

VOTO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pela Confederação Nacional da Indústria (CNI), com pedido de medida cautelar, tendo como objeto o art. 22 da Lei nº 13.043/14, que versa sobre o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (REINTEGRA).

Na essência, aponta que esse dispositivo delega ao Poder Executivo a calibração do percentual de apuração do crédito do regime, sob certas ressalvas e condições. Diz que, uma vez fixado o percentual, esse não pode ser reduzido discricionariamente e sem relevante justificativa. De sua óptica, o REINTEGRA não é mero benefício fiscal, mas “regra de fechamento de uma rede de proteção das exportações, de berço constitucional”.

Eis o teor do artigo questionado:

“Art. 22. No âmbito do Reintegra, a pessoa jurídica que exporte os bens de que trata o art. 23 poderá apurar crédito, mediante a aplicação de percentual estabelecido pelo Poder Executivo, sobre a receita auferida com a exportação desses bens para o exterior. (Vigência) (Regulamento)

§ 1º O percentual referido no caput poderá variar entre 0,1% (um décimo por cento) e 3% (três por cento), admitindo-se diferenciação por bem.

§ 2º Excepcionalmente, poderá ser acrescido em até 2 (dois) pontos percentuais o percentual a que se refere o § 1º, em caso de exportação de bens em cuja cadeia de produção se verifique a ocorrência de resíduo tributário que justifique a devolução adicional de que trata este parágrafo, comprovado por estudo ou levantamento realizado conforme critérios e parâmetros definidos em regulamento.

§ 3º Considera-se também exportação a venda a empresa comercial exportadora - ECE, com o fim específico de exportação para o exterior.

§ 4º Para efeitos do caput, entende-se como receita de exportação:

I - o valor do bem no local de embarque, no caso de exportação direta; ou

II - o valor da nota fiscal de venda para ECE, no caso de exportação via ECE.

§ 5º Do crédito de que trata este artigo:

I - 17,84% (dezesete inteiros e oitenta e quatro centésimos por cento) serão devolvidos a título da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - Contribuição para o PIS/Pasep; e

II - 82,16% (oitenta e dois inteiros e dezesseis centésimos por cento) serão devolvidos a título da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS.

§ 6º O valor do crédito apurado conforme o disposto neste artigo não será computado na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

§ 7º Na hipótese de exportação efetuada por cooperativa ou por encomendante, admite-se que os bens sejam produzidos pelo cooperado ou pelo encomendado, respectivamente”.

Relata que o Reintegra tem o objetivo de devolver parcial ou integralmente o resíduo tributário remanescente na cadeia de produção de bens exportados.

Menciona que o Decreto nº 8.415/15 fixou o crédito de 3%, calculado sobre a receita auferida com exportações, excepcionando-o apenas nos primeiros anos de vigência do regime, em que vigorariam as alíquotas de 1% e 2% (1º de março de 2015 a 31 de dezembro de 2016 e 1º de janeiro de 2017 a 31 de dezembro de 2017).

Relata que, desde então, esse decreto foi alterado três vezes, sempre se reduzindo os percentuais originalmente previstos (Decretos nºs 8.543/15, 9.148/17 e 9.393/18).

Aduz que, na política econômica internacional, a tributação no destino é consenso e que, à luz da CF, “dentre as materialidades constitucionais potencialmente aptas a onerar as exportações, apenas a contribuição social sobre o lucro e o imposto sobre a renda (...) é que se mantiveram efetivamente no seu campo de incidência”. Afirma que o STF construiu o princípio da não exportação de tributos. Cita o julgamento do RE 474132 e do RE 606107.

Cita que apenas alguns peculiares seguimentos são onerados com o imposto de exportação e que, no âmbito infraconstitucional, há diversas normas retirando a tributação de exportações. Diz, contudo, que as diversas desonerações não são o bastante para depurar completamente as exportações do impacto fiscal, muito marcado pela cumulatividade. Em

razão disso, foi criado o Reintegra.

Assevera que as imunidades voltadas à exportação garantem a liberdade de comércio internacional.

Defende que uma proteção constitucional, após se assegurada, “não pode ser limitada ou reduzida posteriormente salvo para assegurar outra proteção tão ou mais fundamental que aquela outra reduzida ou mitigada” (princípio do não-retrocesso).

Entende também ser aplicável o princípio da proporcionalidade e indica que, ofendendo esse princípio, a redução do percentual do Reintegra pelo Decreto nº 9393/18 “teve a finalidade de compensar perdas de arrecadação decorrentes da desoneração tributária do óleo diesel”.

Destaca que o Reintegra não configura subsídio à exportação e que os 3% máximos ficam certamente abaixo da tributação residual indireta que onera a cadeia de exportação. Ressalta que o art. 22 da Lei nº 13043/14 ainda admite que o teto seja majorado para 5%, em casos excepcionais.

Sustenta que deve se dar interpretação conforme a esse artigo, de modo que onde nele se lê que o crédito do reintegra será apurado “mediante percentual estabelecido pelo Poder Executivo”, deve-se ler que o crédito será apurado “mediante percentual estabelecido pelo Poder Executivo, o qual uma vez fixado, não poderá ser reduzido discricionariamente”.

Requer a declaração de inconstitucionalidade, por arrastamento, dos Decretos nºs 8543/15, 9148/17 e 9393/18.

Informou o Presidente da República que o Reintegra foi instituído pela Lei nº 12.546/11 (MP nº 540/11), vigendo até 31/12/13, sendo reinstituído depois por meio da Lei nº 13.043/14 (MP nº 651/14). Sustentou que: a) o Reintegra permite crédito incondicionado ao beneficiário (a empresa pode livremente utilizar os valores ressarcidos), revelando os contornos normativos da medida um modelo de benefício financeiro; b) o Reintegra não envolver, no cálculo, aspectos relativos à alíquota ou à base de cálculo dos tributos envolvidos na operação, evidenciando que ele não implica concessão de isenção ou desoneração em relação a nenhuma espécie tributária; c) a medida é para estimular exportação; d) a natureza jurídica do Reintegra é de receita ou subvenção para custeio ou operação, sendo benefício financeiro incondicionado, sem provocar redução de carga tributária ou redução de tributos. À luz dessas premissas, defendeu que a alteração dos percentuais aplicáveis na apuração do crédito no âmbito do Reintegra não viola as regras de imunidade concernentes a desoneração das exportações. Aduziu que não há ofensa aos princípios da

livre iniciativa, da livre concorrência, do não retrocesso socioeconômico e da proporcionalidade e que não cabe interpretação conforme à Constituição Federal.

O Senado Federal consignou que o Reintegra consiste em espécie de subvenção governamental para o setor exportador, revelando instrumento de política econômica de natureza extrafiscal. Destaca que se trata de “benefício com características de incentivo fiscal” e que “a análise e definição da adequação da concessão desse incentivo, bem como de seus percentuais, dentro dos limites legais, encontram-se fora do alcance do presente julgado”. Pugnou pela improcedência da ação direta.

A manifestação do Advogado-Geral da União e o parecer do Procurador-Geral da República foram pela improcedência do pedido.

É o relatório.

Inicialmente, destaca-se que o presente caso é julgado em conjunto com a ADI nº 6.040/DF, ajuizada pelo Instituto Aço Brasil.

DA NATUREZA DO CRÉDITO DECORRENTE DO REINTEGRA

De início, verifica-se que a União defende ser o crédito oriundo do Reintegra um benefício financeiro, isso é, uma espécie de subvenção de custeio, da qual pode o exportador se utilizar com ampla liberdade (não tem o tal crédito um destino específico determinado por lei). Atente-se que, com base nessa premissa, a União ainda sustenta não ser aplicável às reduções desse crédito qualquer das regras de anterioridade tributária.

Ocorre que, ao que tudo indica, tal entendimento – o de que o crédito em questão teria natureza de benefício financeiro – não se encontra em harmonia com o processo legislativo do qual decorreu a lei instituidora do Reintegra.

Com efeito, no parecer à MP nº 651/14 aprovado pela Comissão Mista, expressamente se consignou que o Reintegra **teria por objetivo ressarcir o exportador do efetivo resíduo de tributos não compensáveis existente na cadeia econômica**. A propósito, ali se aduziu que, ante as regras de comércio internacional, **sequer poderia o Brasil conferir subsídios aos exportadores, sob pena que o País sofrer sanções da Organização Mundial do Comércio**.

Esse contexto, como se vê, revela que **o crédito relativo ao Reintegra possui natureza fiscal/tributária**.

Por ser esclarecedor, **vide** o seguinte trecho do citado parecer:

“No caso do Reintegra, nossa opção foi por manter os

patamares mínimos e máximos em 0,1% e 3% e autorizar o Poder Executivo a elevar este percentual para 4%, mediante adicional de um ponto percentual a **ser aplicado apenas aos bens em cuja cadeia de produção se verifique a ocorrência de resíduo tributário em volume que justifique o recebimento dessa restituição extraordinário, situação que deverá ser comprovada por estudo ou levantamento realizado conforme critérios e parâmetros definidos em regulamento.**

A proposta busca oferecer ao Governo uma fórmula que possibilite ressarcir um valor mais aproximado ao efetivo resíduo de tributos não compensáveis nas cadeias de produção dos bens mais sofisticados, evitando, contudo, fragilizar a sustentação jurídica do Reintegra.

Como se sabe, as regras de comércio internacional não permitem o pagamento de subsídios aos exportadores. **Caso houvesse fixação de percentuais fixos mínimos, o Estado brasileiro ficaria sujeito a sanções da Organização Mundial do Comércio, afinal a lei não é o instrumento mais adequado para determinar quanto cada produto tem de resíduo tributário embutido no seu preço de exportação. Esse é o motivo pelo qual rejeitamos o conjunto de emendas que pretendem predeterminar por meio de lei o percentual do Reintegra**¹.

Registre, ademais, a existência de julgados do Supremo Tribunal Federal apontando a necessidade de observância da **anterioridade nonagesimal na redução do percentual para o cálculo do crédito do Reintegra**, o que corrobora a ideia de que tal crédito possui colorido tributário (sobre o assunto, vide o RE nº 564.225-AgR-ED-AgR-ED, Tribunal Pleno). Atente-se que, atualmente, pende de julgamento o Tema nº 1108, em que se discutirá se essa redução deve observar a anterioridade geral.

Outro ponto que indica ter o **crédito do Reintegra natureza tributária** foi a defesa realizada pelo Brasil desse regime perante a OMC. O País sustentou que o Reintegra não consistia em subsídio à exportação, que o organismo internacional proíbe.

Sobre esse assunto, vale conferir trecho dessa defesa do Brasil

1 Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1280879&filename=PAR+34+MPV65114+%3D%3E+MPV+651/2014#page=22>. Acesso em: 16 de mar de 2022.

perante a OMC, transcrita na petição inicial da ADI nº 6.055/DF, ajuizada pela CNI, julgada em conjunto:

“O REINTEGRA objetiva reduzir o resíduo de tributação na exportação de produtos, que carece de meios apropriados de ressarcimento. É, pois, um mecanismo de ressarcimento de tributos acumulados na cadeia produtiva que não foram neutralizados.

O percentual do programa representa o mínimo de resíduo de tributação ressarcível, que não pode ser compensado ao longo da cadeia produtiva.

O percentual efetivo passível de ressarcimento pode ser até superior (...)

(...)

O percentual de 3% foi definido respeitando o montante máximo necessário para impedir uma restituição de resíduos de tributação indireta superiores aos efetivamente incidentes sobre os produtos no mercado interno. Essa avaliação depende de estimativa complexa do custo da tributação indireta, considerando os diferentes regimes de tributação aplicáveis a cada fase da cadeia produtiva. Tais estimativas são permanentemente revisadas pela autoridade fiscal, e o percentual de restituição pode variar em razão disso.

(...)

e. Sob o REINTEGRA, a desoneração da tributação indireta sobre produtos exportados nunca excede o montante incidente sobre tais produtos no mercado interno. Como o programa atende a nota de rodapé 1 ao ASMC, não há que se falar em subsídio. Portanto, não é o caso de denunciar o programa.

f. O REINTEGRA não constitui subsídio à exportação e, portanto, não afronta nenhum compromisso relativo à competitividade nas exportações assumido na última conferência da OMC em Bali” (tradução livre realizada pela CNI).

Visto isso, passamos a tratar da alegação de que o Reintegra deriva das imunidades tributárias das exportações.

DA ALEGAÇÃO DE QUE O REINTEGRA DERIVA DAS REGRAS DE IMUNIDADE

Aduz o requerente que a restituição do resíduo de tributos não compensáveis existente na cadeia econômica da exportação deriva das regras de imunidade das exportações (as quais estão previstas no texto constitucional).

Em primeiro lugar, não se verifica, na Constituição Federal, regra expressa de que deve esse resíduo tributário ser devolvido ao exportador. Também não existe regra expressa indicando que seria proibida a exportação desse resíduo tributário, colocando-o, de modo embutido, no preço do bem exportado.

Em segundo lugar, verifica-se que, em alguns julgados, a Corte tem consignado que algumas imunidades aplicadas na exportação não poderiam ser interpretadas de maneira demasiadamente alargada, fazendo que elas passassem a abranger toda a cadeia econômica ou realidades não desejadas pelo constituinte.

Assim, por exemplo, vale citar os casos nos quais o STF estabeleceu que a imunidade do ICMS nas exportações (art. 155, § 2º, X, a,) alcança a própria operação de exportação, mas não o serviço utilizado no transporte interestadual ou intermunicipal dos bens exportados. Nessa direção: RE nº 602.399/MG-ED, Primeira Turma, Relator o Ministro **Roberto Barroso**, DJe de 1º/4/16.

Como asseverou o Presidente do Senado Federal, na prestação de informações, em casos como o da imunidade do ICMS nas exportações, o que se exclui da tributação “diz respeito diretamente ao bem destinado à exportação, não a toda cadeia”, não sendo cabível confundir esse bem com o custo de sua fabricação, por exemplo.

Compreensão análoga a essas, aliás, foi mencionada no julgamento do Tema nº 475, RE nº 754.917, em que a Corte estabeleceu que “A imunidade a que se refere o art. 155, § 2º, X, a, da CF não alcança operações ou prestações anteriores à operação de exportação”.

Outro caso que merece ser mencionado é o da imunidade das receitas de exportações de que trata o art. 149, § I, da Constituição Federal. No julgamento do Tema nº 8, RE nº 564.413/SC, a Corte estabeleceu que essa imunidade – a qual se refere apenas a contribuição sobre receitas – não abrange o lucro auferido pelo exportador.

À luz dessas anotações, o Reintegra consiste, ao que tudo indica, em benefício fiscal, que não decorre diretamente de normas de imunidade tributária presentes na Constituição Federal.

Paralelo a isso, é certo que o benefício possui forte conexão não só com as normas do texto constitucional relacionadas com o comércio

exterior, mas também com o princípio comumente encontrado no direito tributário internacional concernente à tributação no destino.

Tal princípio, como se verá nas lições de Alberto Xavier, está relacionado com a não discriminação tributária, bem como com as normas relativas à leal concorrência, podendo ser ele concretizado por meio de dois métodos, quando em jogo a tributação indireta: (i) o da “isenção”; (ii) o do reembolso (é o caso do Reintegra). A adoção de um ou de outro método dependerá muito das circunstâncias normativas relativas a cada tributo.

A respeito do princípio da tributação no destino, vale conferir lições de Alberto Xavier:

“Os impostos de consumo sobre as transações são geralmente lançados no país consumidor, revertendo em benefício dos Estados nos quais são consumidos os bens sobre que incidem. Precisamente por isso, o país de origem, isto é, o país no qual o bem foi produzido, procede normalmente à restituição ou isenção do imposto no momento da exportação; e por razões simétricas o país do destino, onde o bem será consumido, institui um encargo compensatório sobre as mercadorias importadas, em ordem a colocá-las ao menos em pé de igualdade com os produtos nacionais.

O sistema assim descrito – adotando o princípio do ‘país do destino’ (...) – permite, pela eliminação da dupla tributação e da evasão fiscal, evitar perturbações nas condições da concorrência, conduzindo a que um mesmo consumo ou uma mesma transação sejam tributados apenas uma vez e que as mercadorias estrangeiras suportem o mesmo encargo fiscal que as mercadorias nacionais.

Relacionam-se, pois, entre si, de um modo indissociável, o ‘princípio da tributação do país do destino’ com o ‘princípio da não discriminação’ em razão da nacionalidade.

Mas se, de um lado, o Estado do destino estabelece tributos compensatórios mais gravosos do que os que incidem sobre produtos nacionais, e se – de outro lado – os Estados de origem conferem, a título de reembolso, importâncias superiores aos impostos que oneram as mercadorias exportadas, falseiam-se do mesmo passo as condições de concorrência, criando disparidades ‘artificiais’ no comércio internacional (...).

O Acordo Geral sobre as Tarifas e o Comércio (GATT) (...)

proíbe qualquer forma de subsídio ou subvenção às exportações que tenham como resultado situar o preço de venda à exportação do produto, abaixo do preço comparável pedido aos compradores do mercado interno para produto similar (art. XVI, § 4º); e entre tais formas foi entendido que se incluía a restituição no que respeita à exportação, de somas superiores às efetivamente cobradas num ou em vários estádios, sobre esses produtos, sob forma de impostos indiretos ou de imposições na importação.

Importa distinguir os casos em que, em matéria de tributação indireta das transações internacionais, os Estados praticam o chamado 'método do reembolso' daqueles em que adotam o 'sistema da isenção', cumprindo salientar desde já que a opção por um ou outro destes sistemas depende do tipo de imposto sobre o valor das transações vigente em cada País.

Com efeito, nos países onde exista um imposto sobre o valor das transações de tipo polifásico, quer se trate de um imposto cumulativo ou em cascata, quer se trate de um imposto sobre o valor acrescentado, a mercadoria em causa, antes de ser exportada, já foi normalmente objeto de uma ou mais imposições, correspondentes aos vários estádios do seu circuito produtivo e comercial, anteriores à exportação. E porque assim é, o país e de origem deverá restituir na exportação os impostos previamente percebidos sobre o produto". (XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil, Rio de Janeiro: Forense, p. 226-232).

Vide, nesse contexto, que, muito embora o crédito do Reintegra seja benefício fiscal, isso não significa que o legislador ordinário ou a autoridade competente para editar o regulamento autorizado possa tratar do benefício violando a não discriminação tributária ou ensejando concorrência desleal.

DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

Daquele trecho do parecer da Comissão Mista sobre a MP nº 651/14, transcrito alhures, ainda é possível se destacar um importante elemento para a resolução de presente controvérsia: **a outorga de poderes ao Poder Executivo para definir o percentual para o cálculo do crédito, observando-se o piso e o teto fixados na lei, esteve relacionada justamente com a possibilidade de esse Poder dimensionar o próprio resíduo tributário embutido no preço de exportação dos bens.** Nesse

ponto, entra em discussão o princípio da legalidade tributária.

Em matéria tributária, já consignei em outras ocasiões (RE nº 838.284/SC, RE nº 1.043.313/RS e ADI nº 4.397/DF) que o princípio da legalidade tributária não incide de maneira uniforme sobre todos os aspectos da regra matriz de incidência do tributo e que a análise da observância ou da violação desse princípio deve ser realizada caso a caso, atentando-se para a espécie tributária envolvida. Ainda em sede de princípio da legalidade tributária, tenho registrado que o diálogo entre a lei e o regulamento autorizado deve observar três diretrizes: **subordinação, desenvolvimento e complementariedade**.

No presente caso, embora não esteja em jogo uma regra de incidência tributária propriamente dita, mas sim um benefício fiscal concedido pela União, é possível se aproveitar aquelas três diretrizes.

Na espécie, verifica-se que a lei traz disciplinas as quais fazem com que o regulamento autorizado fique a ela subordinado. Nesse ponto, é importante destacar que a lei fixou os limites a serem observados pelo regulamento autorizado: o percentual para o cálculo do crédito pode variar entre 0,1% e 3%, podendo, excepcionalmente, ser acrescido de dois pontos percentuais.

No que diz respeito ao desenvolvimento, percebe-se que o objetivo do Reintegra é, propriamente, **concretizar a restituição total ou parcial² (embora o ideal seja a restituição total) do resíduo tributário presente na cadeia econômica, a fim de se realizar o princípio da tributação no destino**. Cumpre, portanto, ao regulamento autorizado, desenvolver esse princípio, respeitando os limites estabelecidos na lei.

Nesse ponto, cumpre realçar que o diálogo da lei com o regulamento autorizado também tem apoio na ideia de que é razoável se entender que o Poder Executivo, por ter maior proximidade com os dados concretos relacionados com a tributação na cadeia econômica e com as operações de exportação, tem, efetivamente, grande capacidade institucional para estabelecer qual seria tal percentual razoável, inclusive levando em consideração o orçamento e as finanças do estado. Note-se, contudo, que, em todo caso, deve ser respeitado o teto fixado na lei.

Por fim, cumpre realçar ter a lei do Reintegra realizado diálogo com

2 **Vide** o art. 21, **caput**, da Lei nº 13.043/14: “Art. 21. Fica reinstituído o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras - REINTEGRA, que tem por objetivo devolver **parcial ou integralmente** o resíduo tributário remanescente na cadeia de produção de bens exportados” (grifo nosso).

o regulamento autorizado também em termos de complementariedade. Afinal, deixou-se para regulamento complementar o aspecto quantitativo do benefício fiscal.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, julgo improcedentes as ADI nºs 6.040/DF e 6.055/DF.
É como voto.