

Flávia Holanda Gaeta: ADI 6.040 e 6.055 Reintegra

No último dia 8, teve início o julgamento em Plenário Virtual das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 6.040 e nº 6.055 no Supremo Tribunal Federal, ambas de relatoria do ministro Gilmar Mendes. O tema gira em torno da impossibilidade de o Poder Executivo reduzir os percentuais



Superadas as questões de admissibilidade das ações, no

mérito, o ministro relator dividiu seu voto em três partes: a) da tributação baseada no princípio da origem; b) da política tributária brasileira; e c) o Reintegra como política pública de incentivo às exportações e sua natureza jurídica. Esta análise percorrerá os aspectos problemáticos do voto, notadamente, quanto ao item c) supra, seja para enfrentar os argumentos, seja as conclusões.

Os pontos a serem analisados dizem respeito ao seguinte trecho do voto:

"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."

[\[2\]](#)

Quanto ao termo *benefício fiscal*, pelo menos duas acepções semânticas seriam possíveis: i) em uma perspectiva mais ampla, recorreremos à origem etimológica que nos leva à palavra *beneficência*, que significa *ato, hábito ou virtude de fazer o bem*^[3], no caso narrado pelo Ministro, parece-nos *a virtude dos entes públicos de fazer o bem (benefício/ajuda) no âmbito financeiro (fiscal)*; ii) noutra banda, teríamos *benefício fiscal* como instrumento legal *tributário* que interfere *a priori* nos critérios da norma de incidência, para impedir a subsunção normativa a um universo fático definido pelo legislador (isenção) – que poderia interferir na materialidade, nas coordenadas de tempo e espaço, na sujeição passiva —, ou que afetaria os critérios quantitativos da norma com a finalidade de reduzir o montante da obrigação tributária constituída (redução de base de cálculo e/ou alíquota). Este último conceito ingressaria entre as espécies de renúncia fiscal, seguindo a pauta do Direito Financeiro.

Para tomar o termo *benefício* em seu sentido mais amplo, inúmeros outros sinônimos poderiam ser aplicáveis, tais como: *favor, bondade, benevolência, agrado, ajuda, auxílio, incentivo etc.* Se o uso fosse pelo significado genérico, logo poderíamos usar um por outro, sem que o sentido fosse modificado[4]. No entanto, em se tratando de pauta jurídica é preciso ter cautela, porque, na maioria das vezes, esse uso não se concretiza adequadamente.

A aceção de *benefício fiscal* utilizada pelo Ministro nos parece problemática, pois pela sua amplitude semântica, temos a impressão de que caberiam todas as políticas fiscais na classe da *virtude dos entes públicos de fazer o bem (benefício/ajuda) no âmbito financeiro (fiscal)*. Ou seja, a este conjunto pertenceriam tanto as renúncias fiscais, incluídas na vertente das *receitas* ou *entradas públicas*, quanto as *despesas (subvenções)*. No entanto, o Ministro avançou delimitando o conceito de benefício fiscal para classificá-lo como *ajuda financeira* concretizada por via da *subvenção econômica*.

A subvenção econômica "é uma despesa pública, um auxílio financeiro, previsto no orçamento público, para ajudar entidades públicas ou particulares a desenvolver atividades assistenciais, culturais e empresariais"[5]. Significa dizer que é ato pelo qual a União retira de seus cofres um montante em dinheiro e entrega às empresas públicas ou privadas para fazer frente a projetos e finalidades definidas em lei especial.

Porquanto, pelo exercício da lógica aristotélica, o raciocínio do voto ensejaria na seguinte conclusão: o Reintegra é uma *despesa pública corrente*[6] (subvenção econômica).

Pela definição, o voto revela uma perspectiva unidirecional e superficial do Reintegra, na medida em que o equipara a uma retirada de dinheiro público do caixa (*despesa*) da União, com destino à iniciativa privada. Argumento que será desconstruído nas linhas adiante.

Adicionalmente, por definição legal, a *subvenção* é exercida mediante um *ato prévio de concessão pela União*, que demanda do pretense beneficiário a comprovação preambular de uma série de requisitos exigidos em lei especial, notadamente, capacidade jurídica e regularidade fiscal[7]. Mais que isso, pela dicção do Decreto nº 93.872/1986[8], precisamente em seu art. 66: "*quem quer que receba recursos da União ou das entidades a ela vinculadas, direta ou indiretamente, inclusive mediante acordo, ajuste ou convênio, para realizar pesquisas, desenvolver projetos, estudos, campanhas e obras sociais ou para qualquer outro fim, deverá comprovar o seu bom e regular emprego, bem como os resultados alcançados*"[9].

Em outras palavras, após a *concessão da subvenção*, o beneficiário deverá comprovar a forma de utilização do recurso público que lhe foi entregue, atestando a alcance da finalidade previamente estabelecida por lei, e ratificada no ato prévio de concessão. Deverá a fiscalização federal, portanto, atestar a conformidade do uso do recurso público pela entidade privada.

Por fim, pelo teor do inciso IV do artigo 167 da Constituição, não se pode falar em subvenção perpétua. Melhor dizendo, em razão da vinculação a recursos orçamentários, as subvenções não poderiam ser concedidas por prazo indeterminado[10].

E por que o *Reintegra* não é uma subvenção econômica?

Pelo pouco que já foi exposto e pelo exercício de uma lógica negativa, fica evidente que os predicados jurídicos que delimitam o conceito de subvenção econômica são insubsumíveis à natureza jurídica do *Reintegra*. De início, devemos afirmar que o Ministro Gilmar Mendes recortou o contexto fático-jurídico e optou por olhar o caso por uma *única via*, a da *suposta saída ou despesa pública*. Todavia, esse ponto de referência é demasiadamente limitado, pelas razões a seguir expostas.

Como já afirmamos em outra oportunidade, o legislador, ao empregar o termo "*Reintegra*", não o fez dissociado do propósito semântico. O artigo 1º da Lei 12.546/2011, ao justificar a criação do Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (*Reintegra*), afirmou que o objetivo era "reintegrar valores referentes a custos tributários federais residuais existentes nas suas cadeias de produção". A Lei nº 13.043/2014, por sua vez, preferiu o verbo "devolver parcial ou integralmente o resíduo tributário remanescente na cadeia de produção de bens exportados".^[11] Pela leitura dos referidos preâmbulos já é possível afirmar que existem no mínimo duas vias, duas direções, duas perspectivas a serem observadas.

Para a lei prescrever um direito à *devolução* de resíduos tributários, é necessário atentar que antes do exercício do verbo *devolver*, deve ter existido um ato de entregar, concretizado pelo recolhimento de tributos. A ideia de *regresso*, em si, exige a análise da ação pretérita que revela um recolhimento tributário, indevido ou a maior, pelo exportador, ainda que tenha sido incutido no preço, tal qual acontece na tributação indireta.

Não por outra razão, entendemos que o *Reintegra* é o *direito de receber de volta* aquilo que foi pago/assumido, direta ou indiretamente, como custo tributário (indevido ou a maior) ao longo das inúmeras e sucessivas etapas da cadeia produtiva que se antecederam, considerando que o exportador é o último elo^[12].

Grosso modo, é preciso notar que *Reintegra* não é uma *despesa pública corrente*, na medida em que é uma *devolução* de resíduos tributários. *Devolução*, analogamente ao que acontece com a contabilidade privada, é uma *receita de terceiro* que *ingressa* ou *transita* no caixa da União Federal, sem se incorporar aos seus ativos ou patrimônio.

O que atribui a essa entrada no caixa da União Federal, o predicado de um mero *ingresso financeiro*, é a constituição ou concretização da norma tributária de crédito^[13] do *Reintegra* pelo exportador, quando da apuração e transmissão do pedido de ressarcimento via sistema PER/DCOMP^[14]. Tal qual uma repetição de indébito, o *Reintegra* se performa no ato legal e se desdobra com a autônoma conduta do exportador de apurar este direito, sem qualquer instauração prévia de um procedimento administrativo.

Passando para o segundo argumento, diferente das subvenções e das espécies de renúncia de receita (gastos tributários ou *tax expenditures*), o Reintegra não exige um ato de concessão para averiguação antecipada das condições, requisitos e capacidade jurídica do pretense beneficiário pela fiscalização do Poder Concedente. Os artigos 22 e 23 da Lei 13.043/2014 nos parecem claros ao destacar que o *direito de apurar o crédito* é conferido ao exportador por um ato do legislador, de maneira muito similar ao *direito de apurar um indébito tributário*^[15], como se observa do teor do artigo 165 do Código Tributário Nacional combinado com o do artigo 74 da Lei 9.430/1996.

Neste passo, seguindo a lógica do ministro Gilmar Mendes, as repetições de indébito tributário seriam subvenções econômicas? É óbvio que não.

No próximo argumento, diferente das subvenções econômicas, o exportador que apura seu direito ao crédito de Reintegra não está obrigado a prestar contas com a União sobre o uso do valor que lhe fora devolvido. Por uma razão muito simples, não é da conta da União, nem de ninguém mais, como o exportador usa seus próprios recursos. A conformidade do crédito com a finalidade a que se destina não é aferida no caso do Reintegra, por falta de previsão legal. Deste modo, o Reintegra não deve obediência às disposições do artigo 66 do Decreto nº 93.872/1986, ao contrário das subvenções, auxílios e contribuições.

Já me encaminhando para o final, pela insuficiência de caracteres disponíveis, enfrento o último argumento.

É bem verdade que o Reintegra foi instituído pela Lei nº 12.546/2011, como um programa com prazo determinado para se encerrar. Todavia, com o advento da Lei nº 13.043/2014, a reinstauração do Reintegra se deu em *caráter permanente*. Isso implica dizer que o atual regime de reintegração não poderia ser considerado subvenção, haja vista a vedação constitucional prescrita no art. 167, inciso IV, no sentido de impedir a concessão de *auxílios* permanentes, por prazo indeterminado ou perpétuos, como preferiu Regis Fernandes de Oliveira^[16].

Portanto, Reintegra não é uma subvenção econômica, porque:

1. Ao usar o verbo *devolver*, o legislador considerou ao menos duas vias necessárias à análise jurídica do Reintegra: uma entrada/ingresso e uma saída. Ou seja, identificou as ações de pagar (inevitavelmente ou a maior) e de receber de volta. Sendo assim, olhar o Reintegra somente pela via da suposta *despesa pública corrente* é absolutamente limitado, pois traz premissas falsas que repercutem uma conclusão falsa, ainda que logicamente válida;
2. Diferente das subvenções e das espécies de renúncia de receita (benefícios e incentivos fiscais), *o Reintegra não exige um ato de concessão* para averiguação *antecipada* das condições, requisitos e capacidade jurídica do pretense beneficiário pela fiscalização do Poder Concedente. Quem concede o *direito de apurar o crédito* é o legislador em ato que se esgota em si mesmo, estando os critérios de fruição, exclusivamente, vinculados às características das manufaturas e não à capacidade jurídica do exportador. Por isso, a lei do Reintegra não deve conformidade com a Lei nº 4.320/1964 e aos artigos 61 e 62 do Decreto nº 93.872/1986;



3. A lei do Reintegra não exige qualquer comprovação do uso os valores creditados a título de reembolso ou devolução, ou seja, o atestado de conformidade entre o valor recebido e a finalidade de uso definida em lei especial, tal como exigido para as subvenções (art. 66 do Decreto 93.872/1986);
4. Por fim, o Reintegra da Lei 13.043/2014 foi instituído com *animus periódico* (apurado no encerramento de cada trimestre fiscal) e *permanente* (sem prazo para acabar). Desse modo, acaso o Reintegra fosse uma subvenção econômica, o regime seria integralmente inconstitucional por violar o art. 167, inciso IV, da Carta Magna.

Enfim, há muitos outros aspectos problemáticos no voto do ministro Gilmar Mendes, acompanhado pelo ministro Dias Toffoli, no entanto, reservamo-nos a enfrentar um único parágrafo, suficiente para desconstruir por completo o argumento exarado. Estamos ansiosos pela conclusão do julgamento. Que venham os próximos votos!

[2] Página 13 do voto. Destacamos.

[3] DA CUNHA, Antônio Geraldo. *Dicionário etimológico da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Lexikon, 2007, p. 105.

[4] Cf. GAETA, Flávia Holanda. <https://www.conjur.com.br/2022-abr-07/flavia-gaeta-reintegra> acesso em 14/03/2022.

[5] OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro*. 7ª Edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015, p. 709.

[6] Art. 12, da Lei 4.320/1964. § 2º Classificam-se como Transferências Correntes as dotações para despesas as quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manutenção de outras entidades de direito público ou privado.

[7] Decreto nº 93.872/1986. Art. 61. A subvenção econômica será concedida a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril, mediante expressa autorização em lei especial ([Lei nº 4.320/64, art. 12, § 3º, II](#) e [art. 19](#)).

Art. 62. Somente será concedida subvenção a entidade privada que comprovar sua capacidade jurídica e regularidade fiscal.

[8] Regulamenta a Lei nº 4.320/1964.



[9] Destacamos.

[10] OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro*. 7ª Edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015, p. 712.

[11] Leia mais em GAETA, Flávia Holanda. <https://www.conjur.com.br/2022-mar-08/flavia-gaeta-reintegra-verbo-credito> acesso em 14/04/2022.

[12] Leia mais em GAETA, Flávia Holanda. <https://www.conjur.com.br/2022-mar-08/flavia-gaeta-reintegra-verbo-credito> acesso em 14/04/2022.

[13] Na qual a sujeição ativa é ocupada pelo exportador e a passiva pela União Federal, ou seja, o exportador tem o *direito* de receber e a União Federal o *dever jurídico* de pagar. A materialidade é exportar produtos manufaturados devidamente indicados em norma específica. A coordenada de tempo remete ao encerramento de cada trimestre e a de espaço relaciona-se às operações de exportadores (inclusive equiparados) sediados no Brasil. Por fim, nas rubricas quantitativas tem-se a base de cálculo composta pelas receitas de exportação e a alíquota definida em lei – entre 0,1 e 3% –, com o direito de apurar um acréscimo de 2% mediante laudo técnico.

[14] IN RFB nº 2055/2021. Art. 58.

[15] Cf. GAETA, Flávia Holanda. <https://www.conjur.com.br/2022-abr-07/flavia-gaeta-reintegra> acesso em 14/03/2022.

[16] Op. Cit. P.10.