduaneiro, o cerne está na saída do território aduaneiro, o qual compreende todo o território nacional. Nesse sentido, a constatação dessa saída irá variar em função do modal de transporte utilizado sendo, para as vias aérea e marítima, o momento do ingresso no veículo de transporte internacional e, caso a saída se dê pela via terrestre, rodoviária ou ferroviária, quando ocorrer a ultrapassagem da fronteira do país (LOPEZ, 2011, p. 215).

Por fim, quanto ao aspecto cambial, muitas vezes de difícil constatação pela volatilidade que já foi apontada acima, a exportação se configura com "o ingresso da divisa pertinente em pagamento (liquidação do contrato de câmbio)" (LOPEZ, 2011, p. 215).

Com isso, a partir da tomada desses aspectos, os Estados passaram, desde os tempos mais remotos, a visualizar oportunidades de tributação sobre esse comércio exterior, integrando a essa atividade caracteres especiais, notadamente por refletir as estratégias adotadas por cada um dos países. Exemplos históricos podem ser extraídos ainda em Roma:

> Mesmo sem ter a intenção de utilizar mecanismos aduaneiros para proteger a sua economia, Roma instituiu, durante a República – mantendo-a em vigor durante toda a duração do Império –, a *portoria*. Trata-se de uma imposição fiscal que em diferentes aspectos se aproxima das atuais taxas alfandegárias. Tal fenômeno se dá principalmente em virtude do aumento no volume do tráfico mercantil entre as *Urbs* e seus parceiros comerciais, tendo por objetivo única e exclusivamente o aumento de renda para os cofres do Estado. À *portoria* somavam-se, ainda, outras contribuições de caráter indireto que incidiam sobre a importação e a exportação, tais como a taxa cobrada sobre o comércio de sal, garantindo entradas imponentes ao Estado romano. (RI JUNIOR, 2006, p. 39-40)

Dessa forma, políticas de crescimento que intentam estimular determinadas atividades industriais internas podem, a priori, impedir a importação desses produtos do exterior, por meio de forte taxação ou mesmo reduzir ou eliminar a tributação sobre os bens de capital necessários para aparelhar o parque industrial.

Daí, a correlação justa e necessária entre os objetivos a serem alcançados por uma nação com o comércio exterior, em um panorama estratégico e individualizado de cada país ou mesmo de um bloco econômico, sendo a tributação instituída sobre a entrada de mercadorias ou sobre suas saídas do território aduaneiro.

Ademais, especialmente no tocante à formação dos blocos, podem-se estabelecer preferências entre os intervenientes desse comércio, sob a forma de parcerias, com tributação menos gravosa ou mesmo com a concessão de isenções, como forma de alcançar objetivos outros, como o fortalecimento de políticas de segurança nacional ou mesmo de políticas imigratórias.

Por fim, a preocupação do Brasil em desonerar os tributos, notadamente os indiretos, que incidem sobre toda a cadeia de produção de mercadorias, com vistas a que estes alcancem o mercado internacional com preços mais competitivos, justifica-se plenamente, em face de um sistema tributário que prestigia a tributação disfarçada e sem transparência.

Nesse tocante, apenas em comparação aos parceiros do MERCOSUL, o Brasil possui uma carga tributária 20% mais elevada, além de uma complexidade do sistema tributário exponencialmente maior: enquanto a maior parte dos integrantes do bloco sul-americano possui taxação única, por meio do Imposto sobre Valor Agregado (IVA), aqui são mais de noventa tributos distintos, das mais variadas espécies, e que compõem uma orquestra desastrosa para a economia local ao enfrentar a economia internacional[3].

Com tudo isso, a tônica a ser adotada no tocante às exportações não pode ser outra senão a desoneração da cadeia produtiva visto que o princípio a ser observado, e que rege a seara internacional nesse tocante, é o de que a tributação há de ser embutida a partir da entrada no país de destino, como forma de estimular as trocas e evitar que custos operacionais sejam trespassados indiretamente ao valor final.

Diante disso, e em consonância com essa meta, como já visto, o Governo federal alterou a legislação visando a essa desoneração. Contudo, as medidas operacionais que refletem essa política foram sendo adotadas, notadamente pela Receita Federal do Brasil (RFB), a partir da edição de instruções normativas ou documentos congêneres e que tratam dos procedimentos a serem adotados pelas empresas para alcançar uma tributação menos gravosa ou mesmo a isenção, o que será analisado pontualmente a partir de agora com a discussão em torno do Remicex.

2 A ATUAÇÃO FEDERAL NA DESONERAÇÃO DAS EXPORTAÇÕES: O REGIME DE ENTREGA DE EMBALAGENS NO MERCADO INTERNO EM RAZÃO DA COMERCIALIZAÇÃO A EMPRESA SEDIADA NO EXTERIOR (REMICEX)

O Remicex é um regime especial de tributação estabelecido na esfera federal, criado pela Lei federal nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, regulamentado pelo Decreto nº 6.127, de 18 de junho de 2007 e cujo procedimento operacional encontra-se disposto na Instrução Normativa RFB nº 773, de 28 de agosto de 2007. Trata-se, em essência, conforme estabelecido no art. 1º da IN RFB nº 773/2007, do "Regime de

[3] Disponível em: http://www.impostometro.com.br/noticias/carga-tributaria-brasileira-diminui-competitividade-com-vizinhos-do-mercosul. Acesso em 13 mar. 2013.

Entrega de Embalagens no Mercado Interno em Razão da Comercialização a Empresa sediada no Exterior (Remicex)".

Representa uma medida apta a amenizar a carga tributária dos bens que são exportados, tendo em vista a dificuldade de se extrair os tributos que, indiretamente, impactam no preço final dos produtos e que geram graves distorções no custo final, tornando os produtos nacionais pouco competitivos no mercado internacional, como já abordado no capítulo anterior.

Tal regime especial concede, ao final de sua operacionalização, isenção da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), bem como da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), quando das operações de remessa de embalagens entre as empresas habilitadas ao regime.

Deve-se fazer a ressalva de que tal isenção, ou nos termos da Lei nº 11.196/2005, atribuição de alíquota zero (§ 1º, art. 49, Lei nº 11.196/2005), só é concedida ao final do processo de exportação, pois, antes que seja comprovada a efetiva saída da mercadoria acondicionada para o exterior, há mera suspensão das contribuições federais suprarreferenciadas (art. 49, Lei nº 11.196/2005 e parágrafo único do art. 9º, IN RFB nº 773/2007).

Acerca da utilização desse artifício da alíquota zero e não diretamente a utilização da palavra isenção, com toda a carga semântica que lhe é inerente, tem-se, de fato, os mesmos efeitos matemáticos (SCHOUERI, 2011, p. 234). Assim, ao final, o consequente da norma, a partir do critério quantitativo (alíquota e base de cálculo), indicará que não há tributo a ser recolhido aos cofres públicos.

Contudo, em um olhar mais crítico sobre a norma que concede diretamente a isenção e sobre a que concede alíquota zero, percebe-se que nesta o aspecto quantitativo será o diretamente afetado, em virtude da atribuição do valor zero à alíquota, o que fulmina o resultado de qualquer operação que se tenha com a base de cálculo. O resultado, ao fim e ao cabo, será sempre zero, o que desobriga o sujeito passivo frente ao ente estatal.

Contudo, a isenção possui uma abrangência mais ampla, posto que a "mutilação se dá no aspecto material, temporal, pessoal ou espacial" (SCHOUERI,

2011, p. 234). Aqui, então, a atribuição de especificidade com vistas ao não recolhimento do tributo pode estar contida na hipótese (material, espacial e temporal) ou no consequente da norma (pessoal) (CARVALHO, 2012, p. 135).

A fim de se compreender melhor o regime, faz-se necessária a conceituação de alguns termos criados na própria IN RFB nº 773/2007. Dentre esses termos, destacam-se aqueles que devem identificar as pessoas jurídicas que podem se habilitar ao regime e qual o papel de cada uma das categorias.

Assim, conforme o art. 3º da IN RFB nº 773/2007, pode-se ter pessoas jurídicas que se enquadrem como fabricante de embalagens ou como exportadoras dos produtos finais acondicionados com essas embalagens. Conforme parágrafo único desse mesmo artigo está indicado que, àquelas que fabriquem embalagens será atribuído o perfil "entregador", sendo enquadrada no perfil "embalador" aquela pessoa jurídica que se utilize das embalagens para acondicionar produtos finais a serem exportados.

Ademais, como somente pessoas previamente habilitadas pela SRF podem ser beneficiárias do regime, nos termos do art. 1º da IN RFB nº 773/2007, a concessão de tal habilitação, em ambos os perfis, há de ser formalizada em "Ato Declaratório Executivo (ADE)", editado pelo Delegado das Delegacias da Receita Federal do Brasil (DRF) ou das Delegacias da Receita Federal de Administração Tributária (Derat), e publicado no Diário Oficial da União (DOU), em nome do estabelecimento matriz da pessoa jurídica requerente (art. 6º, caput e parágrafo único da IN RFB nº 773/2007).

Continuando a análise estritamente a partir dos enunciados contidos na IN RFB nº 773/2007, constata-se que esta dispõe acerca de uma série de deveres e de obrigações a serem observados por aquele que se sujeita ao regime, notadamente ao disciplinar a sua aplicação, indicando detalhes a serem observados, inclusive, na emissão das notas fiscais que acobertarão as operações. Nesse sentido, apesar de extensos, faz-se necessário transcrever os art. 10 a 12[4] da IN RFB nº 773/2007 para que se consiga apreender o alcance do presente estudo.

---

[4] Art. 10. Nas notas fiscais de simples remessa, emitidas pelo contribuinte habilitado ao Remicex, perfil entregador, e destinadas a acompanhar as embalagens até o estabelecimento da pessoa jurídica habilitada ao Remicex, perfil embalador, deverá constar a expressão "saída com suspensão da exigência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins", com menção expressa ao art. 49 da Lei nº 11.196, de 2005 . Parágrafo único. Também deverá constar da nota fiscal de que trata o caput os números dos ADE relativos aos perfis entregador e embalador, bem assim o número da nota fiscal de venda que instruiu a

Assim, a partir de uma leitura circunstanciada desses dispositivos, depreende-se que a RFB foi deveras minudente quanto aos procedimentos operacionais do regime, notadamente quanto à forma que deve ser adotada na emissão das notas fiscais que remetam embalagens sob o regime Remicex. Por motivos óbvios, não se pode olvidar que o cumprimento dessas disposições há de ser verificado pelos agentes federais, por se tratar de norma federal.

Nesse tocante, a instrução normativa determina a emissão de duas notas fiscais distintas para acobertar as operações pretendidas no regime: a primeira delas, de "simples remessa", emitida pela fabricante de embalagens, perfil "entregador", e que servirá para acompanhar estas mercadorias de seu estabelecimento industrial até a pessoa jurídica que efetivará a exportação, enquadrada no perfil "embalador".

A seguir, a segunda dessas notas fiscais corresponde à venda das embalagens, a ser emitida pela empresa enquadrada no perfil "entregador", quando da exportação para a empresa destinatária, localizada no exterior. Ocorre que, em virtude da emissão dessa segunda nota fiscal, a SRF criou uma modalidade de exportação "ficta", posto que esta, de fato, apenas ocorre na documentação, em virtude de que o destino das

---

Declaração de Exportação (DE) elaborada pelo entregador quando da exportação das embalagens para a empresa no exterior.

Art. 11. A pessoa jurídica habilitada ao Remicex, perfil entregador, deverá: I- manter registro de estoques que discrimine as saídas de embalagens, registrando se as mesmas saíram para o mercado interno, diretamente para exportação ou foram entregues à pessoa jurídica habilitada ao Remicex, perfil embalador, segregando, neste último caso, por pessoas jurídicas; II- no caso de embalagens exportadas ao abrigo do Remicex, manter registro do número da DE bem como o correspondente Registro de Exportação (RE) das embalagens exportadas; e III- manter, em seus arquivos, demonstrativo de todas as vendas efetuadas a pessoa jurídica habilitada ao Remicex, perfil embalador, ao abrigo do referido regime, que deverá conter: a) data de emissão e número das notas fiscais, de venda e de simples remessa; b) a identificação da empresa do exterior destinatária da venda, bem como a nota fiscal de venda e os demais documentos comprobatórios da exportação; e c) demonstrativo das quantidades e tipos de embalagens vendidas para empresa no exterior, bem como as embalagens efetivamente entregues.

Art.12. A pessoa jurídica habilitada ao Remicex, perfil embalador, deverá: I-manter, em seus arquivos, demonstrativo de todas as exportações efetuadas ao abrigo do Remicex, que deverá conter: a) data de emissão e número da nota fiscal de venda que instruiu cada uma das DE efetuadas; b) identificação da empresa adquirente no exterior, destinatária da exportação; e c) os documentos relacionados a cada uma das DE efetuadas; II- informar a concretização da exportação à pessoa jurídica habilitada ao Remicex, perfil entregador, para poder evidenciar a conversão do regime de suspensão em alíquota zero; III-manter registro de estoques, segregado por pessoas jurídicas habilitadas ao Remicex, perfil entregador, que discrimine os ingressos e as saídas de embalagens, onde se verifique: a) os tipos e as quantidades das embalagens recebidas e utilizadas nas exportações efetuadas ao abrigo do Remicex; b) as embalagens adquiridas, não beneficiadas pelo regime e destinadas ao acondicionamento de produtos a serem revendidos no mercado interno; c) as embalagens adquiridas e destinadas ao acondicionamento de produtos a serem exportados, mas que não são de propriedade de pessoa jurídica sediada no exterior; e d) as embalagens recebidas que são de propriedade de pessoa jurídica sediada no exterior e destinadas ao acondicionamento de produtos a serem exportados.

embalagens é a pessoa jurídica perfil “embalador”, que as utilizará para compor o produto final, o qual terá uma saída regular para o exterior do país.

Na primeira dessas notas fiscais, que transitará pelo território nacional, seja em operação interna, no Estado de origem da empresa enquadrada no perfil “entregador”, seja em operação interestadual, alcançando outras unidades federativas, a IN SRF nº 773/2007 determina que há de se fazer destacar a seguinte expressão (art. 10): “saída com suspensão da exigência da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins”.

Tal expressão se faz necessária, e representa o cerne da habilitação ao Remicex, posto que tais contribuições incidiriam normalmente sobre essa operação, que a IN SRF nº 773/2007 denomina de “simples remessa”, e que representa a primeira das notas fiscais acima delineadas.

Dessa forma, a Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidem sobre o faturamento das empresas, nos termos dos art. 195, inciso I, alínea b e inciso IV, da CF/88. Nesse caso, ao vender as embalagens, a empresa “entregadora” teria de fazer constar em sua contabilidade o valor de tal operação e incluí-lo em seu faturamento, recolhendo as contribuições devidas, calculadas tendo por base este valor.

O conceito de faturamento, então, é estabelecido no art. 2º da Lei Complementar nº 70/91, que o considera como sendo “a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza”, bem como no art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que enuncia que ele corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

Contudo, efetuado todos os trâmites acima, caso a empresa enquadrada no perfil “embalador” não efetue a exportação das mercadorias acondicionadas nas embalagens recebidas no prazo de 180 dias, ficará sujeita ao recolhimento das contribuições federais devidas pela empresa enquadrada no perfil “entregador”, na qualidade de responsável, nos termos do § 4º do art. 49 da Lei nº 11.169/2005.

Tal redação, então, em conformidade com o inciso II do art. 121 do CTN, coloca o “entregador” na condição de responsável pelo pagamento das contribuições devidas, o que gera graves conseqüências no caso de descumprimento da obrigação principal pelo contribuinte. Assim, conforme Baleeiro (2005, p. 724):

> Entretanto, se o legislador, ao invés de eleger um contribuinte, coloca no pólo passivo da norma tributária uma outra pessoa, diferente daquela partícipe do pressuposto, estaremos diante do responsável. O responsável integra o aspecto subjetivo da consequência, mas não o aspecto pessoal da hipótese. (...) Portanto, o sujeito passivo, da espécie responsável, não tem relação pessoal e direta com o fato descrito no aspecto material da hipótese. Não reveste a condição de contribuinte, mas sua obrigação decorre de disposição expressa de lei. (...) Toda vez que estamos diante da eleição de um responsável por lei, estamos diante de duas normas jurídicas interligadas. A primeira é a norma básica ou matriz, (...), que disciplina a obrigação tributária principal ou acessória. A segunda é a norma complementar ou secundária, dependente da primeira, que se presta a alterar apenas o aspecto subjetivo da consequencia da norma anterior, uma vez ocorrido o fato descrito em sua hipótese.

Entretanto, curiosamente, a redação do inciso II, art. 13, da IN SRF nº 773/2007 amplia a dicção legal ao atribuir a responsabilidade à empresa enquadrada no perfil "embalador" quando da internalização das embalagens, isto é, quando, por qualquer forma, revender no mercado interno as embalagens recebidas ao amparo do Remicex.

Neste caso, por afronta direta ao inciso II do art. 121 do CTN, o qual requer disposição expressa em lei para atribuição da responsabilidade, inexistirá a obrigação do responsável tributário, restando apenas a empresa enquadrada no perfil "entregadora" na qualidade de sujeito passivo das contribuições suspensas.

Por fim, caso a empresa não tenha mais interesse em permanecer no Remicex, deve protocolizar pedido de desabilitação, nos termos do art. 7º da IN SRF nº 773/2007, o qual será encaminhado às mesmas autoridades que analisaram a inclusão no regime, com a consequente publicação no DOU do ato.

Com tudo isso, analisados os aspectos basilares da legislação federal no tocante ao Remicex, buscar-se-á identificar de que forma o regime tangencia o ICMS, invadindo competência do ente estadual e induzindo os contribuintes deste imposto à evasão tributária.

3 A INAPLICABILIDADE DO REMICEX AO ICMS: INDUÇÃO À EVASÃO E INVASÃO DE COMPETÊNCIA DO ENTE FEDERAL

O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS) é tributo de competência estadual e do Distrito Federal, e cuja incidência está definida na sequência

de signos que formam o seu extenso nome. Assim, "os elementos integrantes da regra-matriz de incidência do ICMS (…) devem ser analisados e aplicados de modo coerente, e harmônico, para poder se encontrar a essência tributária; em especial a materialidade de sua hipótese de incidência" (MELO, 2009, p. 11).

Trata-se de importante instrumento fiscal à disposição desses entes federados e cujo caráter extrafiscal pode ser extremamente enaltecido, buscando atingir fins outros, sociais, políticos ou econômicos. A fiscalidade e a extrafiscalidade, então, para Carvalho (2011, p. 291), encontram-se presentes em todas as imposições tributárias:

> Consistindo a *extrafiscalidade* no emprego de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos monetários, o regime que há de dirigir tal atividade não poderia deixar de ser aquele próprio das exações tributárias. Significa, portanto, que, ao construir suas pretensões extrafiscais, deverá o legislador pautar-se, inteiramente, dentro dos parâmetros constitucionais, observando as limitações de sua competência impositiva e os princípios superiores que regem a matéria, assim os expressos como os implícitos. Não tem cabimento aludir-se a regime especial, visto que o instrumento jurídico utilizado é invariavelmente o mesmo, modificando-se tão somente a finalidade do seu manejo.

Nesse sentido, o ICMS já compõe o rol de tributos incidentes sobre o comércio exterior, o que representa, especialmente no tocante às importações, um importante fator de equalização do valor dos produtos importados com a carga tributária paga desde a indústria nacional até o consumidor final aqui no país. Em sede de exportações, contudo, a partir da promulgação da EC nº 42/2003, a CF/88 passou a excluir estas operações do âmbito de incidência do tributo (art. 155, § 2º, inciso X, alínea a) o que, na Lei Kandir (LC nº 87/96) encontra-se disposto nos termos do inciso II do art. 3º, em um esforço de desoneração tributária, com vistas a tornar o produto nacional mais competitivo internacionalmente.

Outro ponto que merece destaque e que encontra previsão na própria Constituição Federal de 1988 e na LC nº 87/96 refere-se à possibilidade de manutenção dos créditos relativamente às operações que antecedem a exportação. Nesse disposto, ainda mais uma vez, o esforço por desoneração, já que a natureza não-cumulativa (inciso I, § 2º, art. 155, CF/88) do tributo cria cadeias de tributação que se auto-compõe, em um esforço contábil de geração de débitos e aproveitamento de créditos, que torna o ciclo extremamente difícil de ser operacionalizado.

Acerca do método de não-cumulatividade, Bergamini (2012, p. 54) afirma que "a redação constitucional deixa claro que o método da não cumulatividade adotado é o método *crédito de tributo*, que se diferencia e muito do método adotado a outros tributos, a exemplo do método *subtrativo indireto* aplicado ao PIS e à COFINS".

A CF/88 dispõe que, no tocante ao ICMS, nas operações que destinem mercadorias para o exterior, será assegurada "a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores" (art. 155, § 2º, inciso X, alínea a), o que indica que, apesar das operações internas serem tributadas normalmente, quando assim incluir a legislação na sua incidência, os créditos acumulados em virtude de uma saída final para o mercado exterior será mantido e poderá ser aproveitado pela empresa.

Estabelecidos esses pontos iniciais, passar-se-á agora a confrontá-lo com a legislação instituidora do Remicex, com vistas a averiguar a conformidade entre o sistema estabelecido no plano federal e a legislação afeta ao ICMS. Não se pode olvidar, contudo, que a competência de cada um dos entes representa "uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos" (CARVALHO, 2011, p. 270).

Com isso, fica evidenciado que o traçado estabelecido no sistema tributário contido na CF/88 representa um todo harmônico, com entes com competência legislativa tributária plena em sede dos tributos cuja atribuição para instituição lhe foi conferida, e nos exatos limites postos no diploma maior.

A primeira observação, então, no tocante ao Remicex, e que não pode ser esquecida pelos intérpretes, é de que se trata de norma federal instituidora de isenção das contribuições do PIS/PASEP e da COFINS. Portanto, descabe qualquer pretensão de estabelecer benefício fiscal em sede de ICMS, por meio desse diploma.

Nos termos do art. 1º da LC nº 24/75, "as isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal". Nesse mister, a Lei nº 11.196/05 não poderia ter a pretensão de estabelecer isenção também do ICMS nas operações que descreve, posto que, apenas a atuação do Conselho Nacional de

Política Fazendária (CONFAZ), no exercício de sua competência, e nos termos do art. 155, § 2º, inciso XII, alínea "g", da CF/88, é capaz de celebrar convênios, para efeitos de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais (inciso I, art. 3º, Convênio ICMS nº 133/97).

Analisando-se a legislação de ICMS vigente, e buscando permissivos que tratem de um item individualizado, qual seja, "embalagem", para compor produto final a ser exportado para o exterior do país, não existe qualquer previsão especial no tocante à não-incidência do ICMS ou mesmo relativa à concessão de outros incentivos ou benefícios fiscais.

Nesse sentido, a tomar-se como sinônimas as expressões "incentivos fiscais" e "benefícios fiscais", resta a configuração desenhada ao Poder Público de atuar com o objetivo de estimular o contribuinte a adotar determinados comportamentos, tendo como meta a realização de diferentes interesses públicos (MELO, 2009, p. 333), em expressão direta do caráter extrafiscal dos tributos. A importância desses instrumentos é apontada por Grupenmacher (2012, p. 13):

> Os benefícios e incentivos fiscais devem ser reconhecidos como instrumentos idôneos, sobretudo, quando, buscam a redistribuição da carga tributária, o desenvolvimento econômico e social, a promoção do bem estar familiar e a preservação do meio ambiente e de suas riquezas.

Contudo, o que se pretende aqui é esclarecer as operações ocorridas sob o Remicex, notadamente para se perquirir sobre a ocorrência de fatos geradores de ICMS e se, em uma leitura ampla da CF/88, seria possível o enquadramento destas operações nas hipóteses de não incidência previstas na CF/88 e na Lei Kandir.

Assim, o disposto no art. 10 da IN RFB nº 773/2007, indicando a emissão das duas notas fiscais acima estudadas, cria uma verdadeira operação triangular, sem supedâneo nas normas de ICMS, e que a estas não se amolda. Como exemplos de operações triangulares pode-se indicar a "venda à ordem ou para entrega futura" e a "industrialização por conta e ordem de terceiros", as quais se encontram previstas, respectivamente, nos arts. 40 e 42 do Convênio SINIEF s/nº, de 15 de dezembro de 1970.

Destas operações, a que mais tangencia o Remicex é a industrialização por conta e ordem de terceiros, cuja redação do art. 42 indica a operacionalização do destaque de ICMS nas notas fiscais:

> Art. 42. Nas operações em que um estabelecimento mandar industrializar mercadorias, com fornecimento de matérias-primas, produtos intermediários e **materiais de embalagens**, adquiridos de outro, os quais, sem transitar pelo estabelecimento adquirente, forem entregues pelo fornecedor diretamente ao industrializador, observar-se-á o disposto neste artigo.
> § 1º O estabelecimento fornecedor deverá: (...)
> 3. emitir Nota Fiscal, **sem destaque de impostos**, para acompanhar o transporte das mercadorias ao estabelecimento industrializador, mencionando, além das exigências previstas no art. 19, número, série e subsérie e data da Nota Fiscal referida no item 1 e nome, endereço e números de inscrição, estadual e no CGC, do adquirente, por cuja conta e ordem a mercadoria será industrializada.
> § 2º O estabelecimento industrializador deverá: (…)
> 2. efetuar na Nota Fiscal referida no item anterior, sobre o valor total cobrado do autor da encomenda, o lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados e o **destaque do Imposto de Circulação de Mercadorias**, se exigidos, que serão aproveitados como crédito pelo autor da encomenda, se for o caso. (destacado)

Contudo, voltando ao art. 10 da IN SRF nº 443/2007, ter-se-ia uma operação triangular entre a empresa habilitada ao Remicex, perfil "entregador", a empresa habilitada ao Remicex, perfil "embalador" e a empresa situada no estrangeiro. Tal operação não guarda consonância com a legislação do ICMS em sentido amplo (desde os dispositivos constitucionais, passando pela LC nº 87/96 e chegando aos convênios e protocolos do CONFAZ).

Entretanto, em uma análise mais aprofundada, por se tratar de uma exportação, faz-se necessário tentar conformar a operação de saída para o exterior amparada pelo Remicex, a uma das modalidades de exportação. Na primeira delas, exportação direta, "o próprio fabricante, produtor ou revendedor remete (geralmente vende) a mercadoria para o destinatário (importador) situado no exterior, sem utilizar intermediários" (ASHIKAGA, 2001, p. 170).

No segundo caso, exportação indireta, ocorre uma "remessa com fim específico de exportação, o fabricante, produtor ou revendedor (fornecedor) do bem o remete (geralmente, o vende) a uma empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação, com benefícios e incentivos fiscais equivalentes a uma exportação" (ASHIKAGA, 2001, p. 171).

No Remicex, não há que se falar em exportação direta visto que existe uma empresa interveniente, enquadrada no perfil "embalador", que recebe as embalagens no território nacional para empregá-las em mercadorias a serem exportadas. Assim, há quebra da relação linear caracterizadora da exportação direta.

Quanto à exportação indireta, esta fica afastada de pronto pois não existe o papel da empresa comercial exportadora, inclusive *trading company*, posto que a empresa para a qual estas embalagens são enviadas não recebe produto final, a ser exportado, mas as embalagens a serem utilizadas na mercadoria que, ao fim, há de ser enviada ao exterior.

Isto posto, não há como se enquadrar a triangulação operada nessa relação como análoga àquela ocorrida na "industrialização por conta e ordem de terceiros" até porque, sem maiores delongas, implicaria em aplicar a analogia para alargar as hipóteses de não-incidência do imposto, o que contraria o inciso II do art. 111 do CTN.

O que se percebe, então, é a ocorrência de impropriedades técnicas na IN RFB nº 773/2007, e que podem induzir os contribuintes de ICMS a acreditar que se trata de uma operação de "simples remessa", não tributada. Tal expressão, para os operadores da legislação tributária estadual, possui um conteúdo semântico carregada de conteúdo desoneratório para aqueles que operam com a legislação do ICMS, em virtude das operações triangulares acima previstas.

Contudo, a despeito do nome indevidamente colocado na legislação federal, que desceu às minúcias, estabelecendo, inclusive, a forma como deveriam ser emitidas as notas fiscais pelo habilitado ao Remicex, não têm o condão de desconstituir a situação dos fatos, os quais, se observados com maior rigor, espelham a incidência normal do ICMS na operação de "simples remessa" descrita no art. 10 da IN SRF nº 773/2007.

Trata-se, então, de criação de uma "simples remessa" *sui generis*, posto que é devido o ICMS para o Estado de origem das embalagens e, como estas serão utilizadas em produto final destinado ao exterior, quando da saída efetiva do produto final, será passível de acúmulo de créditos no Estado onde se processar tal saída, nos termos do art. 155, inc. X, alínea "a" da Constituição Federal de 1988, que dispõe acerca da manutenção dos créditos nas exportações.

Por último, para não restarem dúvidas de que a não tributação da operação de "simples remessa", conforme descrita no art. 10 da IN RFB nº 773/2007, entre as empresas habilitadas no Remicex, não se trata de planejamento tributário,mas, em casos mais graves, pode representar verdadeira evasão fiscal do ICMS, vale enunciar a importante diferença entre os institutos, conforme revelado por Paulsen (2005, p. 950):

> Planejamento tributário x evasão fiscal – 'Como fixar a economia lícita do tributo e o campo da evasão? (…) Rubens Gomes de Souza pôs uma premissa que me parece inquestionável. Ele disse que a diferença entre a economia de imposto e a evasão se resolve com a pesquisa para determinar se os atos ou negócios praticados evitaram a ocorrência do fato gerador (e aí teríamos a legítima economia do tributo) ou se eles ocultaram o fato gerador ocorrido (hipótese na qual estaria figurada a evasão)'.

Assim deve-se concluir que Remicex, nos termos da Lei nº 11.196/05, representa apenas a isenção das Contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS, devendo ser tributada normalmente pelo ICMS a operação de "simples remessa" de embalagens que ocorre entre a empresa enquadrada no perfil "entregador" e aquela enquadrada no perfil "embalador".

Tal se dá, por fim, pela absoluta falta de disposição normativa, por meio de convênio do CONFAZ, que conceda isenção de ICMS nesta operação. Caso a empresa deixe de efetuar o destaque do ICMS na nota fiscal e, consequentemente, não recolha o ICMS devido ao Estado de origem das embalagens, estará se furtando ao pagamento de tributo devido, com a ocultação do fato gerador, o que, em posição extrema, pode representar evasão tributária.

Nesse sentido, a legislação federal descurou dos cuidados com os termos técnicos ao se utilizar, no art. 10 da IN SRF nº 773/2007, da expressão "simples remessa", a qual possui um conteúdo semântico que habilita o intérprete à conclusão de que não haveria tributação de ICMS, o que desborda da competência federal.

Como forma de resolver o imbróglio criado, necessário se faz que os Estados e o Distrito Federal disciplinem as operações acobertadas pelo Remicex em suas respectivas legislações, desfazendo quaisquer dúvidas quanto à incidência do ICMS e estabelecendo os procedimentos para emissão das respectivas notas fiscais.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A importância do comércio exterior é algo inconteste no mundo globalizado e a tributação, nessa atividade, desempenha importante papel para realizar a estratégia adotada por um determinado Estado. Nesse sentido, cresce o interesse do Brasil em reduzir a tributação, especialmente a indireta, que recai sobre produtos e serviços que são exportados.

Para tanto, novos regimes tributários vêm sendo aprovados e que concedem isenções de tributos, notadamente aqueles de competência federal. Dentre esses regimes, destaca-se o Remicex, o qual prevê a isenção das Contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS nas operações que remetam embalagens a serem utilizadas em produtos finais que se destinam ao exterior.

Contudo, o que se viu, é que os dispositivos infralegais, notadamente a IN SRF nº 773/2007, utilizou-se de expressões com conteúdo que, para a legislação estadual do ICMS, representam desoneração deste imposto, apesar de se tratar de diploma instituído pelo ente federal.

Assim, por descurar do emprego de expressões técnicas, a instrução normativa finda por induzir o contribuinte do ICMS em erro, notadamente por parecer isentiva no tocante a esse tributo estadual, o que não teria a possibilidade de ocorrer na hipótese, por falta de manifestação do CONFAZ, por meio do instrumento pertinente (convênio).

Ademais, atesta-se, ainda, que não há qualquer possibilidade de enquadramento dessas operações no conceito de planejamento tributário, como forma de, licitamente, furtar-se ao pagamento do imposto estadual. A falta de recolhimento, no caso, pode sim, configurar-se em verdadeira evasão tributária, posto que os fatos demonstram claramente serem fatos geradores do tributo.

Conclui-se, assim, que para se eliminar quaisquer equívocos, cabe aos Estados regulamentarem as operações ocorrentes no Remicex, em sede de ICMS, utilizando-se da linguagem adequada a estabelecer o tratamento tributário pertinente e eliminando quaisquer dúvidas quanto à existência de crédito tributário a ser perseguido pelos fiscos.

REFERÊNCIAS

ASHIKAGA, Carlos Eduardo Garcia. **Análise da tributação na importação e na exportação.** São Paulo: Aduaneiras, 2001, p. 170.

BERGAMINI, Adolpho. **ICMS – análise de legislação, manifestações de administrações tributárias, jurisprudência administrativa e judicial e abordagem de gestão tributária.** São Paulo: Fiscosoft, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro.** Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BRASIL. Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil. **IN SRF nº 773, de 28 de agosto de 2007.** Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2007/in7732007.htm>. Acesso em: 09 mar.2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência.** São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2011.

CÔRREA, Alessandra. Liderança agrícola deve aumentar influência internacional do Brasil. **BBC Brasil on line.** São Paulo, 31 de março de 2009. Disponível em: <http://www.bbc.co.uk/portuguese/noticias/2009/03/090331_brasil_agricultura_ac.shtml>. Acesso em: 11 mar. 2013.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Das exonerações tributárias, incentivos e benefícios fiscais. In: CAVALCANTE, Denise Lucena et al. **Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro.** Coimbra: Almedina, 2012.

KINDLEBERGER, Charles P. **Comercio exterior y Economia nacional.** Traduzido do inglês por Luis Garcia de Diego Lopez. Valência: Aguilar, 1968.

LOPEZ, José Manoel Cortiñas; GAMA, Marilza. **Comércio exterior competitivo.** São Paulo, Aduaneiras, 2011.

MAIA, Jayme de Mariz. **Economia internacional e comércio exterior.** São Paulo: Atlas, 2010.

MELO, José Eduardo Soares. **ICMS – teoria e prática.** São Paulo: Dialética, 2009.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

POCHMANN, Marcio. Relações comerciais e de investimentos do Brasil com os demais países dos BRICS. In: **O Brasil, os BRICS e a agenda internacional.** Brasília: Fundação Alexandre de Gusmão, 2012.

RI JÚNIOR, Arno Dal; DAL RI, Luciene. Dar a César o que é de César: imposições fiscais no mundo romano. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (Org.). **O tributo na história: da Antiguidade à Globalização.** Florianópolis: Boiteaux, 2006.

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