V O T O

O Senhor Ministro Gilmar Mendes (Relator):

I. Da Admissibilidade da presente ADI

Inicialmente, reconheço a legitimidade da Confederação Nacional da Indústria (CNI), confederação sindical, para a propositura da ação, em consonância com o art. 103, IX, da Constituição e art. 2º, IX, da Lei 9.868 /1999, e jurisprudência pacífica desta Corte (ADI 5.739, Rel. Min. Edson Fachin, DJe 9.9.2019; ADI 4.874, Rel Min. Rosa Weber, DJe 1º.2.2019; ADI 4.146 AgR, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 3.5.2019, entre outras.)

A caracterização da pertinência temática entre a atividade da autora e o objeto desta ação é verificada a partir do disposto no art. 3º de seus estatutos sociais, que lhe cominam defender os interesses gerais da indústria. O segmento industrial é diretamente afetado pelas normas impugnadas, havendo, portanto, relação de pertinência direta com os seus objetivos institucionais.

Reconheço também a legitimidade do Instituto Aço Brasil, tendo em vista decisão desta Corte, nos autos da ADI 6.040, julgada em 15.12.2020, DJe-042 public 8.3.2021, assim ementada:

> "AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEGITIMIDADE ATIVA. ENTIDADE DE REPRESENTAÇÃO NACIONAL. 1. ADI ajuizada pelo Instituto Aço Brasil contra o art.22 da Lei federal n.13.043/2014, que institui Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (REINTEGRA). 2. **Legitimidade ativa do Instituto Aço Brasil que congrega empresas associadas em diferentes unidades federativas com destinação de parcela significativa de suas produções às exportações. 3. Inaplicabilidade, no caso, do critério adotado para a definição do caráter nacional dos partidos políticos (Lei nº 9.096, de 19.9.1995: art. 7º), haja vista a relevância nacional da atividade dos associados do Instituto Aço Brasil, não obstante a produção de aço ocorrer em poucas unidades da federação** . 4. Procedência do Agravo Interno para reconhecer a legitimidade ativa do Instituto Aço Brasil com regular prosseguimento da ação." (realce atual)

Plenário Virtual - minuta de voto - 08/04/2022 00:00

Verifico também a regularidade dos demais requisitos de admissibilidade desta ação.

Conheço, portanto, das duas ações diretas de inconstitucionalidade, a ADI 6.055 e a ADI 6.040, e, considerando que se encontram devidamente instruídas e tendo em vista o princípio da economia processual, proponho a conversão do julgamento da cautelar em julgamento definitivo de mérito, como já admitido por este Plenário no julgamento das ADIs 4.163, rel. Min. Cezar Peluso, DJe 1º.3.2013; 4.925, rel. Min. Teori Zavascki, DJe 10.3.2015; 5.253, rel. Min. Dias Toffoli, DJe 1º.8.2017; e 6.012, rel. Min. Alexandre de Moraes, DJe 15.10.2019.

As presentes ações têm por objeto a declaração de inconstitucionalidade da possibilidade de redução do percentual de REINTEGRA pelo Poder Executivo.

Senhores Ministros, a fim de melhor compreender a matéria, dividi meu voto nos seguintes tópicos: a) da tributação baseada no princípio da origem e no princípio do destino; b) da política tributária brasileira relacionada às exportações; c) o REINTEGRA como política pública de incentivo às exportações e sua natureza jurídica.

II - Da tributação baseada no princípio da origem e no princípio do destino

Para melhor compreender a matéria, é interessante tecer algumas considerações sobre os princípios que norteiam a atuação estatal no tocante à tributação internacional, esta sendo entendida como relações tributárias que se submetem a mais de uma ordem jurídica soberana.

Em se tratando de tributação direta, isto é, aquela que incide sobre a renda e na qual o ônus tributário e econômico recaem sobre a mesma pessoa, fala-se dos princípios da universalidade e da territorialidade.

De acordo com o princípio da universalidade (*worldwide income taxation),* tributa-se toda a renda e patrimônio do contribuinte que tenha relação pessoal com determinado país, tal como nacionalidade ou residência, independentemente do local em que a renda é obtida ou de onde o bem se encontra.

Plenário Virtual - minuta de voto - 08/04/2020 00:00

De seu turno, a tributação baseada no princípio da territorialidade ou da fonte (*source income taxation)* é restrita aos bens localizados em determinado território ou à renda obtida nesse mesmo espaço geográfico.

Por sua vez, quando se está diante de tributação indireta, isto é, aquela que incide sobre o consumo e na qual o ônus econômico do tributo é repassado para um terceiro que não participa diretamente da relação tributária, regem os princípios da tributação no Estado de origem e no Estado de destino. É justamente essa a situação dos presentes autos.

De acordo com o princípio da origem, a tributação se dará no local onde os bens são produzidos, sendo permitida tributação adicional em cada etapa do ciclo de produção e comercialização.

Doutra banda, em consonância com o princípio do destino, a tributação caberá apenas ao Estado de destino dos bens, isto é, onde os bens são consumidos. A adoção do princípio do destino busca incentivar as exportações, a fim de que o produto exportado não se encontre em uma posição de desvantagem em relação à mercadoria produzida no país de destino, tendo como ideia básica a de que o país não deve exportar tributos. Conforme esclarece 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." (XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil, Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 226)

Vale ressaltar que a diferenciação entre princípio da origem e do destino também é largamente utilizada no Brasil quando se está diante de situações exclusivamente domésticas, em se tratando de cobrança de ICMS entre os estados da federação. Na presente ação, contudo, refiro-me ao princípio do destino e da origem aplicáveis às relações transnacionais.

É certo que a escolha entre um ou outro princípio ou regime tributário é exclusivamente política e baseada nos interesses que o respectivo país pretende proteger. Ademais, é comum os países adotarem um ou outro

Plenário Virtual - minuta de voto - 08/04/2020 00:00

princípio a depender da situação concreta. Por exemplo, o Brasil adota o princípio da territorialidade quando tributa a renda de um não residente, e o da universalidade em se tratando de residentes brasileiros.

As autoras da presente ação defendem que a Constituição Federal garante a tributação exclusiva pelo Estado do destino, tendo sido adotado, em sua plenitude, o princípio da não exportação de tributos (art. 149, §2º, II).

Nesse ponto, deve-se reconhecer que a prática internacional é, de fato, no sentido da adoção do princípio da tributação no Estado de destino. A esse respeito, confira-se o que estudo da OCDE ressalta:

> "there is widespread consensus that the destination principle, with revenue accruing to the country where final consumption occurs, is preferable to the origin principle from both a theoretical and practical standpoint. In fact, the destination principle is the international norm and is sanctioned by World Trade Organisation (WTO) rules." (OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing: Paris, 2014, p. 43-44)

Feitas essas breves considerações, passo a analisar o tratamento tributário que o ordenamento jurídico brasileiro confere às exportações.

III – Da política tributária brasileira relacionada às exportações

A globalização e a consequente internacionalização das empresas tornaram necessária a criação de mecanismos que, de um lado, combatam a concorrência fiscal prejudicial e, de outro, evitem a dupla ou múltipla tributação do mesmo fato jurídico por países distintos.

Enquanto a tributação era restrita – ou majoritariamente – realizada por um único Estado, este poderia atuar isoladamente na definição e implementação da política tributária que melhor convergisse com os seus interesses. Hoje, contudo, nenhum país que esteja inserido no comércio internacional pode definir a sua política fiscal sem levar em consideração as consequências dessa política no âmbito internacional.

Esse é o caso da Constituição Federal Brasileira de 1988, a qual se alinhou à prática internacional de incentivo às exportações e albergou inúmeras regras imunizantes. Confira-se:

Plenário Virtual - minuta de voto - 08/04/2022 00:00

Imunidade das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico:

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

(...)

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

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

Imunidade do IPI:

"Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

IV - **produtos industrializados;**

(...)

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

(...)

III - **não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.** "

Imunidade do ICMS:

"Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

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

(...)

X - não incidirá:

Plenário Virtual - minuta de voto - 08/04/2022 00:00

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores ;" (Redação dada pela Emenda Constitucional 42, de 19.12.2003)

Imunidade do ISS:

"Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
(…)
III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
(...)
§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar:
(...)
II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) "

Em resumo, pode-se afirmar que a Constituição Federal imunizou as seguintes operações e rendimentos relacionados à exportação:

- As receitas decorrentes de exportação da incidência de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico;

- Os produtos industrializados do IPI;

- As operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços do ICMS e, em relação ao último, também do ISS.

Buscou-se, assim, alcançar a neutralidade fiscal em relação às exportações, além de estimular o desenvolvimento da indústria nacional e garantir o superávit da balança comercial .

É necessário registrar que esta Suprema Corte já teve oportunidade de estabelecer alguns contornos interpretativos no que se refere às imunidades relacionadas à exportação.

A esse respeito, esta Corte definiu que não existe imunidade sobre o lucro advindo das exportações – diferenciando das receitas – bem como em

Plenário Virtual - minuta de voto - 08/04/2022 00:00

relação à CPMF, pois este tributo não se vincula diretamente à exportação, conforme se observa de precedente de minha lavra:

> "Recurso extraordinário. 2. Contribuições sociais. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF) . **3. Imunidade. Receitas decorrentes de exportação. Abrangência.** 4. A imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição, introduzida pela Emenda Constitucional nº 33/2001, não alcança a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), haja vista a distinção ontológica entre os conceitos de lucro e receita. **6. Vencida a tese segundo a qual a interpretação teleológica da mencionada regra de imunidade conduziria à exclusão do lucro decorrente das receitas de exportação da hipótese de incidência da CSLL, pois o conceito de lucro pressuporia o de receita, e a finalidade do referido dispositivo constitucional seria a desoneração ampla das exportações, com o escopo de conferir efetividade ao princípio da garantia do desenvolvimento nacional (art. 3º , I, da Constituição). 7. A norma de exoneração tributária prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição também não alcança a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF), pois o referido tributo não se vincula diretamente à operação de exportação. A exação não incide sobre o resultado imediato da operação, mas sobre operações financeiras posteriormente realizadas** . 8. Recurso extraordinário a que se nega provimento." (RE 474.132, minha relatoria, Tribunal Pleno, DJe 1º. 12.2010) (realce atual)

No tema 8 da repercussão geral, RE 564.413, o Supremo reiterou esse posicionamento envolvendo a incidência de CSLL sobre os lucros advindos da exportação, calhando transcrever a ementa:

> "IMUNIDADE CAPACIDADE ATIVA TRIBUTÁRIA. **A imunidade encerra exceção constitucional à capacidade ativa tributária, cabendo interpretar os preceitos regedores de forma estrita. IMUNIDADE EXPORTAÇÃO RECEITA LUCRO. A imunidade prevista no inciso I do § 2º do artigo 149 da Carta Federal não alcança o lucro das empresas exportadoras.** LUCRO CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO EMPRESAS EXPORTADORAS. Incide no lucro das empresas exportadoras a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido." (RE 564.413, Rel. Min. Marco Aurélio, Plenário, DJe 6.12.2010) (realce atual)

Plenário Virtual - minuta de voto - 08/04/2022 00:00

A tese de tal recurso paradigmático ficou assim redigida (tema 8):

> "A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL incide sobre o lucro decorrente das exportações. A imunidade prevista no artigo 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 33/2001, não o alcança."

Sendo assim, quanto ao critério orientador da escolha constitucional de exoneração, a jurisprudência desta Corte inclina-se em se ater aos aspectos objetivos da hipótese de incidência prevista na norma exacional.

Deve-se reconhecer, contudo, que, no RE 627.815 (tema 329 da repercussão geral), houve a sinalização de que, ao largo da interpretação estrita das regras imunizantes, também se admitiria o manejo da interpretação teleológica, na medida em que deveriam ser observadas as operações envolvendo o ato de exportação. Cite-se a ementa do respectivo acórdão:

> "RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA . VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO.
>
> **I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade.**
>
> II - O contrato de câmbio constitui negócio inerente à exportação, diretamente associado aos negócios realizados em moeda estrangeira. Consubstancia etapa inafastável do processo de exportação de bens e serviços, pois todas as transações com residentes no exterior pressupõem a efetivação de uma operação cambial, consistente na troca de moedas.
>
> III - **O legislador constituinte - ao contemplar na redação do art. 149, § 2º, I, da Lei Maior as receitas decorrentes de exportação - conferiu maior amplitude à desoneração constitucional, suprimindo do alcance da competência impositiva federal todas as receitas que resultem da exportação, que nela encontrem a sua causa, representando consequências financeiras do negócio jurídico de compra e venda internacional. A intenção plasmada na Carta Política é a de desonerar as exportações por completo, a fim de que as**

Plenário Virtual - Início de voto - 08/04/2022 00:00

empresas brasileiras não sejam coagidas a exportarem os tributos que, de outra forma, onerariam as operações de exportação, quer de modo direto, quer indireto.

IV - Consideram-se receitas decorrentes de exportação as receitas das variações cambiais ativas, a atrair a aplicação da regra de imunidade e afastar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS.

V - Assenta esta Suprema Corte, ao exame do *leading case,* a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos.

VI - Ausência de afronta aos arts. 149, § 2º, I, e 150, § 6º, da Constituição Federal.

Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC". (RE 627.815, Rel. Min. Rosa Weber, Plenário, DJe 1º. 10.2013) (realce atual)

Portanto, afastou-se a tributação sobre *todas as receitas que resultem da exportação, que nela encontrem a sua causa, representando consequências financeiras do negócio jurídico de compra e venda internacional* .

Entretanto, não há como estipular que a norma imunizante do art. 149, § 2º, I, CF incida sobre hipótese diversa daquela *mens constituicionis* de conferir imunidade sobre as receitas decorrentes da exportação, visando a favorecer o superávit da balança comercial nacional.

Igualmente, a disposição prevista no III do § 3º do art. 153 da CF deve ser interpretada de forma que incida apenas *sobre produtos industrializados destinados ao exterior* . O mesmo raciocínio se aplica às *operações relativas à circulação de mercadorias* e à *prestação de serviços* .

Nesse contexto, mais recentemente fora fixa a tese de repercussão geral do tema nº 475 no sentido de 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."*, restando expressamente decidido que "n *as operações de exportação, é clara a orientação quanto à impossibilidade de, a pretexto de se extrair da regra imunitória o máximo de efetividade, se adotar uma interpretação ampliativa, de modo a se abarcarem fatos, situações ou objetos a priori não abrangidos pela expressão literal do enunciado normativo." (* RE 754917, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 05/08/2020, DIVULG 05-10-2020 PUBLIC 06-10-2020)

Vejamos, agora, como esse raciocínio deve ser aplicado ao caso concreto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 08/04/2022 00:00

IV - O REINTEGRA como política pública de incentivo às exportações e sua natureza jurídica

a) Da diferenciação entre as imunidades à exportação e o REINTEGRA

Estabelecidas as premissas nas quais incide a imunidade à exportação, cabe agora analisar o funcionamento do REINTEGRA e a sua natureza jurídica, a fim de investigar se a diminuição do percentual de crédito do referido programa ofende a Constituição Federal.

O REINTEGRA é um programa criado pelo Governo Federal, no âmbito do Plano Brasil Maior, que restitui valores referentes ao resíduo tributário existente na cadeia de produção das empresas brasileiras exportadoras. O objetivo maior é o de aumentar a competitividade das empresas brasileiras exportadoras, de forma a desenvolver a indústria nacional e o comércio exterior.

O referido programa fora inicialmente criado em 2 de agosto de 2011, por meio da Medida Provisória 540, convertida na Lei 12.546/2011, e reinstituído em 2014, mediante a Medida Provisória 651, de 9 de julho de 2014, convertida na Lei 13.043/2014. Confira-se o que dizem os arts. 21 e 22 da Lei 13.043/2014:

> "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.
>
> 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.
>
> § 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. " (realce atual)

Da mera leitura do dispositivo que reinstituiu o REINTEGRA, já se percebe que o objetivo da norma é devolver **parcial** ou integralmente o resíduo tributário remanescente na cadeia de produção de bens exportados.

Plenário Virtual - minuta de voto - 03/01/2022 00:00

Na prática, o cálculo do valor a ser reintegrado é realizado aplicando-se um percentual entre um décimo por cento e três por cento sobre as receitas decorrentes da exportação de bens industrializados no Brasil. Assim:

> "a empresa relaciona suas notas fiscais com os correspondentes documentos de exportação (Declaração de Exportação 'DE' e Registro de Exportação 'RE') ao fim de cada trimestre e aplica o percentual sobre o valor do bem no local de embarque, no caso de exportação direta, ou valor da nota fiscal de venda para a Empresa Comercial Exportadora, no caso de exportação indireta.
>
> A título de exemplo, se uma empresa auferiu receita decorrente da exportação de bens no valor de R$ 1 milhão em um determinado trimestre beneficiado com 3%, terá direito a crédito no valor de R$ 30 mil e poderá pedir ressarcimento em espécie ou utilizar este valor para quitação de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal." (Halmenschlager, Gabriella. O Incentivo às Exportações e o Reintegra: Possibilidade de Apuração do Benefício em Relação às Vendas para a ZFM e ALC e às Receitas com Variação Cambial Positiva Decorrentes de Exportação. Revista de Direito Tributário Atual, v. 40. São Paulo: Dialética, 2018, p. 229.)

Sigamos.

O REINTEGRA existe pois, apesar das inúmeras imunidades relacionadas às operações e receitas decorrentes da exportação conferidas pela Constituição Federal, há determinados custos tributários que permanecem na cadeia de produção dos bens industrializados. Isso porque durante a cadeia de produção, adquirem-se, por exemplo, matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem que podem ser objeto de tributos cumulativos. Dessa forma, o produtor não consegue compensar esse tributo nas operações posteriores de maneira a se creditar integralmente de tal valor.

Transcrevo, por oportuno, trecho da manifestação do Senado Federal, que bem esclarece a diferenciação entre o custo para fabricação de um determinado bem e os tributos incidentes sobre esse mesmo bem:

> "Em termos técnicos, se o bem a ser exportado utiliza peças ou insumos não destinados a exportação, e se houve incidência tributária na fabricação destes no mercado interno, haverá um impacto no **custo** final do produto a ser exportado, mas nem por isso se poderá falar que houve tributação do bem a ser exportado.

Plenário Virtual - minuta de voto - 08/04/2022 00:00

> Por exemplo, o Brasil tem expressiva exportação de automóveis. E para a fabricação destes automóveis, há toda uma cadeia que envolve mecânica, prensas, funilaria, pintura, montagem, cada qual com várias matérias-primas (peças, motores, aço, tinta, plástico, tecido etc) que são impactadas por diversa carga tributária. Essa carga tributária certamente irá impactar no custo e no preço final do automóvel a ser exportado, mas dizer que qualquer tributação desta cadeia é uma tributação sobre exportação é um grande equívoco técnico-jurídico. A tributação de cada área é regulada pela Constituição e pelas leis, não havendo qualquer razoabilidade em se imaginar a sua exclusão. Mais ainda, a grande complexidade em se detectar cada passo de cada item e as várias camadas de tributos para atender ao que pretende a autora é, na prática, inviável." (eDOC 21) (realce no original)

O REINTEGRA busca, então, incentivar a indústria nacional, de forma que não se exporte apenas matéria-prima. Esse objetivo fica ainda mais claro quando se analisam as condições para fruição do crédito, quais sejam:

> "Art. 23. A apuração de crédito nos termos do Reintegra será permitida na exportação de bem que cumulativamente:
>
> I - tenha sido industrializado no País;
>
> II - esteja classificado em código da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, e relacionado em ato do Poder Executivo; e
>
> III - tenha custo total de insumos importados não superior a limite percentual do preço de exportação, limite este estabelecido no ato de que trata o inciso II do caput.
>
> § 1º Para efeitos do disposto no inciso I do caput, considera-se industrialização, nos termos da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, as operações de:
>
> I - transformação;
>
> II - beneficiamento;
>
> III - montagem; e
>
> IV - renovação ou recondicionamento."

O REINTEGRA, portanto, anda lado a lado com as imunidades garantidas pela Constituição Federal, isto é, além das imunidades, há o REINTEGRA que alcança situações não abrangidas pela imunidade.

E aqui enfatizo um ponto que entendo crucial para o deslinde da presente controvérsia: existem as imunidades à exportação e existe o REINTEGRA. São dois instrumentos diferentes de incentivo à exportação. Enquanto aquelas incentivam qualquer tipo de produto ou serviço

Plenário Virtual - minuta de voto - 08/04/2020 00:00

destinado à exportação, o REINTEGRA incentiva a indústria nacional, uma vez que o creditamento só ocorre em relação a bens objeto de industrialização, atendidas as condições estabelecidas em lei.

b) Da natureza jurídica do REINTEGRA

A meu ver, o REINTEGRA se enquadra como benefício fiscal que busca incentivar as exportações **e** o desenvolvimento nacional, mas não se insere no contexto das imunidades tributárias. Trata-se, na realidade, de uma ajuda financeira, uma subvenção econômica, consoante previsto na Lei 4.320 /1964:

> "Lei 4.320/1964
> Art. 12 A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas:
> (...)
> § 3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:
> I - subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;
> II - subvenções econômicas, as que se destinem a emprêsas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril."

Conforme esclarece Souto Maior Borges:

> "O conceito de subvenção está sempre associado à idéia de auxílio, ajuda – como indica a sua origem etimológica (subventio) – expressa normalmente em termos pecuniários. Entretanto, se bem que a subvenção, em Direito Civil, constitua uma forma de doação, caracterizando-se, portanto, pelo seu caráter não compensatório, no Direito Público, particularmente no Direito Financeiro, embora também se revista de caráter não remuneratório e não compensatório, deve submeter-se ao regime jurídico público relevante. A subvenção pressupõe sempre o concurso de dinheiro ou outros bens estatais. É categoria de Direito Financeiro e não de Direito Tributário." (BORGES, José Souto Maior. Subvenção Financeira, Isenção e Deduções Tributárias. In: Revista de Direito Público, vols. 41 e 42. p. 43)

Plenário Virtual - minuta de voto - 08/04/2022 00:00

O REINTEGRA, como instrumento de fomento à indústria nacional e às exportações, enquadra-se perfeitamente nas lições de Reinaldo Pizolio, *in verbis:*

> "No que tange à sua conceituação, a palavra subvenção encontra sua origem etimológica no latim, em subventio, de subvenire, que significa socorrer, ajudar, auxiliar. (...) **a subvenção não apresenta nada de extraordinário, constituindo-se, antes, em relevante instrumento à disposição do Poder Público, para que este possa estimular determinadas atividades, operações e empreendimentos que encontram sua razão de ser na satisfação de determinados interesses públicos.** Dessa forma, a subvenção, na qualidade de instrumento viabilizador de interesses públicos, submete-se a regime jurídico próprio e pode comportar variados critérios de eleição para sua efetivação, sem que isto implique o desvirtuamento do instituto jurídico. Com efeito **, a subvenção** , que pode ser concedida pela União, pelos Estados e pelos Municípios, **atende à necessidade de se fomentar o desenvolvimento de determinados setores econômicos ou regiões nos quais haja o interesse público especial. As subvenções correntes, que a lei tributária trata como direcionadas para o custeio ou para a operação, são aquelas concedidas à pessoa jurídica para que esta possa fazer frente aos seus custos, por assim dizer, comuns ordinários, como, por exemplo, necessidades de caixa ou determinados déficits operacionais** ." (PIZOLIO, Reinaldo. Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Subvenções para Investimento. Revista Dialética de Direito Tributário, v. 52. São Paulo: Dialética, 2002, p. 149.) (realce atual)

Ainda no âmbito doutrinário, Gabriela Halmenschlager igualmente explicita o caráter de benefício fiscal do REINTEGRA:

> "Como visto, o Reintegra é um importante benefício fiscal, colocando em prática o intento constitucional de incentivo e desoneração das exportações. A medida que desonera as empresas enquadradas em relação aos custos com tributos federais, possibilita que as mesmas tenham preços mais competitivos e, assim, ganhem mais espaço no comércio internacional, oportunizando investimentos em áreas importantes, tais como desenvolvimento de produtos e tecnologia." (Halmenschlager, Gabriella. O Incentivo às Exportações e o Reintegra: Possibilidade de Apuração do Benefício em Relação às Vendas para a ZFM e ALC e às Receitas com Variação Cambial

Plenário Virtual - minuta de voto - 08/09/2022 00:00

Positiva Decorrentes de Exportação. Revista de Direito Tributário Atual, v. 40. São Paulo: Dialética, 2018, p. 229.)

A classificação do REINTEGRA como benefício fiscal na modalidade subvenção econômica também restou muito bem esclarecida pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme se observa de trecho do voto do Ministro Gurgel de Faria:

> **"O crédito do REINTEGRA é benefício fiscal, caracterizado por transferência financeira a entidade privada para o custeio de atividade econômica setorial, daí porque se trata de espécie de subvenção econômica. Por isso, a expressão 'devolver resíduo tributário', constante do art. 21, não se refere aos tributos efetivamente recolhido**s.
>
> (…)
>
> É que o fim buscado pelo legislador com o REINTEGRA realmente depende de estudo administrativo para especificação do momento em que as exportações necessitam do estímulo por meio da subvenção, qual deve ser a sua medida e quais bens merecem maior ou menor incentivo, daí a previsão legal de aceitação da diferenciação das alíquotas por espécies de bem.
>
> Ao lado da expressa autorização legal, convém observar que a dinâmica própria do mercado de exportação é determinada por fatores diversos, como consumo mundial ou do mercado-alvo, estratégia mercadológica, ondas de consumo, barreiras comerciais etc., e o critério temporal é um deles."
>
> (REsp 1.732.813 - RS, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 12.6.2019) (realce atual)

Finalmente, merece registro o fato de que esta Suprema Corte, por ambas as suas turmas, igualmente tem conferido interpretação no sentido de considerar o REINTEGRA como uma espécie de benefício fiscal (RE 1.211.693 AgR, Rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, DJe 19.11.19; RE 1.213.453 AgR, Rel. Min. Rosa Weber, Primeira Turma, DJe 12.9.2019; RE 1.160.814 AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia, Segunda Turma, DJe 10.9.2019; RE 1.053.254/RS, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe 13.11.2018)

Concluo o tópico, portanto, no sentindo de considerar o REINTEGRA como um benefício fiscal, sendo enquadrado, no direito financeiro, como subvenção econômica.

c) Do não enquadramento como subsídio vedado pelo GATT e pelo ASMC

Plenário Virtual - minuta de voto - 08/09/2022 00:00

A fim de afastar o caráter de benefício fiscal do REINTEGRA, a parte autora alega ainda que o referido programa está em consonância com as normas do Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GATT) e do Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias (ASMC), os quais vedam a concessão de subsídios governamentais à exportação.

Quanto a esse ponto, vale a pena transcrever o conceito de subsídio conferido pelo ASMC, *in verbis:*

> "1.1 Para os fins deste Acordo, **considerar-se-á a ocorrência de subsídio quando:**
>
> **(a) (1) haja contribuição financeira por um governo ou órgão público no interior do território de um Membro** (denominado a partir daqui 'governo'), i.e.:
>
> (i) quando a prática do governo implique transferência direta de fundos (por exemplo, doações, empréstimos e aportes de capital), potenciais transferências diretas de fundos ou obrigações (por exemplo garantias de empréstimos);
>
> (ii) quando receitas públicas devidas são perdoadas ou deixam de ser recolhidas (por exemplo, incentivos fiscais tais como bonificações fiscais);
>
> (iii) quando o governo forneça bens ou serviços além daqueles destinados a infraestrutura geral ou quando adquire bens;
>
> (iv) quando o Governo faça pagamentos a um sistema de fundos ou confie ou instrua órgão privado a realizar uma ou mais das funções descritas nos incisos (i) a (iii) acima, as quais seriam normalmente incumbência do Governo e cuja prática não difira de nenhum modo significativo da prática habitualmente seguida pelos governos;
>
> ou
>
> **(b) (2) haja qualquer forma de receita ou sustentação de preços no sentido do Artigo XVI do GATT 1994;**
>
> **e**
>
> **(c) com isso se confira uma vantagem** ." (grifo atual)

Destarte, a ideia subjacente à vedação de concessão de subsídios governamentais tanto no GATT quanto no ASMC é no sentido de proibir medidas governamentais que extrapolem a recomposição do custo tributário adjacente à produção de determinado bem nacional, de forma a conferir uma vantagem competitiva ao bem destinado à exportação. Assim, a mera devolução de um resídio tributário que permaneceu durante a

Plenário Virtual - minuta de voto - 08/04/2022 00:00

cadeia de produção não há de ser considerada excessiva e, portanto, prejudicial à concorrência internacional.

Dessa forma, o conceito de subsídio vedado pela Organização Mundial do Comércio (OMC) não se confunde com o conceito de subsídio/benefício fiscal conferido pelas normas de direito financeiro brasileiras.

A esse respeito, inclusive, a alínea "b" do inciso II do art. 4º do Decreto 1.751/1995, o qual regulamenta as normas que disciplinam os procedimentos administrativos relativos à aplicação de medidas compensatórias, expressamente esclarece que não são *"consideradas como subsídios as isenções, em favor dos produtos destinados à exportação, de impostos ou taxas habitualmente aplicados ao produto similar quando destinados ao consumo interno, nem a devolução ou abono de tais impostos ou taxas, desde que o valor não exceda os totais devidos, de acordo com Artigo XVI do GATT/1994 e os Anexos I e III do Acordo Sobre Subsídios e Medidas Compensatórias"* .

A meu entender, o fato de o REINTEGRA não ser subsídio vedado pela OMC não retira o seu caráter de benefício fiscal.

O REINTEGRA é benefício, pois não se enquadra diretamente em nenhuma das imunidades previstas na Constituição Federal. Isto é, ainda que o sistema constitucional brasileiro tenha adotado, como norte, o princípio da tributação no destino, tal princípio não foi adotado de forma absoluta e irrestrita, uma vez que a cumulatividade da incidência tributária brasileira ainda permite que resíduos tributários permaneçam na cadeia produtiva de bens destinados à exportação.

Essa afirmação tanto é verdadeira que, em sua redação original, a Constituição Federal de 1988 apenas previu a imunidade à exportação em relação ao IPI e ao ICMS (este, ainda de forma restrita). Nesse sentido, apenas com a promulgação das Emendas Constitucionais 33/01 e 42/02 é que se desenhou o panorama atual, em que há imunidade do ICMS para todo o tipo de mercadoria, além da imunidade das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre as receitas de exportação e a imunidade do ISS.

A definição da imunidade às exportações, portanto, configura tema que depende dos contornos constitucionais conferidos, não sendo autoaplicável com base no princípio da tributação no destino ou no da não exportação de tributos.

Plenário Virtual - minuta de voto - 08/04/2022 00:00

Apesar de a permanência de resíduos tributários na cadeia de produtos destinados à exportação não ser uma situação desejada, conforme demonstrarei no próximo tópico, não concordo com a tese de que seria uma situação vedada. O REINTEGRA, benefício fiscal, constitui uma política de fomento à indústria nacional e às exportações.

d) Da importância do REINTEGRA como política tributária de fomento às exportações e ao desenvolvimento nacional

Concordo com a premissa defendida pelos autores no sentido que o REINTEGRA se insere no contexto de estimular a indústria nacional, o que atende a um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (Art. 3º, II, da CF). Entretanto, não coaduno com a conclusão a que se chegou no sentido de que é uma decorrência lógica das imunidades tributárias à exportação e que a redução do seu valor seria contra o sistema constitucional brasileiro, além de ofender o princípio da vedação ao retrocesso social e da proporcionalidade.

Reconheço que o REINTEGRA, como política pública, vai ao encontro das normas constitucionais. Reconheço ainda a importância da indústria nacional para o desenvolvimento econômico, além da necessidade de incentivar a produção nacional e o incremento das exportações de produtos industrializados. Em outras oportunidades, inclusive, já me manifestei expressamente sobre a importância do incentivo às exportações para o desenvolvimento nacional, confira-se trecho de voto de minha relatoria:

> "No tocante ao estímulo às exportações, entendo razoável a sua admissão como diretriz decorrente do art. 3º, I, da Constituição, que estabelece como um dos objetivos da República Federativa do Brasil a garantia do desenvolvimento nacional.
>
> É possível extrair da Constituição Federal de 1988 clara orientação normativa no sentido da desoneração da atividade exportadora, com a finalidade de aumentar a competitividade dos produtos brasileiros no mercado internacional. Nesse particular, cabe observar, sobretudo, as regras contidas nos arts. 153, § 2º, III, e 155, § 2º, X, da Constituição, que impedem a incidência do IPI e do ICMS sobre os produtos industrializados destinados ao exterior." (RE 474.132, minha relatoria, Pleno, DJe 12.8.10)

Plenário Virtual - minuta de voto - 08/04/2022 00:00

Entretanto, deve-se igualmente reconhecer a finitude dos recursos financeiros estatais e a necessidade de respeito ao Princípio da Separação dos Poderes.

Vale dizer, apesar de considerar o REINTEGRA um programa louvável do ponto de vista de incentivo à economia nacional, trata-se de uma opção de política econômico-tributária, a cargo dos Poderes Executivo e Legislativo.

Isto porque não vislumbro qualquer ilegalidade ou inconstitucionalidade na redução do percentual de creditamento. A própria Lei 13.043/2014, ao instituir o REINTEGRA, estabelece o limite de liberdade do Poder Executivo em relação aos percentuais a serem reintegrados (entre 0,1% e 3%), além de, desde logo, também deixar claro que o objetivo é reintegrar integral ou parcialmente o resíduo tributário.

É claro que do ponto de vista ideal, haveria uma reintegração total do resíduo tributário remanescente na cadeia produtiva, mas diante da realidade de escassez de recursos públicos, reintegra-se aquilo que é possível do ponto de vista de política macroeconômica, não podendo esta Suprema Corte se imiscuir na função de definir política tributária.

Conforme entendimento reiterado do Supremo, as imunidades tributárias à exportação devem ser interpretadas de acordo com a sua finalidade teleológica, mas o REINTEGRA, claramente, insere-se fora das normas que imunizam a exportação, sendo um elemento adicional de incentivo às exportações e ao desenvolvimento da indústria nacional.

Dessa forma, não vislumbro inconstitucionalidade na redução, dentro dos limites previamente estabelecidos em lei, do percentual de crédito do REINTEGRA realizada pelo Poder Executivo por meio do Decreto 8.415 /2015.

V- Dispositivo

Ante o exposto, conheço das ações diretas de inconstitucionalidade e as julgo improcedentes.

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 08/04/2020 00:00

Plenário Virtual - minuta de voto - 08/04/2022 00:00