O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN: I nicialmente, cumprimento o e. Ministro-relator Gilmar Mendes, de quem *data venia* divirjo.

Trata-se de Ações Diretas de Inconstitucionalidade em face da Lei nº 13.043/2014, que institui o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (REINTEGRA), e do Decreto nº 8.415/2015.

A ADI 6.040, ajuizada pelo Instituto Aço Brasil, visa a declaração parcial de inconstitucionalidade do caput do artigo 22 da lei 13.043/14, com a supressão da expressão "estabelecido pelo Poder Executivo". Pretende, ainda, que o STF dê interpretação conforme a Constituição Federal aos parágrafos 1º e 2º do artigo para assegurar o direito do exportador de recuperar resíduos tributários que remanescem na cadeia produtiva do produto exportado, a partir das peculiaridades do caso concreto.

Por fim, a ADI volta-se a supressão da expressão "de 3%" constante do caput do artigo 2º do Decreto 8.415/2015, e para que sejam declarados inconstitucionais os parágrafos 7º e 8º do mesmo artigo, o que asseguraria a utilização plena do Reintegra.

A Confederação Nacional da Indústria (CNI) sustenta na ADI 6.055 que o artigo 22 da Lei nº 13.043/14 delega ao Poder Executivo a calibração do percentual de apuração do crédito do regime, sob ressalvas e condições. De maneira que, após fixado o percentual que se entender adequado, não o pode o Executivo reduzir discricionariamente e sem uma relevante justificativa a mitigar aplicação plena do princípio do país do destino.

É o relatório, passo ao voto:

1. O REINTEGRA, a eficácia normativa do *princípio do país do destino* na ordem interna e a discricionariedade regrada:

A compreensão da desoneração tributária da cadeia produtiva exportadora demanda, em primeiro, compreender o REINTEGRA como instrumento apto para propiciar neutralidade econômica no fluxo internacional de mercadorias por meio do *princípio do país do destino* ; o que reportado com grande acuidade pelo d. Relator.

Tem-se, no entanto, que quando do reporte à evolução jurisprudencial deste E. STF sobre a aplicação do *princípio do país do destino* , com

Plenário Virtual - minuta de voto - 08/04/2022

destaque para o julgamento do Tema 475, rel. Min. Dias Toffoli - que trata da incidência do ICMS ao longo da cadeia produtiva exportadora- registra o presente relator Min. Gilmar Mendes que os contornos interpretativos da imunidade das exportações não se revelam com a amplitude pretendida quando então restei vencido no Plenário Virtual dado entender que as imunidades técnicas, também, comportam interpretação teleológica de modo a alcançar toda extensão da cadeia produtiva exportadora.

Simultaneamente, oportuno registrar, de outro lado, que este mesmo E. STF empreendeu recente julgamento unânime, também em sede de repercussão geral (Tema 674), de minha relatoria para albergar na regra imunitória do art.149, §2º, as exportações indiretas quando adotadas entre as razões de decidir que "*... a regra no comércio internacional em casos de tributação sobre o consumo é a aplicação do princípio do destino, segundo o qual o Estado destinatário, é dizer, em que se dará o consumo do produto que sofreu industrialização na territorialidade de outro ente soberano, deve recolher o tributo sobre a manifestação de riqueza. Em suma, a finalidade é desonerar, em termos tributários, as exportações e onerar as importações, favorecendo a balança comercial do país.*"

Nesse cenário, este E. STF reconhece que a desoneração constitucional ou legal da cadeia produtiva dirigida à exportação é orientada pelos princípios fundamentais do direito tributário internacional, notadamente o da territorialidade, da fonte e da universalidade, como consectários inafastáveis do princípio da igualdade na seara tributária (art.150, II), fim último da tributação em consonância ao que por mim argumentado no Tema 225 da sistemática da repercussão geral vertido no RE 601.314, de minha relatoria.

Por todos os estudiosos do Direito Tributário Internacional, embaso-me nas lições do Professor Titular de Direito Tributário do Largo São Francisco (USP) Luís Eduardo Schoueri segundo as quais a territorialidade relaciona-se com o aspecto espacial do fato gerador do tributo, delimitando a soberania fiscal, ao correlacionar os fatos jurídicos relevantes ao elemento de conexão território. Assim, " *a territorialidade surge, numa primeira acepção, como mero critério de política econômica. Na tributação sobre o consumo (no Brasil, ICMS E IPI), o referido critério surge na busca de tributarem-se os bens no país de seu produtor (origem) ou de seu consumidor (destino).* " (SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios do Direito Tributário Internacional: territorialidade, fonte e universalidade. In: FERRAZ, Roberto. *Princípios e Limites da Tributação.* São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 326.

Plenário Virtual - minuta de voto - 08/04/2022

Ainda em consonância ao pensamento de Schoueri, muito dedicado à Tributação Internacional, verifico que, em homenagem ao princípio da isonomia, deve-se guardar coerência nas escolhas legislativas acerca dos critérios de sobre-regras (*überrecht*) tributárias internacionais:

> "A crítica a tal regra é imediata: tem o legislador a opção pela adoção do princípio da territorialidade pura, ou por seguir a universalidade. Um ou outro caminho estão abertos. O princípio da igualdade, entretanto, impõe que o legislador escolha um critério e, a partir daí, siga-o coerentemente, sob pena de recair em arbitrariedade, ferindo, daí, o princípio da igualdade." (Ibid., p. 373)

Assim sendo, sob a perspectiva das práticas fiscais internacionais, ao determinar a imunidade da tributação indireta nas exportações, reconhece-se por presentes ônus fiscais na cadeia produtiva repercutindo no preço dos produtos com destino ao exterior.

De maneira a fixar a tributação do consumo na origem, conjuga-se a o *método a isenção* com o *método do reembolso* , assegurando que não haja perda parcial da eficácia da norma imunizante das exportações de bens e serviços.

Nesse cenário, a considerar a presença de ônus fiscais ao longo da cadeia produtiva exportadora, tem-se a constatação imediata quanto à necessidade de adoção de instrumentos econômicos-financeiros com vistas à ressarcir o contribuinte-exportador de resíduos tributários ao longo da cadeia a despeito da regra imunitória; o que se constata em função de atecnia do sistema tributário, com destaque para tributação sobre o consumo: ICMS, IPI, ISS e PIS/Cofins; que a despeito das regras exoneratívas a plena imunidade tributária apenas é alcançada com aplicação simultânea do método do crédito/reembolso.

Portanto, é nessa realidade de falha estrutural do sistema tributário brasileiro que o REINTEGRA foi concebido com o propósito de ressarcir resíduos tributários ao longo da cadeia produtiva exportadora, tanto no estágio final da produção da mercadoria ou serviço, quanto nos estágios anteriores da cadeia produtiva (*prior-stage*) ao que equivocada a premissa de que tal regime especial trata-se de instrumento diverso/adicional às regras de imunidade tributária.

O REINTEGRA opera como instrumento/garantia do *princípio do país do destino* que albergado no princípio da isonomia (art.150, II) e positivado

Plenário Virtual - minuta de voto - 18/04/2022

na Constituição Federal mediante as regras de imunidade tributária, que por sua vez estão a contemplar não somente o método da exoração, mas, também, o método do crédito/reembolso em consonância com as regras do Sistema Multilateral do Comércio, com destaque para o previsto no *GATT (General Agreement Trade Tarifs) e* ASMC *(* Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias) *,* conforme reconhecido em julgamento em painel instaurado perante o Órgão de Apelação da Organização Mundial do Comércio (OMC). (*Dispute Settlement*- DS n.472, Apellate Body- World Trade Organization).

A propósito da eficácia dos acordos multilaterais do comércio na ordem interna, considerando que o Brasil é signatário de diversos acordos da Organização Mundial do Comércio (OMC), melhor doutrina de Direito Tributário Internacional há muito reconhece que integram o sistema tributário nacional.(SCHOUERI, L.E. Tributação e cooperação internacional. *Revista Fórum de Direito Tributário- RFDT,* Belo Horizonte, n.7, p.25-54, jan /fev.2004.)

A propósito da aplicação do *princípio do país do destino,* previsto nos acordos do GATT e ASMC firmados em diferentes rodadas da OMC, Lucas Bevilacqua estabelece as seguintes premissas para concluir pela sua eficácia normativa na ordem tributária interna:

> "Ao momento em que a República Federativa do Brasil internalizou os acordos da OMC assumiu obrigações perante o sistema multilateral do comércio, comprometendo-se, assim, a adotar os critérios de tributação enunciados, entre os quais o do *principio do país do destino,* que representa não só uma limitação à tributação indireta das exportações, mas, também, à concessão de subsídios à exportação.
>
> Ainda que entenda ter esse princípio, nos termos em que enunciado nos acordos da OMC um caráter apenas autorizativo da desoneração da tributação indireta, alguma força normativa tanto GATT quanto ASMC hão de ter. A primeira que seguramente há é de norma com eficácia programática para os países-membros, que, ao editarem suas legislações tributárias, devem promover neutralidade no fluxo internacional de mercadorias mediante a desoneração das exportações.
>
> Uma segunda eficácia da adesão do Brasil aos acordos da OMC é que o *princípio do país do destino* pode desempenhar uma função de auxílio na interpretação e aplicação das normas exonerativas das exportações.(...)

Plenário Virtual - minuta de voto - 08/04/2022

> Outra função que seguramente há, conforme já verificado no Brasil, é que o princípio do país do destino pode ser utilizado como parâmetro de controle de constitucionalidade a partir do tratamento conferido aos tratados internacionais pela Constituição e pelo Código Tributário Nacional (CTN), cujo art.98 prevê que a legislação tributária superveniente observe os tratados internacionais." (BEVILACQUA, Lucas. *Incentivos fiscais às exportações.* Rio de Janeiro: Lúmen juris, 2018, p.40)

A jurisprudência deste Eg. STF não hesita em reconhecer cogência ao Direito do Comércio Internacional (cf. ADPF 101, rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 24/06/2009), inclusive, no julgamento de lides tributárias a exemplo de precedente do Tema 8 de Repercussão Geral citado pelo d. Relator a propósito da exoneração da CSLL nas exportações. (RE 564.413, rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 12/08/2010) e pertinente advertência em voto de lavra Min. Ellen Gracie quanto à necessidade de observância do ASMC- Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias (RE 474.132, rel. Min. Gilmar Mendes, julgado em 12/08/2010).

A própria União já reconheceu eficácia ao ASMC quando firmou na qualidade de República Federativa do Brasil, considerando seu caráter bifronte, defesa competente e aguerrida perante o painel instaurado na OMC para afastar o caráter de subsídios tributários/subvenções econômicas ao registrar que trata-se de mero ressarcimento dos ônus fiscais incorridos mediante "...avaliação que depende de estimativa complexa do custo da tributação indireta, considerando os diferentes regimes de tributação aplicáveis a cada fase da cadeia produtiva."

Considerando a convergência dos ordenamentos interno e internacional não encontra melhor acolhida argumentar agora tratar-se de incentivo fiscal classificado como *subvenção econômica* de custeio, enquanto, já reconhecido a partir de defesa da própria União tratar-se de mero ressarcimento de ônus fiscais incorridos ao longo da cadeia produtiva exportadora como instrumento consectário da aplicação do *princípio do país do destino* .

De acordo com as lições do emérito Professor Titular do Largo São Francisco (USP) Tércio Sampaio Ferraz Júnior o REINTEGRA trata-se "de técnica utilizada pelo estado para a realização de determinados objetivos, mediante um regime especial...trata-se de um mecanismo cuja natureza jurídica aponta para um espécie de exigência técnica no sentido de uma medida de regulação tributária"(FERRAZ JR. Tércio Sampaio.

Plenário Virtual - minuta de voto - 08/04/2022

REINTEGRA: natureza jurídica e divergência jurisprudencial. In: BRIGAGÃO&MATA, Gustavo e Juselder Cordeiro. *Temas de direito tributário:* em homenagem a Gilberto Ulhoa Canto. Belo Horizonte: Arraes, 2020, p.829-841, p.829).

Opera-se, *prima facie* , o artigo 22 da Lei n.13.043/2014 ao prever ressarcimento *"mediante a aplicação de percentual estabelecido pelo Poder Executivo"* como delegação legislativa, considerando a complexidade da avaliação e mensuração dos ônus fiscais de cada regime tributário setorial e fase das diferentes cadeias produtivas exportadoras.

Tal prerrogativa não confere ao Poder Executivo um "cheque em branco" para promover a alteração dos percentuais, ainda que na margem fixada de 0,1 a 3%, vez que a própria Lei 13.043/2014 estabelece critério técnico para alteração correspondente única e exclusivamente ao ônus fiscal de cada fase e cadeia produtiva exportadora.

Não se ignora que a alteração do percentual, mediante ato normativo próprio do Executivo, é autorizada pela lei, mas inadmite-se redução aleatória ao critério técnico definido em lei em observância ao *princípio do país do destino* .

Tampouco se ignora que este Eg. Supremo Tribunal reconhece certa discricionariedade ao Poder Executivo para fixação da tributação do comércio exterior (RE 570.680/RS, rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJE de 4/12/2009), no entanto, não é a contingência fiscal e/ou alocação diversa de recursos que autoriza indiscriminada redução.

A questão juridicamente relevante é saber se no exercício desta prerrogativa o Poder Executivo encontra-se autorizado diante da escassez de recursos financeiros promover a redução do percentual da apuração de crédito a mitigar regras de imunidade tributária, colidindo com *princípio do país do destino* ante aos acordos multilaterais do comércio dos quais o Brasil é signatário.

Ainda que este Eg. Supremo Tribunal Federal já tenha reconhecido a discricionariedade do Poder Executivo para a concessão de exonerações fiscais em vista da efetivação de políticas fiscais e econômicas (MS 34342 AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, Pleno, Dje 23/08/2017), parece-me necessário traçar um *distinguo* : não se está aqui a tratar, simplesmente, da capacidade de programação orçamentária da Administração Pública para a efetivação de determinada política econômica e/ou contingência fiscal, mas de observância de regras do Sistema Multilateral do Comércio as quais o país é

Plenário Virtual - minuta de voto - 08/04/2022

signatário e há muito internalizadas na ordem tributária pátria com vistas a promover harmonização tributária e, por conseguinte, integração do Brasil ao Comércio Internacional.

Cumpre, assim, destacar que a atuação do Poder Executivo não pode ocorrer de forma completamente discricionária devido ao fato de o REINTEGRA não ser mero benefício fiscal, mas sim um mecanismo de desoneração do exportador dos resíduos tributários, cujos os instrumentos de compensação não foram suficientes para neutralizá-los.

A redução dos percentuais de ressarcimento , realizadas pelos Decretos n° 8.543/2015, n° 9.148/2017 e n° 9.393/2018, inobservam quaisquer estudos prévios tendentes a mensurar o valor médio dos resíduos tributários não compensados, ou a avaliar os impactos dessas medidas sobre as indústrias exportadoras ao que carecem, portanto, de motivação; não sendo a escassez fiscal motivo legítimo para tanto.

Nesse sentido, a opção normativa de redução indiscriminada do percentual na apuração de créditos no REINTEGRA encontra óbice no próprio devido processo legislativo na medida em que ausente motivação suficiente dado tratar-se de uma autêntica discricionariedade regrada que entre as balizas encontra-se justamente o *princípio do país do destino* que opera no caso ora em exame como parâmetro de controle de constitucionalidade .

É inegável que, ao admitir-se a redução indiscriminada dos percentuais para apuração de crédito no REINTEGRA eleva-se o custo ante a permanência de ônus fiscais na cadeia produtiva exportadora, por conseguinte, perda automática de competitividade; o que prejudicial à integração do país no Comércio Internacional.

Melhor compreendido o *status* constitucional do *princípio do país do destino* do qual as regras de imunidades tributárias são derivadas tendo, por sua vez, o REINTEGRA como garantia-consectária para desoneração integral das exportações torna-se fundamental desvendar sua efetiva natureza jurídica.

O d. Relator Min. Gilmar Mendes, servindo-se de classificação própria da contabilidade pública (art.12, §3º, II, Lei n.4320/1964, "Lei dos Orçamentos Públicos") a compreendeu como benefício fiscal sob a modalidade de *subvenção econômica* no Direito Financeiro , na linha das informações prestadas pela AGU, enquanto, anteriormente a própria União, enquanto República Federativa do Brasil, defendera perante a OMC tratar-

Plenário Virtual - minuta de voto - 08/04/2022

se de mero ressarcimento/reembolso de resíduos tributários ao longo da cadeia produtiva exportadora ante à "falhas" no sistema tributário nacional, vejamos:

2. Da natureza jurídica do REINTEGRA: incentivo fiscal, subsídio tributário/subvenção econômica ou espécie *sui generis* de repetição de indébito!?

Conhecido por alguns como sucessor do *crédito-prêmio do IPI* , enquanto, para outros, plágio do *Reintegro* argentino, certo é que há tempos o Governo Federal edita mecanismos de ressarcimento aos exportadores e, tempos depois, empreende reduções ou mesmo revogação à revelia das regras constitucionais de segurança jurídica contribuindo para um cenário da macrolitigância fiscal perante este Eg. STF.

A maioria dos julgamentos até o momento proferidos respeitam à aplicação do princípio da anterioridade nonagesimal à redução dos percentuais sobre os quais os exportadores serão ressarcidos, sob uma equivocada premissa que o REINTEGRA benefício fiscal vinculado às contribuições do PIS/Cofins que inobservam a anterioridade do exercício; o que culminou afetação do tema na sistemática de Repercussão Geral (Tema 1108).

O melhor deslinde da matéria já alçada aos Tribunais Superiores demanda enfrentamento quanto à efetiva natureza jurídica dos ressarcimentos no âmbito do REINTEGRA: se incentivo fiscal, subsídios tributários/subvenção econômica ou espécie *sui generis* de repetição de indébito o que determinará, assim, seu regime jurídico.

Para ambas as turmas do Superior Tribunal de Justiça (STJ) os ressarcimentos promovidos no âmbito do REINTEGRA tem natureza de incentivo fiscal (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº1.443.771/RS, Segunda Turma, rel. Min. Humberto Martins, julg. em 19.05.2015 e REsp nº 1.732.813/RS. Primeira Turma, relator Ministro Gurgel de Faria, julg. 14.05.2019); o que *data venia* não encontra respaldo na doutrina financeira e tributária.

Para o Professor Titular de Direito Financeiro do Largo de São Francisco (USP) Fernando Facury Scaff não se afigura o melhor entendimento

Plenário Virtual - minuta de voto - 08/04/2022

categorizar o REINTEGRA como *benefício* ou *incentivo fiscal* em que pese o vocábulo legal empregado na própria lei e exposição de motivos sem rigor com a técnica tributária exonerativa.

Segundo Scaff o REINTEGRA consubstancia *direito* do contribuinte-exportador em ver-se ressarcido dos resíduos tributários próprios da cadeia produtiva exportadora por diretriz do *princípio do país do destino* (SCAFF, Fernando Facury. REINTEGRA: *direito, benefício ou incentivo fiscal?.* Consultor Jurídico. Contas à vista. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2022-mar-01/contas-vista-reintegra-direito-incentivo-ou-beneficio-fiscal. Acesso em 16/03/2022).

Conforme antes visto a propósito do *princípio do país do destino* Luís Eduardo Schoueri leciona que "a imunidade às exportações se explica a partir da decisão do constituinte brasileiro – seguindo tendência universal – de o País adotar, em suas relações internacionais, o princípio do destino na tributação do consumo. " (SCHOUERI, Luis E. *Direito Tributário* . São Paulo: Editora Saraiva, 2021, p. 274)

Lucas Bevilacqua, em pesquisa de doutoramento (USP), entende que o *princípio do país de destino* representa limitação ao poder de tributar considerando que as limitações constitucionais, ante ressalva do *caput* art. 150, não se esgotam nas imunidades tributárias; sendo certo que cláusulas firmadas em tratados internacionais com vistas à assegurar liberdade no Comércio Internacional, a exemplo do GATT e SMC, também balizam o exercício do poder de tributar (BEVILACQUA, Lucas. *Incentivos fiscais às exportações.* Rio de Janeiro: Lúmen juris, 2018, p.42)

Com toda *venia* ao Ministro-relator, que empreendeu efetiva análise da natureza jurídica em seu voto, inclusive, orçamentária para categorizar os ressarcimentos do REINTEGRA como *subvenções econômicas* não lhe assiste razão em empreender tal classificação contábil para chancelar o livre arbítrio do Poder Executivo na fixação do percentual a ser ressarcido.

É bem sabido que na interdisciplinaridade do direito não são as ciências contábeis e/ou econômicas que definem os institutos jurídicos, quanto ao menos o regime jurídico constitucional a ser aplicado.

A própria jurisprudência desse Eg. STF reconhece a autonomia do direito, que não se curva ao conceito contábil para aplicar o direito ainda que tomada como ponto de partida "...de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do

Plenário Virtual - minuta de voto - 08/04/2022

Direito Tributário." (RE n.606.107, rel. Min. Rosa Weber, julgd em 22/05 /2013)

Há muito já advertia Min. Rosa Weber, quando do julgamento do Tema 283 de Repercussão Geral, que discutia justamente o âmbito da imunidade PIS/Cofins (art.149, §2º) para abranger a transferência dos créditos ICMS exportação (art.155, §2º, X, a): "Não há, assim, que buscar equivalência absoluta entre os conceitos contábil e tributário."

A partir dessa premissa de compreensão da autonomia do ordenamento jurídico não há correspondência necessária das subvenções econômicas com os benefícios e incentivos fiscais, vez que há subvenções que não correspondem à incentivos fiscais, bem como, incentivos fiscais que não correspondem à subvenções econômicas.

No entanto, os ressarcimentos promovidos no âmbito do REINTEGRA, seja mediante compensação, seja mediante reembolso *in spei,* nas lições de Tércio Sampaio Ferraz Júnior não enquadram-se, "...propriamente, diante de qualquer "vantagem" ou "benefício". Trata-se, antes, de imunidade objetiva, isto é, mão interessa a pessoa do contribuinte, mas apenas o objeto que no caso são as receitas decorrentes de exportação"

Tércio Sampaio Ferraz Júnior apresenta compreensão constitucionalmente mais adequada quanto a natureza dos ressarcimentos promovidos no âmbito do REINTEGRA:

> "...a concessão do referido crédito não constitui subvenção. Isso porque subvenções representariam vantagens financeiras dadas pelo governo para tentar alcançar resultados econômicos desejados, diferentemente do que ocorre com o reembolso real (efetivamente existente) da carga tributária da atividade, implicando sua redução ou exclusão.
>
> [...] Ou seja, a própria lei referiria que se trata de um ressarcimento, uma devolução de parte do que a empresa já pagou, para desonerar a exportação dos tributos residuais incidentes na cadeia produtiva, tais como as verbas previdenciárias." (FERRAZ JR. Tércio Sampaio. REINTEGRA: natureza jurídica e divergência jurisprudencial. In: BRIGAGÃO&MATA, Gustavo e Juselder Cordeio. *Temas de direito tributário:* em homenagem a Gilberto Ulhoa Canto. Belo Horizonte: Arraes, 2020, p.829-841, p.829) p. 830)

Plenário Virtual - minuta de voto - 08/04/2022

A partir do afastamento da natureza jurídica dos ressarcimentos no âmbito do REINTEGRA como incentivo fiscal e subvenção econômica, Tércio Sampaio Ferraz Júnior conclui tratar-se de espécie *sui generis de repetição de indébito* considerando que o valor creditado ou pago ao contribuinte nada mais é do que ressarcimento do ônus fiscal incorrido ao longo da cadeia exportadora constitucionalmente exonerada por regras de imunidades tributárias.

Nesse cenário, definida a natureza jurídica do REINTEGRA como direito do contribuinte tenho que inconstitucionais as reduções promovidas pelo Governo Federal não sendo crível razões de ordem financeira para supressão de direitos subjetivos do contribuinte-exportador constitucionalmente respaldado pela limitação constitucional do *princípio do país de destino* e as consectárias regras de imunidade tributária das exportações.

No cenário de crise das finanças públicas o Governo Federal, em vez de atrair divisas ao país mediante ingresso de investimentos no país, promoveu sucessivas reduções do ressarcimento dos exportadores, o que ensejou cem número de recursos com vistas a ver assegurado respeito ao princípio da anterioridade tributária; corrente a que me filio (RE nº **1.277.774** /RS (DJe 06/08/2020); RE nº **1.273.259** /RS (DJe 06/08/2020); RE nº **1.278.521** /SC (DJe 06/08/2020); RE nº **1.269.347** /RS (DJe 02/07/2020).

A redução do percentual de ressarcimento majora indiretamente a carga tributária dos contribuintes, além de conferir "maior liquidez ao capital de giro da exportadora, incorporando-se amiúde nas operações relacionadas com seu objeto social" (ALVIM, Eduardo Arruda; XAVIER, Marília Barros; SOARES, Maria Helena. A importância do princípio da anterioridade em matéria de tributação. *Revista dos Tribunais* , vol. 1023/2021. Jan / 2021, p. 167 – 181).

Certo é que porventura entenda-se tratar de incentivo fiscal, dúvida não há de que deve ser observado o princípio da anterioridade, conforme entendimento mais atualizado do STF em matéria de revogação de incentivos tributários; o que merece melhor análise na secção a seguir dedicada a análise da segurança jurídica.

3. Da redução do REINTEGRA face ao princípio da segurança jurídica e seus consectários da anterioridade nonagesimal, da anterioridade do exercício e da anualidade orçamentária:

Plenário Virtual - minuta de voto - 08/04/2022

Conforme antes visto o REINTEGRA, editado com o propósito de ressarcir valores referentes a resíduos tributários nas cadeias produtivas exportadoras, teve sucessivas reduções e restabelecimentos que estão a demandar análise serena na perspectiva da segurança jurídica da tributação no comércio exterior.

Entre as diversas expectativas humanas, indubitavelmente a maior dessas é por segurança; o que agravado ante as incertezas próprias de uma sociedade de risco. A incerteza paira no próprio conceito do tempo, conforme há muito Santo Agostinho já questionava "o que é tempo? [...] posso dizer com segurança que não existiria um tempo passado, se nada passasse; e não existiria um tempo futuro se nada devesse vir, e não haveria tempo presente se nada existisse."(AGOSTINHO, Santo. *Confissões.* 36. imp. São Paulo: Paulus, 2016. p. 338-339.)

A redução do REINTEGRA desafia rigorosa análise não apenas sob a perspectiva da anterioridade, mas, também, quanto à própria legitimidade ante a base da confiança estabelecida a partir da compreensão do REINTEGRA como instrumento de política pública a qual aderiu o contribuinte-exportador.

A aplicação da segurança jurídica em matéria de tributos sobre o comércio exterior, como sabido, é mitigada ante a função indutora desempenhada por esses (SCHOUERI, Luís Eduardo. Segurança Jurídica e normas tributárias indutoras. In: RIBEIRO, Maria de Fátima. *Direito tributário e segurança jurídica.* São Paulo: MP, 2008. p. 117-146.); o que, no entanto, não é o caso dado que o REINTEGRA conforme antes visto nada mais é que técnica do *princípio do país do destino* consectário da neutralidade econômica no Comércio Internacional.

Portanto, ao contrário do reconhecido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), o REINTEGRA não tem natureza de *incentivo fiscal* e sequer consubstancia qualquer propósito indutor, na medida em que se destina tão apenas a ressarcir o exportador do ônus tributário incorrido em etapas anteriores com vistas a atender, assim, ao *princípio do país do destino* garantindo-se competitividade às mercadorias produzidas no país.

Ainda que afastada a aplicação da regra da anterioridade tributária ao REINTEGRA em função de não tratar-se de incentivo fiscal, tem-se que o

Plenário Virtual - minuta de voto - 08/04/2022

princípio da proteção da confiança ampara a situação consolidada como ato jurídico perfeito do agente econômico que assim estruturou seus negócios confiado na política pública de comércio exterior.

De acordo com as lições de Clóvis Bevilacqua, a irretroatividade da nova lei não implica apenas com que esta tenha somente efeitos futuros, mas que respeite os atos passados consolidados com base naquela lei anterior (BEVILACQUA, Clóvis. Teoria geral do Direito Civil. 2. ed. Rio de Janeiro: Rio, 1980. p. 25.), característica que se aplica perfeitamente à situação ora em exame: o percentual de 3% deve ser mantido aqueles contribuintes que, na vigência da lei anterior, estruturaram seus negócios com vistas à exportação, independentemente de configurar-se incentivo fiscal, subvenção econômica ou *spei sui generis* de repetição de indébito.

Ademais, a aplicação do valor segurança jurídica às relações jurídicas tributárias em muito transcende os princípios constitucionais tributários explícitos da irretroatividade, legalidade, anterioridade e anterioridade nonagesimal. (TORRES, Ricardo Lobo. A segurança jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar. In: FERRAZ, Roberto. Princípios e limites da tributação. v. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 430.)

Há limitações implícitas ao poder de tributar, a exemplo do princípio da proteção da confiança (Cf. TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da proteção da confiança do contribuinte. *Revista Fórum de Direito Tributário* , Belo Horizonte, v. 1, n. 6, nov. 2003) que suficiente para assegurar ao contribuinte-exportador reembolso no percentual original.

A redução repentina, pelo Governo Federal, dos valores a serem ressarcidos no âmbito do REINTEGRA constitui medida própria de um "estado da quebra da confiança" estabelecido pelo exportador naquela política pública de comércio exterior antes editada.

Nesse sentido, verifica-se que por meio da redução dos percentuais do REINTEGRA a equação financeira do exportador é evidentemente reduzida, caracterizando majoração indireta de tributo.

De outro lado, em afastada aplicação do princípio da anterioridade tributária por prevalecer o entendimento de tratar-se de subvenção direta tem-se que assumir, por dever de coerência do sistema, sua submissão às normas orçamentárias, entre as quais o princípio da anualidade.

Interessante notar que, por ocasião da Proposta da Lei Orçamentária Anual (PLOA 2015), a União já havia projetado "gasto tributário"

Plenário Virtual - minuta de voto - 08/04/2022

correspondente a um ressarcimento de 3% sobre a receita de exportação; o que constava, inclusive, do Demonstrativo de Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários). (Disponível em: http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal /previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-2015. Acesso em: 20/12/2017.)

O princípio da anualidade orçamentária é instrumento apto para (re) estabelecer a "base da confiança" (ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica:* entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 367 e ss.) com o exportador que procedeu à estruturação de suas atividades econômicas na certeza da fruição do Reintegra em 3%, dado que os contratos no âmbito do comércio exterior são celebrados com expectativa de médio-longo prazo.

A redução do ressarcimento do REINTEGRA observando apenas a noventena, portanto, não recompõe a "base de confiança" do exportador na medida em que os contratos internacionais são firmados com expectativa muito além de um trimestre.

Na hipótese de os investimentos realizados serem frustrados, exclusivamente, em função da revogação da política pública que motivou o agente econômico a dirigir sua produção ao mercado externo vislumbra-se, inclusive, a possibilidade de atribuição de responsabilidade da União por intervenção na ordem econômica.

A medida em que o Estado intervém no mercado com vistas a propiciar um ambiente para a inserção de sua economia no comércio internacional assume, assim, uma posição de intervencionista ao que deve responder, inclusive, por eventuais danos provocados aos agentes econômicos. (Cf. SCAFF, Fernando Facury. *Responsabilidade civil do Estado intervencionista*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 227.)

Nessa perspectiva, vislumbro que a legislação tributária federal ao reduzir percentual de ressarcimento do REINTEGRA vulnera a segurança jurídica na tributação das operações de exportações sendo que eventuais alterações devem ser aplicadas tão somente no exercício financeiro seguinte respeitando, assim, o direito a "não surpresa" do contribuinte-exportador.

4. Dispositivo:

Ante todo o exposto julgo procedentes as ADIs ajuizadas para:

Plenário Virtual - minuta de voto - 08/04/2022

i) declarar parcialmente inconstitucional o caput do art. 22 da Lei 13.043 /14, a fim de suprimir a expressão "estabelecido pelo Poder Executivo", e

(ii) adotar interpretação conforme dos §§1º e 2º do art. 22, da Lei 13.043 /14 com a declaração de inconstitucionalidade sem redução de texto assegurando-se, assim, o direito subjetivo de recuperação do resíduo tributário remanescente na cadeia produtiva exportadora, mediante a comprovação por levantamento em cada produto a partir do crivo da autoridade legal;

(iii) declarar parcialmente inconstitucional, por arrastamento, a expressão "de 3% (três por cento)" do caput do art. 2º do Decreto 8.415/15 declarando-se inconstitucionais os §§7º e 8º do artigo, com interpretação conforme a Constituição aplicada ao art. 22 da Lei 13.043/14, garantindo-se, assim, a utilização integral do REINTEGRA mediante a aplicação de percentual que assegure, em cada cadeia produtiva, a devolução integral dos resíduos tributários presentes desde que atendidos os demais requisitos legais e regulamentares;

(iv) reconhecer a inconstitucionalidade dos Decretos n.8.415/15 e 9.393 /18 na medida em que inobservam aplicação no exercício financeiro seguinte.

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 08/04/2022