

OS EFEITOS DA REDUÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL DO REINTEGRA E O ENTENDIMENTO DO STF

Uma análise sobre a observância do princípio da anterioridade

*Tatianne Assunção Miranda de Andrade**

*Gabriele Freire***



1. Introdução

A inserção das empresas no mercado internacional, aliado à consolidação do processo de globalização econômica, faz com que os países diversifiquem sua economia, aprimorando-se tecnologicamente e garantindo maior competitividade no mercado interno. Com isso, é inquestionável a relevância para a economia do país que está exportando, visto que reflete diretamente na expansão do mercado e no crescimento

econômico.

Em razão da complexidade do sistema tributário brasileiro e alta carga tributária, que corroboram para que os produtos nacionais sejam menos competitivos no mercado internacional devido ao seu preço, cabe ao Governo Federal fomentar a venda de produtos para outros países.

Em 2011, como uma forma de incentivo às exportações, o Governo Federal criou o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras, o chamado benefício fiscal do Reintegra.

Em linhas gerais, por meio deste incentivo, a pessoa jurídica que efetue exportação de bens manufaturados tem a possibilidade de restituir, parcial ou integralmente, o resíduo tributário da cadeia produtiva, de forma a desonerar a exportação e eliminar dificuldades típicas destas operações.

O problema surge, no entanto, quando o Poder Executivo, por meio do Decreto nº 9.393/2018, promoveu alteração na alíquota do Reintegra, que passou de 2% para 0,1%, em flagrante desrespeito ao princípio constitucional da anterioridade, na medida em que a redução imediata de benefícios fiscais constitui verdadeiro aumento indireto da carga tributária.

O Supremo Tribunal Federal, ao analisar o tema, consolidou entendimento no sentido de que a redução do percentual utilizado para calcular o programa fiscal deve observar o princípio da anterioridade nonagesimal. Já em relação à anterioridade geral, não há manifestação pacífica da Corte, que definirá a questão no julgamento do Tema 1108 de repercussão geral, reconhecida em novembro de 2020, e sem previsão de data para julgamento.

2. Histórico e Alterações Legislativas

O benefício fiscal do Reintegra foi instituído por meio da Lei 12.546/2011 (objeto da conversão da MP 540/2011) e regulamentado pelo Decreto 7.633/2011, com previsão de alíquota de 3% para o período de 01/12/2011 a 31/12/2013¹.

Com vigência até dezembro de 2013, o REINTEGRA foi novamente instituído em 2014, com a entrada em vigor da Lei nº 13.043/2014, que renovou o benefício por tempo indeterminado, e cuja regulamentação manteve o percentual do crédito no patamar anteriormente previsto de 3%.

Todavia, em fevereiro de 2015, com a publicação do Decreto nº 8.415, e inúmeros outros que o sucederam, o benefício fiscal foi reduzido de 3% para 1% sobre as receitas de exportação – com entrada em vigor na data de sua publicação, isto é, fevereiro de 2015, e efeitos retroativos a 14 de novembro de 2014.

No mesmo ano, sobreveio o Decreto nº 8.543/2015 que antecipou a redução da alíquota do Reintegra para dezembro de 2015 e não mais para janeiro de 2016. Além disso, modificou-se o direito ao reembolso dos custos tributários aos exportadores do Reintegra, gerando um aumento da carga tributária e supressão dos direitos do contribuinte.

1 Art. 2º, do Decreto 7.633/2011: Art. 2º No âmbito do REINTEGRA, a pessoa jurídica produtora que efetue exportação dos bens manufaturados classificados nos códigos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI constantes do Anexo a este Decreto poderá apurar valor para fins de ressarcir parcial ou integralmente o resíduo tributário existente na sua cadeia de produção.

§ 1º O valor será calculado mediante a aplicação do percentual de três por cento sobre a receita decorrente da exportação de bens produzidos pela pessoa jurídica referida no caput.

De igual forma, em 01 de junho de 2018, passou a produzir efeitos o Decreto Executivo 9.393/2018, que reduziu novamente a alíquota do crédito do Reintegra, de 2% para apenas 0,1%.

É de fácil conclusão, portanto, que os percentuais para resgatar os créditos com o programa fiscal sofreram diversas alterações, demonstrando a relevância dos impactos desse regime, uma vez que o Governo tem acompanhado e controlado a aplicação do benefício.

Essas mudanças interferem diretamente no planejamento tributário elaborado pelas empresas, como nos anos de 2015 e 2018, marcados por alterações legislativas que reduziram drasticamente a alíquota de apuração, conforme tabela abaixo:

Tabela 1. Alterações na alíquota

Período	Decreto n° 8.415/2015	Decreto n° 8.543/2015	Decreto n° 939/2018
Mar/2015 a Nov/2015	1,0%	1,0%	-
Dez/2015 a Dez/2016	1,0%	0,1%	0,1%
Jan/2017 a Dez/2017	2,0%	2,0%	2,0%
Jan/2018 a Maio/2018	3,0%	3,0%	2,0%
A partir de Jun/2018	3,0%	3,0%	0,1%

Fonte: as autoras (2021)

Observa-se que ocorreram reduções de 3% para 1% (de março a novembro/2015), de 1% para 0,1% (em dezembro/2015) e de 2% para 0,1% (em junho de 2018). Nesses períodos, constatou-se um desrespeito ao princípio constitucional da anterioridade previsto no inciso

III, do art. 150, “b”, da CF, visto que a alteração imediata da redução da alíquota do REINTEGRA reflete no aumento da carga tributária, inclusive de maneira expressiva.

3. Princípio da Anterioridade e os Benefícios Fiscais

Dentro do contexto do poder de tributar, a Constituição instituiu alguns limites como forma de trazer segurança jurídica aos contribuintes, dentre eles o princípio da anterioridade tributária, que visa evitar surpresas com a criação ou majoração de tributos no curso do exercício financeiro.

O referido princípio impõe a existência de um período entre a constituição ou aumento de um tributo e sua efetiva aplicabilidade. Com isso, possibilita o conhecimento antecipado pelo contribuinte e, conseqüentemente, o planejamento econômico.

A anterioridade tributária possui duas espécies de noventa dias ou de até um ano, conforme disposto no artigo 150, inciso III, alíneas “b” e “c” da Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na

alínea b;

Como se infere da leitura do dispositivo supracitado, a norma constitucional estabelece que a lei que institui ou majora um tributo só terá eficácia no exercício seguinte ao de sua publicação, observados ainda noventa dias entre esta e a cobrança do tributo criado ou majorado. Há, contudo, alguns tributos que constituem exceções a este princípio, o que não será objeto do presente artigo.

No tocante a incidência do princípio da anterioridade aos benefícios fiscais, a doutrina majoritária segue a teoria criada por Paulo de Barros de Carvalho, a qual dispõe que, por ser a isenção é a dispensa de um pagamento, sua revogação cria uma obrigação antes inexistente (SCHOUERI, 2018).

Portanto, o objetivo central da anterioridade é proteger o contribuinte contra os efeitos de uma alteração legislativa que implique no aumento da carga tributária e a surpresa negativa. É justamente neste sentido que este princípio também deverá ser observado na alteração ou revogação de uma lei isentiva.

4. O Entendimento do STF e o Princípio da Anterioridade Aplicável ao Reintegra

Conforme destacado, o princípio da anterioridade pode ser explicado como uma regra de transição entre a instituição de uma lei e sua eficácia. Este prazo pode ser de 90 dias (anterioridade nonagesimal) ou o primeiro dia do exercício financeiro subsequente (anterioridade geral).

Fazer alterações sem respeitar este princípio gera insegurança jurídica, tendo em vista os reflexos financeiros no planejamento das em-

presas que provocam as inúmeras variações de percentuais de crédito do Reintegra. Por este motivo, as empresas começaram a ingressar com demandas judiciais com a finalidade de discutir a constitucionalidade desses Decretos.

A jurisprudência firmada em ambas as Turmas, até o momento, tem se mostrado favorável ao contribuinte, isto é, no sentido de ser imperativa a observância do princípio da anterioridade, geral e nonagesimal (art. 150, III, b e c, da CF), em face de aumento indireto de tributo decorrente da redução da alíquota de incentivo do Reintegra.

A discussão, que chegou ao Supremo em 2018, pode ser assim resumida:

- *Aplicabilidade da anterioridade nonagesimal: precedentes que assentaram expressamente a aplicação do princípio da anterioridade nonagesimal, mas que em nenhum momento afirmaram a inaplicabilidade do princípio da anterioridade geral.*
- *Aplicabilidade da anterioridade nonagesimal e anterioridade geral: precedentes que assentaram expressamente a aplicação tanto do princípio da anterioridade nonagesimal, quanto da anterioridade geral.*
- *Inaplicabilidade da anterioridade geral: precedentes que assentaram expressamente a aplicação do princípio da anterioridade nonagesimal, contudo afastaram a aplicação da anterioridade geral, por entender ser inaplicável ao caso.*

Quanto ao primeiro ponto, é necessário esclarecer que, ao analisar a jurisprudência do STF, é possível observar que a maioria dos precedentes se subsume a este caso. Isso se deve, conforme explicitado pelo Ministro Ricardo Lewandowski ao julgar o AgR 1.246.184/RS, apenas pela necessária correlação entre o pedido e o provimento judicial.

Explica-se: existem precedentes que restringem a análise apenas à anterioridade nonagesimal. Contudo, não significa dizer que a Corte afastou a incidência da anterioridade geral, mas, sim, que (i) sequer foi requerido na ação originária ou (ii) o autor da demanda não inter pôs recurso extraordinário do acórdão de 2ª instância que julgou pela inaplicabilidade.

No que diz respeito ao segundo ponto, que representa o cenário mais favorável ao contribuinte, já julgaram nesta linha os Ministros Marco Aurélio, Luiz Fux, Luís Roberto Barroso e Alexandre de Moraes da Primeira Turma, e os Ministros Ricardo Lewandowski e Edson Fachin da Segunda Turma².

No terceiro ponto, por fim, temos o acórdão desfavorável ao contribuinte, aresto paradigma apontado nos embargos de divergência opostos pela União, de relatoria do Ministro Dias Toffoli. Neste julgamento, a Segunda Turma, analisando a questão da redução dos percentuais do Reintegra, definiu que as alterações ensejam a aplicação do princípio da anterioridade nonagesimal, mas afastou expressamente a aplicação da anterioridade geral.

O acórdão divergente definiu que *“a alteração dos coeficientes de redução de alíquota pelo Poder Executivo perpetrada pelo Decreto nº 8.415/15 não se submete à regra da anterioridade geral, por força de disposição expressa do art. 195, § 6º, da Constituição, o qual excepciona as contribuições sociais destinadas à Seguridade Social do disposto no art. 150, III, b, da Constituição Federal”* (AgR 1.099.076/RS).

Em decorrência desta divergência de entendimento entre as Tur-

² Os precedentes favoráveis à aplicação do princípio da anterioridade geral e nonagesimal são: RE 964850/RS, RE 1190379/RS, 1214919/RS, RE 1.040.084, 1246184/RS, 1242438/RS e 1241379/RS, RE 1244090/SC e 1243845/RS.

mas, o Plenário do Supremo Tribunal Federal reconheceu, por unanimidade, a existência de repercussão geral (Tema 1108). O leading case, ARE 1285177, discute justamente a aplicabilidade do princípio da anterioridade geral (anual ou de exercício) nas reduções de benefícios fiscais previstos no Reintegra.

O ministro Luiz Fux, presidente do STF e relator do recurso, compreendeu que a matéria possui densidade constitucional suficiente para o reconhecimento da repercussão geral. Isso porque, nas palavras do ministro, a temática revela potencial impacto em outros casos, tendo em vista a multiplicidade de recursos sobre a matéria.

Dessa forma, cabe ao STF conferir interpretação uníssona ao tema, na medida em que, apesar de a jurisprudência do Supremo ser no sentido de que a redução da alíquota do Reintegra configura aumento indireto de tributo e deve obedecer ao princípio da anterioridade nongesimial, não há, ainda, posicionamento pacífico sobre a aplicabilidade da anterioridade anual.

5. Conclusão

Enquanto benefício fiscal instituído em favor das empresas exportadoras, o Reintegra tem por finalidade aumentar a competitividade dos produtos internacionais no mercado internacional, mediante uma política comercial, cambial e tributária, permitindo a recuperação do resíduo tributário da cadeia de produção.

A problemática que envolve o tema, no entanto, está na edição de decretos inconstitucionais pelo Poder Executivo que, com o pressuposto de regulamentar o percentual restituível, ao reduzir a alíquota do benefício, acabou por violar o princípio constitucional da anteriorida-

de, geral e nonagesimal.

Como consequência, as empresas dedicadas à exportação de produtos manufaturados recorreram ao Poder Judiciário para efetivar seus direitos, notadamente em face das reduções provocadas pelo Decreto 8543/2015 e Decreto 9.393/2018.

Com o reconhecimento da repercussão geral (Tema 1108), iniciou-se uma nova fase no STF, que caminha para a uniformização do entendimento que interessa aos contribuintes exportadores, de forma a definir se a redução do benefício fiscal do Reintegra deve ou não observar o princípio da anterioridade geral, além da já reconhecida aplicabilidade da anterioridade nonagesimal.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). Constituição [da] República Federativa do Brasil. Brasília: Senado Federal, 1988.

BRASIL. DECRETO Nº 8.304, DE 12 DE SETEMBRO DE 2014. Regulamenta a aplicação do Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras - Reintegra. Diário Oficial, Brasília, DF, 12 de setembro de 2014. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/decreto/d8304.htm. Acesso em: 15 de maio de 2021.

BRASIL. DECRETO Nº 8.415, DE 27 DE FEVEREIRO DE 2015. Regulamenta a aplicação do Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras - Reintegra. Diário Oficial, Brasília, DF, 27 de fevereiro de 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Decreto/D8415.htm. Acesso em: 15 de maio de 2021.

BRASIL. DECRETO Nº 8.543, DE 21 DE OUTUBRO DE 2015. Altera o Decreto nº 8.415, de 27 de fevereiro de 2015, que regulamenta a aplicação do Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras - Reintegra. Diário Oficial, Brasília, DF, 21 de outubro de 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/decreto/D8543.htm. Acesso em: 15 de maio de 2021.

BRASIL. DECRETO Nº 9.148, DE 28 DE AGOSTO DE 2017. Altera o Decreto nº 8.415, de 27 de fevereiro de 2015, que regulamenta a aplicação do Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras - Reintegra. Diário Oficial, Brasília, DF, 28 de agosto de 2017. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/D9148.htm#:~:text=DECRETO%20N%C2%BA%209.148%2C%20DE%2028,para%20as%20Empresas%20Exportadoras%20%2D%20Reintegra](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/D9148.htm#:~:text=DECRETO%20N%C2%BA%209.148%2C%20DE%2028,para%20as%20Empresas%20Exportadoras%20%2D%20Reintegra.). Acesso em: 15 de maio de 2021.

BRASIL. DECRETO Nº 9.393, DE 30 DE MAIO DE 2018. Altera o Decreto nº 8.415, de

27 de fevereiro de 2015, que regulamenta a aplicação do Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras - Reintegra. Diário Oficial, Brasília, DF, 30 de maio de 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9393.htm. Acesso em: 15 de maio de 2021.

BRASIL. LEI Nº 12.546, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2011. Institui o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra); dispõe sobre a redução do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) à indústria automotiva; altera a incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas que menciona. Diário Oficial, Brasília, DF, 14 de dezembro de 2011. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12546.htm. Acesso em: 15 de maio de 2021.

BRASIL. LEI Nº 13.043, DE 13 DE NOVEMBRO DE 2014. Dispõe sobre os fundos de índice de renda fixa, sobre a responsabilidade tributária na integralização de cotas de fundos ou clubes de investimento por meio da entrega de ativos financeiros, sobre a tributação das operações de empréstimos de ativos financeiros e sobre a isenção de imposto sobre a renda na alienação de ações de empresas pequenas e médias. Diário Oficial, Brasília, DF, 13 de novembro de 2014. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l13043.htm. Acesso em: 15 de maio de 2021.

BRASIL. PORTARIA MF Nº 428, DE 30 DE SETEMBRO DE 2014. Dispõe sobre o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras - Reintegra. Diário Oficial, Brasília, DF, 01 de outubro de 2014. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=56723&visao=compilado>. Acesso em: 15 de maio de 2021.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. RE 1214919 RS. Relator: Ministro Roberto Barroso. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5711696>. Acesso em: 15 de maio de 2021.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. AgRG-AgRG no RE: 1.099.076 RS. Relator: Ministro Dias Toffoli. Data de Julgamento: 09.04.2018. Segunda Turma. DJe-018 01/02/2018. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14724967>. Acesso em: 15 de maio de 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 8 ed. São Paulo: Saraiva educação, 2018.

**Bacharel em Direito pelo Centro Universitário Curitiba; Pós-Graduada em Direito e Processo Tributário pela Academia Brasileira de Direito Constitucional – ABDConst.*

***Bacharel em Direito pela UPEG.*