SÃO PAULO BELO HORIZONTE BRASÍLIA

Reintegra no agronegócio: direito ou benefício?

In REBOUÇAS, Rodolfo; CASTRO JÚNIOR, Paulo Honório de; HORTA, Nereida; FALEK, Thales; HERCOS, Gabriel. *Controvérsias tributárias atuais no agronegócio: Volume 2*. São Paulo: Ed. Dialética, 2022.

Paulo Honório de Castro Júnior[1]

1. Introdução

As exportações agrícolas brasileira representaram US$ 100,8 bilhões em 2020. Trata-se do segundo maior valor dos últimos 10 anos, cujo saldo positivo na balança comercial foi de US$ 87,8 bilhões, conforme a Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil ("CNA")[2]. O principal produto da pauta exportadora do agronegócio brasileiro em 2020 foi a soja em grãos, com US$ 28,6 bilhões (28,3%), seguida pela carne bovina *in natura* (US$ 7,4 bilhões), açúcar de cana em bruto (US$ 7,4 bilhões), celulose (US$ 6 bilhões) e farelo de soja (US$ 5,9 bilhões).

Pelo vulto das exportações, chama atenção que grande parte dos produtos agrícolas não esteja listado no Decreto nº 8.415/2015, que regulamenta o *Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras* ("Reintegra"), instituído pela Lei nº 13.043/2014. Trata-se de regime especial criado para conferir integral cumprimento à desoneração das exportações, determinada pela Constituição, mediante a exclusão dos resíduos decorrentes da cumulatividade na cadeia exportadora, que se incorporam ao custo (e ao preço) do produto exportado.

Os principais produtos da pauta de exportação agrícola foram excluídos do Reintegra, tais como a soja em grão ou triturada (NCM 1201), carnes de animais (NCM 02), milho em grão (NCM 1005), café não torrado (NCM 0901.1), algodão não cardado nem

---

[1] Graduado em Direito e Mestre em Direito Tributário pela Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG. Mestrando em Direito Financeiro pela Universidade de São Paulo – USP. Pós-Graduado pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Presidente do Instituto Mineiro de Direito Tributário – IMDT. Professor de Direito Tributário e Financeiro em cursos de Pós-Graduação e de Extensão. Advogado.

[2] CNA. *Balança comercial do agronegócio brasileiro 2020*. Disponível em << https://www.cnabrasil.org.br/assets/arquivos/Balanca-Comercial_jan-dez-2020.pdf >>.

penteado (NCM 5201), leite (NCM 0401) e açúcares como a lactose, maltose, glicose e frutose e melaços (NCM 1701 e 1702).

Neste artigo, pretende-se investigar a hipótese de que o Reintegra não configura favor fiscal, e sim instrumento que visa a corrigir distorções do sistema tributário, evitando que se exporte tributos incorporados ao custo do produto, por força dos resíduos de cumulatividade. Isso porque a Constituição adotou o "princípio do país do destino", que proíbe exportar tributos, garantindo-se o direito dos contribuintes exportadores (todos eles) ao ressarcimento dos resíduos de cumulatividade.

Caso isso seja verdadeiro, é preciso refletir sobre (1) o art. 23, inciso II, da Lei nº 13.043/2014, que tem sido interpretado pela RFB no sentido de que a fruição do Reintegra dependeria de ato do Poder Executivo que arrolasse o produto em lista taxativa; e (2) sobre o Decreto nº 8.415/2015, que restringiu o regime a apenas alguns exportadores.

Ou seja, se o Reintegra for uma garantia constitucional, não haveria razão para excluir a exportação de produtos agrícolas do seu escopo.

2. A desoneração das exportações na Constituição

As regras constitucionais de desoneração da tributação indireta nas exportações encontram fundamento no princípio da *neutralidade tributária* que, por sua vez, é implicitamente previsto nos arts. 146-A, 150, II e 170, IV. Há dois aspectos da livre concorrência, conforme Schoueri[3]: um negativo, a determinar uma abstenção do poder público no domínio econômico; e um positivo, quando prescrito ao poder público uma intervenção no domínio econômico, conferindo igualdade de condições entre particulares e, por consequência, neutralidade concorrencial.

Por isso, pode-se afirmar que a neutralidade tributária, no plano das exportações, configura mandamento constitucional de não incidência de tributos. Esse mandamento é extraído do princípio da livre concorrência e do *dever geral de igualdade*, inclusive fiscal.

No plano do comércio internacional, esse conjunto de normas configuram o *princípio do país do destino*. Em razão dessa diretriz, as operações internacionais com bens e

[3] SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre Concorrência e Tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*, v. 11. São Paulo: Dialética, 2007.

serviços devem ser tributadas apenas uma única vez, no país importador, desonerando os tributos que normalmente incidiriam no país de origem.

A Constituição consagrou, portanto, o *princípio do destino* em diversos dispositivos[4], relativos a impostos e contribuições. O seu valor é a neutralidade fiscal pela não exportação de tributos, permitindo que o produto nacional seja competitivo, gerando empregos, investimento e desenvolvimento nacional (art. 3º c/c 170, da Lei Maior).

Por todas essas razões, não há favor algum nas regras de explicitação das imunidades na exportação em cada tributo específico, e sim a *concretização de garantias fundamentais*, principalmente a *igualdade* no comércio internacional.

Schoueri, ao tratar de imunidades[5], afirma que, se o constituinte cria uma exceção a uma regra, deve-se, em nome do princípio da igualdade, encontrar um fundamento para a diferenciação. Essa diferenciação encontrará fundamento em *algum valor tão caro à Constituição* a ponto de justificar a exceção, ou na *ausência de capacidade contributiva*.

No caso da imunidade sobre exportações, o valor constitucional, como visto, é a própria *igualdade*, da qual decorre a necessidade de neutralidade fiscal no fluxo internacional de bens e serviços. Não fosse assim, o contribuinte exportador brasileiro deveria competir em *desigualdade* de condições, tendo em vista que a maior parte dos países não cobra tributos indiretos sobre exportações, em razão inclusive de compromissos internacionais.

Daí que o princípio do país do destino, ao limitar a base de tributação do país exportador aos bens e serviços *consumidos* em seu território, cumpra o valor constitucional de manter a neutralidade do fluxo internacional de bens e serviços.

Demonstrando a preocupação do Poder Constituinte Derivado com a contaminação do preço dos produtos exportados pela tributação doméstica, é importante observar o Relatório Final apresentado quando da votação da EC nº 33/2001, que acrescentou o parágrafo 2º, inciso I, ao art. 149, da Constituição e estendeu a imunidade sobre receitas de exportação às Contribuições Sociais e de Intervenção no Domínio Econômico. Afirmou-se, no relatório, que o dispositivo que desonera as receitas decorrentes de exportação das contribuições seria *até mesmo imprescindível*, tendo em vista "*a acirrada concorrência no comércio internacional"*

[4] Como exemplos de imunidade nas exportações: o IPI (art. 153, § 3º, III), o ICMS (art. 155, § 2º, X, "a") e o ISSQN (art. 156, § 3º, II), para os impostos, e a Emenda Constitucional 33/2001, através da inclusão do parágrafo 2º e seu inciso I ao artigo 149 da Constituição, que estendeu a imunidade às Contribuições: "*§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: I — não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação*".

[5] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 434.

pelo que "não se pode admitir *qualquer forma* de agregação de tributos a bens e serviços exportados".

As regras desonerativas da tributação indireta nas exportações estão alinhadas aos padrões do *General Agreement on Tariffs and Trade* – GATT, ratificado pelo Decreto Legislativo nº 30/1994 e promulgado pelo Decreto nº 1.355/1994, cujo art. XVI consagra o princípio da tributação no país do destino para os tributos sobre o consumo.

No mesmo sentido, o Brasil celebrou outros compromissos internacionais cujo conteúdo é a neutralidade no fluxo internacional de bens e serviços, evitando a discriminação de contribuintes exportadores. Conforme Lucas Bevilacqua e Rafael Fonseca[6], na vigência da Constituição de 1988, o Brasil assinou o Acordo de Marrakesh, constitutivo da Organização Mundial do Comércio (OMC), e todo o conjunto de acordos que arrematararam a Rodada do Uruguai, com destaque para o GATT e para o Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias (ASMC), que preveem expressamente o *princípio do destino*.

O mandamento constitucional de total desoneração das exportações como implementação do princípio do destino não faz (e seria ilógico que fizesse) qualquer distinção entre produtos industrializados, semielaborados ou primários. É o que afirma Lucas Bevilacqua[7]:

> Infelizmente, tal pensamento ainda ronda nossos governantes. Em passado não muito remoto foi realizada proposta legislativa de redução progressiva da desoneração de produtos primários e semielaborados em 20% a cada ano, se alcançando, no prazo de cinco anos, a eliminação da desoneração, com vistas a "desestimular a exportação de produtos de menor valor agregado, estimulando a incorporação de conteúdo tecnológico à pauta brasileira de exportações".
>
> Muito embora o bom propósito do legislador, dado o objetivo perseguido de industrialização com inovação tecnológica, tal norma tributária não se presta para tal desiderato, quanto ao menos em matéria de ICMS, na medida em que deve ser balizada pelo princípio da neutralidade no fluxo internacional de mercadorias, que tem como consectário imediato o princípio do país do destino.
>
> O princípio do país do destino não realiza qualquer *discrímen* ao determinar a desoneração tributária de mercadorias, sendo irrelevante tratar-se de produtos

[6] BEVILACQUA, Lucas; FONSECA, Rafael. Compensações pela desoneração do ICMS nas exportações de bens primários e semielaborados. In SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Federalismo (s)em Juízo*. São Paulo: Noeses, 2019, p. 373.
[7] BEVILACQUA, Lucas. *Incentivos Fiscais à Exportação*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 145-146.

> industrializados ou *in natura*, portanto, a desoneração deve alcançar, indistintamente, todas as mercadorias: industrializadas e *in natura*.

Trata-se da *interpretação teleológica, que se deve realizar para maximizar a não incidência do ICMS nas exportações*, de acordo com a *finalidade* de desoneração das exportações (princípio do destino). Conforme o Ministro Gilmar Mendes[8], *a desoneração das exportações* tem ainda a finalidade de cumprir a *diretriz de desenvolvimento nacional*, contida no art. 3º, I, da Constituição:

> 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. – (grifamos).

Daí que não seja relevante, conforme bem apontou Lucas Bevilacqua, a diferenciação entre produtos industrializados e *in natura* para fins de aplicação do princípio do destino.

No final de maio de 2013, o Supremo Tribunal Federal julgou dois Recursos Extraordinários interpostos pela União Federal, que objetivavam o reconhecimento da incidência de PIS e Cofins sobre receitas atreladas a operações de exportação: (i) receitas decorrentes de variação cambial ativa – RE nº 627.815/PR[9]; e (ii) receitas obtidas na transferência para terceiros de créditos de ICMS acumulados em razão de exportações – RE nº 606.107/RS[10].

Em ambos os casos, prevaleceu o voto da Ministra Relatora Rosa Weber pela incidência da imunidade do art. 149, §2º, I, da Constituição, que abrange todas as receitas que

---

[8] BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 474132, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 12/08/2010, DJe-231 DIVULG 30-11-2010 PUBLIC 01-12-2010 EMENT VOL-02442-01 PP-00026.
[9] BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 627815, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 23/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-192 DIVULG 30-09-2013 PUBLIC 01-10-2013.
[10] BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 606107, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-231 DIVULG 22-11-2013 PUBLIC 25-11-2013.

decorram da atividade de exportação, ainda que de forma indireta. Isso por força da interpretação *teleológica* que o STF reiteradamente tem atribuído às imunidades tributárias, de modo a *maximizar o seu potencial de efetividade*. É ver trecho do seu voto no RE nº 627.815/PR: "firma-se nesta Casa jurisprudência pela adoção de modelo interpretativo que, ao perquirir sobre a abrangência do instituto [imunidade nas exportações], *maximize a eficácia da norma constitucional*."

A respeito da interpretação *teleológica* para maximizar a eficácia das regras de imunidade, a Min. Regina Helena Costa[11] afasta a "*interpretação literal, destinada a estreitar, indevidamente, os limites da exoneração tributária",* ao fundamento de que "*como garantia constitucional que é, a norma imunizante merece ser interpretada generosamente."*

O Supremo Tribunal Federal, em outras oportunidades, destacou que a Constituição brasileira adotou o princípio do país de destino: "*em termos de comércio internacional, se adota o princípio da tributação do país de destino como regra, o que importa na desoneração das exportações e, consequentemente, na concentração da tributação na importação (destino)"* (RE nº 723.651, Rel. Min. Marco Aurélio, julg. 04.02.2016); "*visando à neutralidade fiscal no fluxo internacional de bens e serviços, compreendo que prevalece o princípio do destino em função da mercadoria/produto destinada ao exterior nas imunidades tributárias versadas no art. 149, §2º, I, do Texto Constitucional"* (RE nº 759.244, Rel. Min. Edson Fachin, julg. 12.02.2020).

Para Ricardo Lobo Torres[12], o princípio do país do destino, além do aspecto da *igualdade* e da *neutralidade* fiscal no comércio internacional, também realiza o princípio da *capacidade contributiva*. Por isso, a tributação deve ocorrer apenas onde os bens e serviços são consumidos, evitando-se sua dupla tributação (no país exportador e no importador). No mesmo sentido, Douglas Yamashita[13] afirma que "porque restringe a tributação internacional de mercadorias e serviços exclusivamente ao país de destino", "o princípio do país do destino realiza o princípio da capacidade contributiva".

Desse modo, deve-se ter como premissa que a Constituição consagrou o *princípio do país de destino* de maneira *indiscriminada* e *generosa*, como meio para garantir a

[11] COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. 2ª Ed, São Paulo: Malheiros, 2006, p. 115-116.
[12] TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da não-cumulatividade e o IVA no direito comparado. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O princípio da não-cumulatividade*. São Paulo: RT, 2004, p. 161.
[13] YAMASHITA, Douglas. *Direito Tributário – uma visão sistemática*. São Paulo: Atlas, 2014, p. 210.

neutralidade fiscal e a isonomia. Segundo esse princípio, as transações internacionais devem ser tributadas apenas no país de destino, desonerando a exportação *por completo*.

3. O Reintegra e a exclusão dos produtos agrícolas

Diante da complexidade da tributação indireta no país (*diversos tributos, de diversos entes federativos, com uma série de restrições à não cumulatividade*), a completa desoneração tributária das exportações se revela penosa e impraticável. Isso ocorre pelo efeito da indevida cumulatividade de tributos e o acúmulo de "resíduos tributários", que se incorporam ao custo do produto exportado, integrando seu preço.

Conforme dados da Receita Federal do Brasil, expostos na obra "*Exportação: a retomada do crescimento no Brasil*", coordenada pelo economista José Roberto Afonso[14], os "resíduos tributários" são significativos e estão presentes em, basicamente, todos os setores, inclusive nos produtos agrícolas:

Tabela 53 – Consolidado de cumulatividade e custo tributário, por divisões econômicas (em % da Receita Líquida de Vendas – 2014)

	DIVISÕES ECONÔMICAS	Coeficiente de Cumulatividade PIS/COFINS	Coeficiente de cumulatividade do ISS	Custo tributário do crédito acumulado	Custo financeiro do crédito acumulado	Cumulatividade de energia elétrica e CIDE combustíveis	Cumulatividade e custos financeiros e tributários
10	FABRICAÇÃO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS	0,27%	0,17%	2,71%	0,96%	0,13%	4,25%
11	FABRICAÇÃO DE BEBIDAS	0,63%	0,41%	2,78%	0,98%	0,13%	4,92%
12	FABRICAÇÃO DE PRODUTOS DO FUMO	0,11%	0,25%	2,61%	0,92%	0,06%	3,95%
13	FABRICAÇÃO DE PRODUTOS TÊXTEIS	3,05%	0,22%	2,41%	0,85%	0,48%	7,01%
14	CONFECÇÃO DE ARTIGOS DO VESTUÁRIO E ACESSÓRIOS	0,64%	0,41%	1,33%	0,47%	0,09%	2,94%
15	PREP E FABR DE ARTEF DE COURO, ART PARA VIAGEM E CALÇADOS	0,34%	0,35%	2,37%	0,84%	0,14%	4,05%
16	FABRICAÇÃO DE PRODUTOS DE MADEIRA	1,05%	0,20%	2,07%	0,73%	0,55%	4,61%
17	FABRICAÇÃO DE CELULOSE, PAPEL E PRODUTOS DE PAPEL	1,50%	0,38%	1,98%	0,70%	0,39%	4,96%
18	IMPRESSÃO E REPRODUÇÃO DE GRAVAÇÕES	0,60%	1,25%	4,13%	1,46%	0,16%	7,61%
19	FABR DE COQUE, DE PROD DERIV DO PETRÓLEO E DE BIOCOMBUSTÍVEIS	3,13%	0,45%	2,64%	0,93%	0,13%	7,27%
20	FABRICAÇÃO DE PRODUTOS QUÍMICOS	2,33%	0,25%	2,62%	0,93%	0,18%	6,30%
21	FABRICAÇÃO DE PRODUTOS FARMOQUÍMICOS E FARMACÊUTICOS	0,97%	0,43%	3,35%	1,19%	0,07%	6,01%
22	FABRICAÇÃO DE PRODUTOS DE BORRACHA E DE MATERIAL PLÁSTICO	2,75%	0,30%	2,06%	0,73%	0,29%	6,13%
23	FABRICAÇÃO DE PRODUTOS DE MINERAIS Não METÁLICOS	0,80%	0,43%	2,37%	0,84%	0,55%	4,98%
24	METALURGIA	2,97%	0,33%	2,45%	0,87%	0,48%	7,10%
25	FABR DE PROD DE METAL, EXC MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS	1,64%	0,44%	2,32%	0,82%	0,16%	5,39%
26	FABR DE EQUIP DE INFORMÁTICA PROD ELETRÔNICOS E ÓPTICOS	4,01%	0,31%	3,70%	1,31%	0,03%	9,35%
27	FABRICAÇÃO DE MÁQUINAS, APARELHOS E MATERIAIS ELÉTRICOS	4,78%	0,46%	3,84%	1,36%	0,10%	10,54%
28	FABRICAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS	3,56%	0,42%	3,27%	1,16%	0,08%	8,49%
29	FABRICAÇÃO DE VEÍCULOS AUTOMOT, REBOQUES E CARROCERIAS	7,05%	0,28%	2,03%	0,72%	0,07%	10,15%
30	FABR DE OUT EQUIP DE TRANSPORTE, EXC VEÍCULOS AUTOMOT	0,16%	0,39%	2,37%	0,84%	0,06%	3,83%
31	FABRICAÇÃO DE MÓVEIS	0,27%	0,23%	1,29%	0,46%	0,15%	2,40%
32	FABRICAÇÃO DE PRODUTOS DIVERSOS	0,83%	0,38%	2,57%	0,91%	0,12%	4,81%
33	MANUT, REPARAÇÃO E INSTALAÇÃO DE MÁQ E EQUIPAMENTOS	0,99%	1,37%	7,60%	2,69%	0,04%	12,69%
	Totais e médias	2,42%	0,33%	2,60%	0,92%	0,18%	6,45%

Fonte: RFB. Elaboração própria.

Esses dados demonstram a existência de "resíduos tributários" (cumulatividade) que, invariavelmente, são repassados no preço final do produto exportado, gerando uma inconstitucional exportação de tributos. Visando a corrigir essa situação, a Medida Provisória

[14] AFONSO, José Roberto. *Exportação: A retomada do crescimento no Brasil*. Belo Horizonte: Del Rey, 2017, p. 145.

nº 540/2011, posteriormente convertida na Lei nº 12.546/2011, instituiu o Reintegra, com a finalidade de viabilizar a recuperação dos custos tributários residuais existentes na cadeia de produção nacional de produtos destinados à exportação.

A exposição de motivos da Medida Provisória nº 540/2011 dispõe que o Reintegra foi instituído em razão da necessidade de se conferir integral cumprimento à desoneração das exportações, determinada no texto constitucional, mediante a exclusão desses custos fiscais do preço do produto exportado:

> 6. A proposta de instituição do REINTEGRA, com duração até 31 de dezembro de 2012, tem por objetivo reintegrar valores referentes a custos tributários residuais – impostos pagos ao longo da cadeia produtiva e que não foram compensados - existentes nas suas cadeias de produção. A partir do REINTEGRA será possível para as empresas exportadoras efetuarem compensação de resíduos tributários com débitos próprios ou mesmo solicitarem seu ressarcimento em espécie, em termos a serem estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (…)
> 8. REINTEGRA, portanto, objetiva contornar as dificuldades encontradas pelas empresas brasileiras exportadoras de competir em igualdade de condições em um ambiente de competição cada vez mais acirrada, o que justifica sua urgência e relevância.

Nos termos do art. 3º, da Lei nº 12.546/2011, o Reintegra seria aplicado às exportações realizadas até o dia 31 de dezembro de 2013. Posteriormente, o regime foi renovado, sem qualquer limitação temporal, pela Medida Provisória nº 651/2014, convertida na Lei nº 13.043/2014. Dessa forma, passou a possuir *caráter permanente*.

O art. 21, da Lei nº 13.043/2014, semelhante à própria exposição de motivos da Medida Provisória nº 540/2011, dispõe que o Reintegra "*tem por objetivo devolver parcial ou integralmente os resíduos tributários remanescentes na cadeia de produção de bens exportados*". Já o art. 22 determina que a pessoa jurídica que exporte os bens definidos no art. 23 da referida lei poderá apurar créditos, mediante aplicação de percentual estabelecido pelo Poder Executivo, sobre a receita decorrente de exportação dos bens destinados ao exterior.

A lei autorizou que o percentual do crédito seja manipulado pelo Poder Executivo, desde que respeitado o limite mínimo de 0,1% e máximo de 3%, podendo haver acréscimo de 2% caso se verifique a existência de elevado "resíduo tributário" na cadeia de produção, que

autorize a fixação da devolução do patamar adicional. Ainda de acordo com o art. 23 [15], a pessoa jurídica poderá apurar créditos do Reintegra sobre bens que atendam, *cumulativamente*, os seguintes requisitos:

i) Tenham sido industrializados no país;

ii) Tenham sido relacionados em código da Tabela de Incidência do IPI (TIPI) e em ato do Poder Executivo; e

iii) Tenham custo total de insumos importados não superior ao limite percentual do preço de exportação.

A legislação de regência operacionaliza a devolução de tais créditos mediante a compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil ou o ressarcimento em espécie, observados os requisitos legais específicos.

O Decreto nº 8.415/2015 fixou os percentuais de crédito a ser apurado, bem como indicou os bens contemplados pelo regime, entre os quais não se incluem alguns dos principais produtos agrícolas exportados, tais como soja em grão ou triturada (NCM 1201), café não torrado (NCM 0901.1), leite (NCM 0401), milho em grão (NCM 1005), algodão não cardado nem penteado (NCM 5201), carnes de animais (NCM 02), e açúcares como a lactose, maltose, glicose e frutose e melaços (NCM 1701 e 1702).

Além disso, em um primeiro momento, o Decreto nº 8.415/2015 indicou, no art. 2º, que o percentual a ser aplicado sobre a receita de exportação seria de 3%. Todavia, estabeleceu percentuais de devolução distintos para cada exercício:

1º de março de 2015 a 31 de dezembro de 2016	1%
1º de janeiro a 31 de dezembro de 2017	2%
1º de janeiro a 31 de dezembro de 2018	3%

Em 21 de outubro de 2015, foi editado o Decreto nº 8.543, que alterou o § 7º do art. 2º do Decreto 8.415/2015, reduzindo para apenas 0,1% o crédito a ser aplicado entre 1º de dezembro de 2015 e 31 de dezembro de 2016.

---

[15] *"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".

Em 28 de agosto de 2017, sobreveio novo ato do Poder Executivo, consubstanciado no Decreto nº 9.148/2017, desta vez para fixar o percentual de 2% para o período compreendido entre 1º de janeiro de 2017 e 31 de dezembro de 2018.

Demonstrando a inconsistência do posicionamento do Poder Executivo sobre a matéria, e motivado pelas concessões políticas feitas em razão da greve dos caminhoneiros que paralisou o País, em 30 de maio de 2018, o Decreto nº 9.393 reduziu o crédito para 0,1%, situação que permanece.

Ocorre que a Constituição não conferiu ao Poder Executivo poder para limitar a eficácia do *princípio do país do destino*, sobretudo de forma anti-isonômica, excluindo setores do Reintegra, como os produtos agrícolas.

4. Reintegra: direito ou benefício? Uma proposta de interpretação conforme a Constituição

Como visto, o Reintegra revela uma sistemática de ressarcimento dos resíduos tributários, inerente à concretização do *princípio constitucional do país do destino* e em respeito às convenções internacionais de livre comércio, com destaque para o GATT e para o Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias (ASMC).

A partir disso, fica claro que o Reintegra não possui, sob qualquer aspecto, a natureza de um incentivo fiscal. Trata-se de um meio adotado pelo Poder Público, como deveria ser, para cumprir uma norma constitucional: reintegrar os valores referentes aos custos tributários, dando concretude ao mandamento de desoneração fiscal das exportações.

Sobre o tema, Heleno Torres[16] afirma que o regime *nunca teve natureza de incentivo fiscal, seu objetivo foi sempre o de reintegrar valores referentes a custos tributários residuais – impostos pagos ao longo da cadeia produtiva e que não foram compensados".*

Essa também é a orientação que se extrai do Decreto nº 1.751/1995, relativo ao Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias, cujo art. 4º, alínea "b", dispõe que a desoneração das exportações e a devolução dos créditos não configuram benefícios fiscais:

[16] TORRES, Heleno Taveira. Revisão de incentivos à exportação não pode afetar competitividade. In *Revista CONJUR*. 16.11.2016. Disponível em << https://www.conjur.com.br/2016-nov-16/revisao-incentivos-exportacao-nao-afetar-competitividade >>.

> Art. 4º Para os fins deste Decreto, considera-se que existe subsídio quando é conferido um benefício em função das hipóteses a seguir:
> b) sejam perdoadas ou deixem de ser recolhidas receitas públicas devidas (incentivos fiscais, entre outros), não sendo 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.

Desse modo, o Reintegra não pode ser tratado como incentivo fiscal. O Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias (ASMC) é esclarecedor ao dizer que "*o simples fato de um subsídio ser concedido a empresas exportadoras não será por este único motivo considerado como um subsídio às exportações na acepção da presente disposição"*. Como não poderia deixar de ser, essa também foi a redação do art. 8º, inciso I, do Decreto nº 1.751/1995[17].

O Reintegra, portanto, quer pela visão da Constituição, quer pela interpretação sistemática dos acordos internacionais, pretende concretizar o *princípio do país de destino*, evitando a incorporação de custos tributários ao bem destinado à exportação.

Representa a máxima efetividade das imunidades tributárias conferidas às exportações, justificadas pelos seguintes valores constitucionais:

1) *Igualdade* (art. 5º e 150, II). Por decorrência, ainda a *livre concorrência/neutralidade fiscal* (art. 146-A e 170, IV);
2) *Desenvolvimento nacional* (art. 3º, I).

Adota-se aqui a noção, bem apresentada por Octavio Campos Fischer[18], de que "estamos diante de *direitos e garantias fundamentais de 1ª dimensão aplicáveis às relações tributárias*." Noção esta acolhida pela Suprema Corte[19].

---

[17] "*Art. 8º Não obstante o disposto nos arts. 6º e 7º, serão específicos, para fins de investigação, qualquer subsídios que se enquadrem na definição de subsídios proibidos, nos termos do Artigo 3 de Acordo de Subsídios e Medidas Compensatórias, a saber:*
I - subsídios vinculados, de fato ou de direito, exclusivamente ou a partir de uma entre várias condições, a desempenho exportador, inclusive os indicados no Anexo I A vinculação de fato caracterizar-se-á quando ficar demonstrado que a sua concessão, ainda que não vinculada de direito ao desempenho exportador, está vinculada de fato a exportações ou ganhos com exportações, reais ou previstos. O simples fato de que subsídios sejam concedidos a empresas exportadoras não deverá, por si só, ser considerado como subsídio à exportação;"

[18] FISCHER, Octavio Campos. Direitos Fundamentais dos Contribuintes: breves considerações. *Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC*. v. 30 n. 1 (2010): jan./jun. 2010.

[19] BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI-MC 712/DF, Rel. Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, DJU I de 19.02.1993, p. 2032.

Isso quer dizer que o Poder Público não pode renunciar ao seu dever de soberania fiscal e de dar cumprimento aos princípios que regem a ordem econômica, descritos, principalmente, no art. 170 da Constituição, e de cumprir com os termos dos acordos internacionais.

Em função da natureza do Reintegra, cuja finalidade é a concretização de normas constitucionais e garantias fundamentais dos contribuintes, nada mais lógico que a Lei nº 13.043/2014, que o reinstituiu, seja interpretada conforme a Constituição.

O Supremo Tribunal Federal utiliza, reiteradamente, essa técnica de interpretação[20], na medida em que, segundo Larenz[21], uma norma só é inconstitucional quando não pode ser interpretada em conformidade com a Constituição. Isto é, após feita a interpretação de uma determinada regra a partir dos *métodos interpretativos tradicionais*, sendo possível uma leitura que não viole a Constituição, há de preferir-se esta interpretação em detrimento de qualquer outra que pudesse caracterizar a inconstitucionalidade[22].

A norma cuja intepretação conforme a Constituição se faz mais necessária é aquela que se extrai do art. 23, inciso II, da Lei nº 13.043/2014, em especial a sua parte final:

> 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:
> II – beneficiamento.

[20] Na ADI 4.277 e na ADPF 132, o então Ministro Relator Ayres Britto, se utilizou dessa técnica para privilegiar uma interpretação que validasse o art. 1.723 do CC/2002. Inclusive, o STF já se manifestou, na ADI 1.344 MC, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 19/04/1996, no sentido de que a interpretação conforme à Constituição só é utilizável quando a norma impugnada admite mais de uma interpretação, que é justamente o caso destes autos.
[21] LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 479.
[22] LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 480.

A parte final do inciso II, ao consignar "*relacionado em ato do Poder Executivo"*, deve ser interpretada conforme a Constituição para delimitar que (i) qualquer bem exportado faz jus ao Reintegra, atendidas as demais condições legais; e (ii) a relação em ato do Poder Executivo possui caráter meramente *informativo*, e não *constitutivo* do direito do contribuinte, que decorre diretamente da Constituição.

Isso pois, como visto, não é facultado ao Poder Executivo contrariar os comandos constitucionais e os acordos firmados pelo Brasil. Entender em sentido contrário seria atribuir ao Poder Executivo a faculdade de desconsiderar ou restringir o *princípio do destino*, a máxima eficácia das imunidades aplicadas às exportações, a livre concorrência e iniciativa (arts. 1º, inciso IV, e 170, inciso IV, da Constituição), a isonomia (art. 5º da Constituição), neutralidade fiscal, desenvolvimento e a soberania nacional (art. 3º, II, da Constituição).

Desse modo, o Decreto nº 8.415/2015 não possui o condão de reduzir a efetividade da Constituição. O fato de alguns produtos agrícolas não constarem na lista do Decreto n.º 8.415/2015, com viés meramente declaratório, não deve obstar o direito dos exportadores de fruir e apurar créditos sob a égide do Reintegra.

Por outro lado, também é certo que não cabe à lei restringir a eficácia do princípio do país do destino apenas a produtos industrializados. Dessa forma, seria também necessário interpretar o art. 23, I, no sentido de que "tenha sido industrializado no país" seja lido como "tenha sido produzido no país", afastando-se possíveis e indevidas restrições ao Reintegra.

Esse aspecto possui menor relevância porque todo produto agrícola sofre, em alguma medida, processo de beneficiamento (ainda que rudimentar) ou de acondicionamento, aptos a caracterizar a industrialização. De todo modo, o ideal é que a lei seja lida sem qualquer restrição, ampliando-se seu escopo a qualquer produto exportado.

5. A questão do tratamento desigual. O incentivo ao agronegócio é mandamento constitucional

Em reforço ao argumento pela interpretação conforme a Constituição, é relevante notar que impedir que o agronegócio seja integralmente incluído no âmbito de eficácia do Reintegra viola o princípio da igualdade.

O *caput* do art. 5º, da Constituição, dispõe que todos são iguais perante a lei. Trata-se de garantia contra a arbitrariedade, inclusive em matéria tributária. O art. 150, inciso II, por

sua vez, veda a instituição de "*tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida*".

O que uma indevida interpretação da lei do Reintegra promove, de forma restritiva, é exatamente instituir tratamento desigual entre exportadores (contribuintes em situação equivalente), ao excluir *tão somente* as exportações de produtos agrícolas. A proposta afronta diretamente o art. 150, II, da Constituição, porque a diferenciação, além de arbitrária, incide justamente na proibição contida na parte final do dispositivo, qual seja, "*proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida".*

Não se deve distinguir exportadores de produtos agrícolas, primários ou não, e os que exportam outros bens, porque isso representaria justamente uma diferenciação "*em razão de função*", o que não é permitido pela Lei Maior.

Ricardo Lobo Torres afirma: "Qualquer '*discrimen'* desarrazoado, que signifique excluir alguém da regra tributária geral ou de um privilégio não-odioso, constituirá ofensa aos seus direitos humanos, posto que desrespeitará a igualdade assegurada no art. 5º, da CF."[23]

A violação, ao se interpretar a lei do Reintegra excluindo produtos do agronegócio, ocorre na medida em que não existe nenhum motivo constitucional para se determinar que tais mercadorias percam competitividade no mercado internacional, por força dos custos tributários. Justamente ao contrário, a Constituição, em seu art. 187, I, impõe que o setor seja alvo de incentivos, determinando que a política agrícola nacional será planejada levando em conta "*instrumentos ... fiscais*". Trata-se de um objetivo da ordem econômica, que não pode significar mera recomendação, pois se trata de norma constitucional.

As finalidades constitucionais são extraídas da *Constituição Econômica* e *Social*, em diálogo com a *Constituição Tributária*, fazendo com que a norma tributária seja instrumento de concretização de objetivos da ordem econômica e social. A *interconstitucionalidade*, observa Heleno Torres[24], "*concorre para a convergência, na justaposição imanente dos textos das constituições materiais que a integram, para a efetividade da Constituição total*."

A Constituição definiu os fins a serem perseguidos pelo Estado, notadamente o dirigismo estatal sobre a ordem econômica, a educação, a saúde, a segurança pública, a redução

[23] TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, vol. III. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 399-400.
[24] TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro*. SP: RT, 2014, p. 61.

das desigualdades regionais, o combate à pobreza etc. Conforme Heleno Torres[25], para o atingimento desses fins, a Constituição disponibiliza *"diversos meios e receitas a serem cobradas dentro de serviços próprios, [...], afora a autorização das despesas pelo orçamento e a burocracia necessária à realização do gasto público, e respectivos controles*."

Nesse sentido, as atividades rurais foram definidas como *estratégicas* pelo art. 187 da Constituição, que trata da política agrícola nacional, deixando expressa a necessidade de lhe serem endereçados especiais instrumentos "*creditícios e fiscais*" (inciso I).

Isso significa dizer que a opção econômica por não conceder tratamento isonômico em matéria de estímulo fiscal ao agronegócio não possui suporte constitucional. Logo, é necessário interpretar o art. 23, II, da Lei nº 13.043/2014 conforme a Constituição, incluindo-se todos os produtos agrícolas, primários ou não.

6. Conclusão

Dessa forma, conclui-se:

1) O Reintegra não é benefício, e sim direito constitucional de todos os contribuintes, que representa a concretização do princípio do destino.
2) As imunidades sobre exportações densificam, por sua vez, o direito à *igualdade* no comércio internacional, especialmente em razão dos tratados assinados pelo Brasil. Disso decorre também o direito à neutralidade fiscal no fluxo internacional de bens e serviços, espelho da livre concorrência, que constituem o princípio do país de destino.
3) Conforme decisão do Ministro Gilmar Mendes no RE nº 474.132, a desoneração das exportações realiza o objetivo constitucional de desenvolvimento nacional (art. 3º, I).
4) Não sendo um benefício, e sim um direito, a fruição do Reintegra na exportação de produtos agrícolas é imperativa, mediante interpretação do art. 23, II, da Lei nº 13.043/2014 conforme a Constituição.
5) A parte final do inciso II, ao consignar "*relacionado em ato do Poder Executivo"*, deve ser interpretada conforme a Constituição para delimitar que

[25] TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro*. SP: RT, 2014, p. 88.

(i) qualquer bem exportado faz jus ao Reintegra, atendida as demais condições de lei; e (ii) a relação em ato do Poder Executivo possui caráter meramente *informativo*, e não *constitutivo* do direito do contribuinte, que decorre diretamente da Constituição.

6) Também é certo que não cabe à lei restringir a eficácia do princípio do país do destino apenas a produtos industrializados. Dessa forma, impõe-se interpretar o art. 23, I, no sentido de que "tenha sido industrializado no país" seja lido como "tenha sido produzido no país", afastando-se possíveis e indevidas restrições ao Reintegra.
7) Em reforço ao argumento pela interpretação conforme a Constituição, é relevante notar que impedir que o agronegócio seja integralmente incluído no âmbito de eficácia do Reintegra viola o princípio da igualdade e o art. 187, I, da Constituição, pelo qual o setor deve ser, sempre que possível, alvo de incentivos fiscais, e não de agravamentos tributários.