

Reflexão necessária sobre os limites constitucionais das desonerações fiscais das exportações no Brasil*

A critical reflection on the constitutional limitations of Brazilian tax exports exoneration programs

*Denise Lucena Cavalcante***

*José Maria McCall Zanocchi****

* Artigo recebido em 12 de março de 2020 e aprovado em 17 de março de 2020. DOI: <http://dx.doi.org/10.12660/rda.v279.2020.81389>.

** Universidade Federal do Ceará (UFC), Fortaleza, CE, Brasil. E-mail: deniselucenac@gmail.com.

Pós-doutorado em direito pela Faculdade de Direito de Lisboa (Portugal). Doutora em direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (2002). Mestre em direito pela UFC (1993). Especialização em direito tributário internacional pela Universidade de Salamanca-Espanha (2001) e pela Universidade Austral, Argentina (2004). Professora da graduação e pós-graduação da Universidade Federal do Ceará; líder do Grupo de Pesquisa em Tributação Ambiental. Procuradoria da Fazenda Nacional – Categoria Especial.

*** Universidade Federal do Ceará (UFC), Fortaleza, CE, Brasil. E-mail: jose.zanocchi@mzg.com.br.

Doutorando em direito pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Mestre em direito pela UFC (2013). Possui pós-graduação pela PUC-Rio (2004) e graduação na Faculdade de Direito pela Universidade Federal do Ceará (2002). Advogado.

RESUMO

Estuda a influência das finanças públicas decorrente das desonerações fiscais das exportações, acentuadas no Brasil desde os anos de 1990, com uma série de reformas legislativas iniciadas com a Lei Kandir. A hipótese investigada neste estudo indaga se as premissas que justificaram a adoção de tais benefícios tributários no passado ainda persistem ou se estes deveriam ser revistos na atual conjuntura, especialmente à luz do estado das finanças públicas. Com amparo numa breve análise de dados da União e do desempenho da pauta de exportação, reflete-se criticamente acerca das políticas generalizadas de desonerações. Ao fim se cogita sobre a compatibilidade de tais políticas com os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.

PALAVRAS-CHAVE

Exportações — desonerações tributárias — finanças públicas — responsabilidade fiscal — limites constitucionais

ABSTRACT

The present study examines the impact over the public budget of exports exoneration policies that raise in Brazil as of the nineties with a series of reforms initiated by Kandir Act. The hypothesis to be investigated in this study is if the premises that justified the adoption of such tax benefits still persist or if they should be revised in the current conjuncture, especially in light of the state of public finances. After a brief analysis of the financial data of the Union and the performance of the exports, the paper invites to a scrutiny on the generalized exoneration policies. At the end the compatibility of such policies with the fundamental goals of the Republic are discussed.

KEYWORDS

Exports — tax exoneration — public finance — tax responsibility — constitutional limitations

1. Introdução

Políticas de desoneração das exportações são materializadas mediante a concessão de benefícios tributários sobre as operações de venda de mercadorias ou serviços ao exterior. Adota-se aqui um conceito mais amplo de desoneração, caracterizado por toda e qualquer medida que exclua ou reduza a carga tributária incidente sobre operações de exportação e represente uma renúncia de receita, não só efetiva, como também potencial, ou seja, com estimação antes mesmo de concedido o benefício.¹

Insertas nessa moldura, as desonerações são concretizadas por meio de excepcionalidades fiscais, como, *e.g.*, pela redução de alíquotas (inclusive a zero), modificação da base de cálculo, ressarcimentos, deduções, compensações, presunções creditícias, anistias, abatimentos, depreciações aceleradas, antecipações de créditos e diferimentos de obrigações de natureza tributária.

No Brasil, as políticas de desoneração das exportações atingiram um nível de prioridade tal que sua implantação no ordenamento pátrio transcendeu a via da lei ordinária para serem erigidas ao próprio Texto Constitucional — tanto no originário quanto no derivado, como é o caso da Emenda Constitucional nº 3/1993. Isto conferiu elevado grau de rigidez das medidas de desoneração, dificultando sua revisão.

Nestes casos, o vocábulo **desoneração** pode já não ser o mais adequado para definir a política, haja vista o caráter supostamente definitivo da renúncia tributária. Para fins deste debate, entretanto, este tipo de renúncia também é considerado no cômputo geral das políticas de desoneração das exportações.

Essas medidas são geralmente conferidas na modalidade de benefícios, por prescindirem de alguma contraprestação específica dos seus beneficiários.² Além disso, sua maior parte é concedida por prazo indeterminado, sem vinculação a objetivos claros ou metas mensuráveis, dificultando mecanismos de controle — político, jurídico ou social.

Curiosamente, se reporta a um dos poucos assuntos que alcançaram relativo consenso no Brasil, tanto que é raramente posto à prova nos embates políticos do Parlamento — apesar do seu enorme choque nas finanças públicas em todas as órbitas federativas.

¹ CAVALCANTE, Denise Lucena. A (in)sustentabilidade do atual modelo de incentivos fiscais com fins ambientais. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *Racionalização do sistema tributário*. São Paulo: Noeses, 2017. p. 203.

² GRUPENMACHER, Betina Treiger. Das exonerações tributárias. Incentivos e benefícios fiscais. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger et al. *Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro*. Coimbra: Almedina, 2012. p. 18.

O fato é que, com início nos anos de 1990, prosperou um discurso hegemônico na política nacional — com pleno aceite da opinião pública — de que seria imperativo desonerar amplamente as exportações — sobretudo no que se refere a tributos indiretos³ — como uma maneira de i) aumentar a competitividade dos produtos brasileiros no mercado internacional, ii) atrair divisas para o país e iii) melhorar o desempenho da balança comercial e de pagamentos, entre outros relevantes argumentos em seu favor.

Sob este viés economicista, o país mobilizou forças políticas amplamente majoritárias com vistas a implementar uma série de reformas legislativas que se traduziram em consideráveis sacrifícios orçamentários para todos os entes federativos. Essas iniciativas têm como paradigma o modelo instituído pela Lei Kandir (Lei Complementar nº 87/1996, sugerida pelo então ministro do Planejamento, Antônio Kandir).

Passados esses anos, impende a necessidade de se rever as políticas de desonerações fiscais das exportações e seus influxos econômico-financeiros no orçamento público, bem como o desempenho da balança comercial brasileira, com suporte na evolução do perfil das exportações de lá para cá. Com origem nesse diagnóstico, deve-se enfrentar sua adequação e justificar, se possível for, a necessidade desses benefícios tributários outorgados nas décadas passadas à luz da atual conjuntura, considerando-se, inclusive, o estado de desequilíbrio das finanças públicas do Brasil e os sucessivos défices primários dos últimos anos.

Ao se confrontar a sempre difícil matéria da política tributária e sua influência nas finanças públicas — mormente numa arena tão sensível como a das exportações —, não se pretende aqui defender o aumento da carga tributária, tampouco a inexistência de estímulos às exportações ou a instalação de outra modalidade de protecionismo comercial na perspectiva do acesso a recursos naturais brasileiros⁴. Há que ser considerado, entretanto, o fato de

³ A tese de se excluírem impostos indiretos na exportação traduz-se na máxima: *não se deve "exportar" tributos*. Em matéria de comércio exterior, geralmente, se admitem apenas tarifas diretas, como os impostos de importação e exportação, caracterizados pela sua função extrafiscal, como instrumentos de política econômica e fiscal e não meramente arrecadatória.

⁴ ZANOCCHI, José Maria McCall. Export restrictions in Brazil. In: THORSTENSEN, Vera Helena; NOGUEIRA, Thiago Rodrigues São Marcos. *Anais da Conferência Anual de Comércio Internacional da Cátedra OMC no Brasil: Brazil's WTO Chair Annual International Trade Conference Proceedings*. IV CACI: Mercosul 28 anos depois – 25 e 26 de março de 2019. São Paulo: VT Assessoria Consultoria e Treinamento Ltda., 2019. p. 118-153. Disponível em: <<https://ccgi.fgv.br/sites/ccgi.fgv.br/files/u5/Anais-IV-CACI-FinalTN.pdf>>. Acesso em: 15 mar. 2020.

que direitos têm custos⁵ e financiá-los tornou-se um dos pontos mais debatidos no momento. Esse aspecto diz respeito às opções políticas de uma sociedade nos contextos histórico, político, social e econômico e deve ser avaliado sob o prisma da sua legitimidade democrática, à luz de princípios republicanos, assim como em virtude da distribuição da carga tributária, segundo as suas fontes e princípios de eficiência econômica e fiscal.

Em meio a um sucessivo aumento das pressões a fim de incrementar programas sociais para educação, saúde, previdência e assistência social, tornou-se indispensável a revisão de políticas fiscais ineficientes ou iníquas, sobretudo das que aprofundam desigualdade social e concentração de renda. Ainda que as políticas de desoneração das exportações sejam convincentes ou até mesmo necessárias, até certo ponto, estas não devem estar isentas de críticas ou ajustes que lhes possam, inclusive, melhorar o perfil e, assim, seus resultados.

O sistema tributário deve ser justo (do ponto de vista da equidade) e eficiente (levando na devida conta não só a função arrecadatória do tributo, como também as funções regulatória e redistributiva).⁶ Para tanto, se postula maior transparência nas políticas de exoneração e que sua fundamentação seja sempre acompanhada da estimativa real do seu influxo orçamentário-financeiro e das medidas compensatórias, além da definição de objetivos claros, metas mensuráveis e mecanismos de controle (político, jurídico e social). De tal maneira, todas as medidas de exoneração fiscal devem ser submetidas a um crivo periódico acerca da sua adequação a tais critérios de justiça e eficiência.

O fato de as desonerações fiscais às exportações estarem previstas na Constituição Federal não pode ser um obstáculo ao reexame da sua finalidade e adequação aos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil na atual conjuntura mundial.

⁵ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. *El costo de los derechos: por qué la libertad depende de los impuestos*. Buenos Aires: Siglo XXI, 2012.

⁶ AVI-YONAH, Reuven S. The three goals of taxation. *Tax L. Rev.*, v. 60, n. 1, 2006. Disponível em: <<https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1039&context=articles>>. Acesso em: 10 mar. 2020.

2. As desonerações às exportações

Os anos de 1990 foram caracterizados pelo avanço da globalização, com a internacionalização das economias de mercado, especialmente após instituída a Organização Mundial do Comércio (OMC), em 1995. Em meio a essa realidade, a maioria dos países economicamente relevantes no plano mundial passou a experimentar intensos choques no comércio exterior e nas transações financeiras internacionais, com reflexos profundos nos planos político, econômico e social.⁷

Numa época em que o capitalismo saía triunfante sobre sistemas rivais, a quebra da polarização que dividiu o mundo durante a era da Guerra Fria, em adição a fatores tecnológicos e culturais, ensejou uma integração global sem precedentes na história.

Na América Latina, em especial, como um expediente para enfrentar os problemas da dívida pública, prosperou a cartilha do chamado Consenso de Washington, que trouxe uma agenda de reformas de caráter liberal direcionada para a livre-iniciativa e a livre concorrência, privatização, desregulamentação e internacionalização dos mercados.

O caso brasileiro tornou-se emblemático quando, durante a presidência de Fernando Collor de Mello, o governo passou a implementar reformas sob esse viés por exigência do acordo *stand by* com o Fundo Monetário Internacional, incluindo a abertura comercial, com a queda de barreiras tarifárias e não tarifárias e a instalação do mercado financeiro internacional.⁸

Esse conjunto de medidas concedeu ensejo à reabertura dos portos brasileiros após anos de relativo isolamento do país com relação ao mercado internacional, comparando-se o fato ocorrido no dia 28 de janeiro de 1808, quando o Reino Unido de Brasil, Portugal e Algarves, por intermédio de dom João VI, decretou fosse reaberta a navegação oceânica às nações amigas.⁹

⁷ Relativamente ao tema *mercado*, recomenda-se esta leitura: UNGER, Roberto Mangabeira. A nova estratégia nacional de desenvolvimento. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 274, p. 363-376, jan./abr. 2017.

⁸ SILVA, Roberto Luiz; MAZZUOLI, Valério de Oliveira (Coord.). *O Brasil e os acordos econômicos internacionais: perspectivas jurídicas e econômicas à luz dos acordos com o FMI*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 162-163.

⁹ ZANOCCHI, José Maria McCall. *A proteção do meio ambiente no comércio internacional: compatibilização de políticas públicas com o direito internacional*. Dissertação (mestrado em direito) — Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2013. p. 32.

Nessas circunstâncias, as forças políticas nacionais passaram a se empenhar numa agenda legislativa dirigida para o enfrentamento desses desafios com a nova ordem global, principalmente, do fim dos anos de 1990 a meados dos anos 2000, quando se inseriram com invariável destaque as políticas de desoneração das exportações.

O modelo instituído pela Lei Kandir, aprovada no Congresso Nacional pela Lei Complementar nº 87/1996, despontou nessa época como paradigma, impondo-se sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). Este constitui, como se sabe, o principal tributo de competência dos estados, conforme disposto no art. 155, II, da Constituição Federal de 1988.

O texto original da Carta Magna já dispunha sobre a não incidência do ICMS sobre as exportações de produtos industrializados (art. 155, X, “a”). Tal benefício, porém, não privilegiava os chamados produtos **semielaborados**,¹⁰ os quais deveriam ser definidos em lei complementar.

Em 15 de abril de 1991, o então presidente Fernando Collor, com o aval da sua ministra da Fazenda, Zélia Cardoso de Mello, promulgou a Lei Complementar nº 65, definindo os produtos semielaborados que poderiam ser tributados pelos estados e Distrito Federal, quando de sua exportação. Assim, foi significativamente ampliada a base de incidência do ICMS no país.¹¹ Posteriormente, em meio à implementação do Plano Real, em 1994, ganharam força as propostas de estender a desoneração já garantida aos bens industriais, também, aos produtos semielaborados e primários.

¹⁰ O texto original da CF/88 possuía o seguinte teor: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] I — [...]; b) — 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; [...] §2º. O imposto previsto no inciso I, b, atenderá ao seguinte: [...]; X — não incidirá: sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semielaborados definidos em lei complementar.

¹¹ Lei Complementar n. 65/1991: “Art. 1º. É compreendido no campo de incidência do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal, e de comunicação (ICMS) o produto industrializado semielaborado destinado ao exterior: I — que resulte de matéria-prima de origem animal, vegetal ou mineral sujeita ao imposto quando exportada in natura; II — cuja matéria-prima de origem animal, vegetal ou mineral não tenha sofrido qualquer processo que implique modificação da natureza química originária; ou III — cujo custo da matéria-prima de origem animal, vegetal ou mineral represente mais de sessenta por cento do custo do correspondente produto, apurado segundo o nível tecnológico disponível no País”.

Um dos fatores que mais influenciou estas medidas se refere ao fato de que, à vista de uma inflexão da política cambial que acarretou uma valorização expressiva da moeda brasileira, o superávit comercial no Brasil de US\$ 10,4 bilhões naquele ano, rapidamente, se transformou em défices recorrentes de US\$ 3,4 bilhões em 1995 e logo US\$ 5,6 bilhões em 1996, respectivamente.¹² Evidentemente, a apreciação do Real teve influência direta na perda de competitividade das mercadorias brasileiras.

Nessa conjuntura, a justificativa central para as desonerações seria a necessidade de aumentar a competitividade das mercadorias brasileiras no mercado internacional mediante a exclusão de um imposto indireto — o ICMS — aliado à necessidade de se melhorar o desempenho da balança comercial do país e a composição das contas externas.

Com isto, decretou a Lei Kandir a não incidência do ICMS sobre “[...] operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semielaborados, ou serviços”.¹³ Mais ainda: haja vista a natureza não cumulativa do tributo, a isenção ou não incidência do ICMS não necessariamente implicaria crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes, salvo determinação em contrário da legislação (CF/88, art. 155, §2º, inc. II, “a”, da CF/88).¹⁴ A Lei Kandir, expressamente, autorizou o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita na comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente for destinada ao exterior, ampliando significativamente o que já era um arrojado benefício fiscal.¹⁵

¹² SOARES, Murilo Rodrigues da Cunha. *Lei Kandir: breve histórico*. Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados: Brasília, 2007. p. 3. Disponível em: <www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/areas-da-conle/tema20/2007_12856.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2020.

¹³ Lei Complementar nº 87/1996: “Art. 3º. O imposto não incide sobre: [...] II — operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semielaborados, ou serviços”.

¹⁴ CF/88: “Art. 155. [...] §2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...] II — a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes”.

¹⁵ Lei Complementar nº 87/1996: “Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação. [...] §3º. É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita: I — para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do

No ano de 2003, as disposições que já haviam prescrito em sede de Lei Complementar foram finalmente “constitucionalizadas” por via da Emenda Constitucional nº 42, que alterou o Sistema Tributário Nacional e, entre outras disposições, modificou a redação do art. 155, §2º, inc. X, “a”, assegurando não só a não incidência do ICMS sobre as *operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior*, como também a *manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores*.

A Emenda Constitucional nº 42/2003, também, acresceu o art. 91 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), determinando que a União entregasse aos estados e ao Distrito Federal o montante a ser definido em lei complementar, de acordo com critérios, prazos e condições nela determinados, podendo considerar as exportações de produtos primários e semielaborados, a relação entre as exportações e as importações, os créditos decorrentes de aquisições destinadas ao ativo permanente e a efetiva manutenção e aproveitamento do crédito do imposto a que se refere o mesmo art. 155, §2º, inc. X, “a”.

Não obstante, a existência da Emenda Constitucional não retira a importância da Lei Kandir como legislação precursora que se converteu em verdadeiro paradigma para as reformas legislativas subsequentes endereçadas à desoneração das exportações pelas mesmas razões.

Inspiradas nela, seguiram-se outras iniciativas de envergadura apontadas para a desoneração das exportações ou a compensação da perda de receita tributária ou de tributos pagos nas operações internas anteriores, como ocorrido com o IPI,¹⁶ ¹⁷ ¹⁸ ISS,¹⁹ PIS/Pasep,²⁰ Cofins,²¹ contribuições sociais e

imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior; II — para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

¹⁶ Lei nº 9.363/1996 que instituiu o crédito presumido do IPI às empresas exportadoras de mercadorias nacionais, como de ressarcimento das contribuições do PIS, Pasep e da Cofins, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

¹⁷ MP nº 1.725/1998, convertida pela Lei nº 9.716/1998, que permite a utilização do crédito presumido do IPI nos casos em que a saída do produto industrializado for beneficiada com isenção em virtude de incentivo fiscal.

¹⁸ Lei nº 10.276/2001 dispõe sobre o ressarcimento das contribuições do PIS/Pasep e Cofins incidentes sobre insumos utilizados na fabricação de produtos destinados à exportação, inclusive energia elétrica e combustíveis.

¹⁹ Lei Complementar nº 116/2003: Art. 2º O imposto não incide sobre: I — as exportações de serviços para o exterior do País.

²⁰ Lei nº 10.637/2002 dispõe sobre a não incidência das contribuições do PIS/Pasep sobre as receitas decorrentes de: (i) exportação de mercadorias para o exterior; (ii) prestação de serviços

de intervenção no domínio econômico,²² IOF²³ e IR,²⁴ além da instituição de regimes especiais de tributação.²⁵

3. Reflexos das desonerações nas finanças públicas

Em decorrência da complexidade do Sistema Tributário Nacional, aliada à diversidade das medidas de desoneração das exportações, é difícil precisar o montante da renúncia de receita tributária efetiva e potencial que tais políticas impõem às finanças públicas de todos os entes federativos. Essa dificuldade se amplia exponencialmente no que se refere, especialmente, ao ICMS, haja vista a diversidade de alíquotas, pautas e preços de referência, entre outras diversas variáveis a cargo da competência de cada um dos 26 estados da Federação, além do Distrito Federal, tornando hercúlea a atividade de calcular com precisão o que isto representa em termos de sacrifícios orçamentários. Tudo isto depõe contra a maneira por intermédio da qual esses benefícios são estruturados, especialmente do ponto de vista da falta de transparência e da prestação de contas (*accountability*).²⁶

para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; e (iii) vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

²¹ Lei nº 10.833/2003 dispõe sobre a não incidência do Cofins sobre as exportações.

²² Por meio da Emenda Constitucional nº 33/2001, restou vedada a incidência de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre receitas decorrentes de exportação, conforme o disposto no parágrafo segundo do inciso I.

²³ Decreto nº 8.325/2014 estabeleceu alíquota zero para operações de câmbio relativas ao ingresso no país de receitas de exportação de bens e serviços (Decreto nº 6.306/2007, art. 15-B, I). Além disso, determinadas operações de crédito a exportações também estão sujeitas ao IOF à alíquota zero (Decreto nº 6306/2007, arts. 8º, III, XVII e XXVIII) ou isenção (art. 9º, IV). O benefício da alíquota zero também se estende a operações de seguro às exportações (art. 22, §1º, I, c) e relativas a valores mobiliários (art. 32-C, §5º, I).

²⁴ Medida Provisória nº 2.159-70/2001 decretou a redução a zero da alíquota do imposto de renda incidente sobre as remessas, para o exterior, destinadas exclusivamente ao pagamento de despesas relacionadas com pesquisa de mercado para produtos brasileiros de exportação, bem como aquelas decorrentes de participação em exposições, feiras e eventos semelhantes, inclusive alugueis e arrendamentos de estandes e locais de exposição, vinculadas à promoção de produtos brasileiros, bem assim de despesas com propaganda realizadas no âmbito desses eventos, a partir de 1º de janeiro de 2001.

²⁵ Lei nº 12.546/2011 instituiu o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra) que permite que as pessoas jurídicas produtoras de bens manufaturados possam utilizar um valor de zero a três por cento sobre as receitas decorrentes da exportação para ressarcir parcial ou integralmente o resíduo tributário federal existente na sua cadeia de produção.

²⁶ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Governança no TCU. *Mecanismo de accountability*. A *accountability* é o conjunto de processos que visam a selecionar, organizar e disponibilizar as

De modo geral, segundo dados expressos pelo Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros do Ministério da Fazenda, o gasto tributário²⁷ com as renúncias vigentes no país para o ano de 2020 — não incluindo a maior parte das desonerações a que se refere este estudo — foi estimado em impressionantes R\$ 330,85 bilhões,²⁸ representando 4,34% do Produto Interno Bruto e 21,78% das receitas administradas pela Receita Federal do Brasil (RFB). Esse valor representa uma elevação nominal de 7,98% em relação ao ano anterior. O gráfico seguinte demonstra a situação geral.²⁹

GASTOS TRIBUTÁRIOS - PROJEÇÕES PLOA 2020 - CONSOLIDAÇÃO POR TIPO DE TRIBUTO
VALORES NOMINAIS E PERCENTUAIS

UNIDADE: R\$ 1,00

TRIBUTOS	VALOR	PART. %		
		PIB	ARRECAÇÃO	GASTOS TRIBUTÁRIOS
Imposto sobre Importação - II	4.438.687.815	0,06	0,29	1,34
Imposto sobre a Renda Pessoa Física - IRPF	56.852.998.379	0,75	3,74	17,18
Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica - IRPJ	55.755.818.293	0,73	3,67	16,85
Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF	9.647.403.162	0,13	0,64	2,92
Imposto sobre Produtos Industrializados - Operações Internas - IPI-Interno	28.463.446.101	0,37	1,87	8,60
Imposto sobre Produtos Industrializados - Vinculado à Importação - IPI-Vinculado	3.627.064.027	0,05	0,24	1,10
Imposto sobre Operações Financeiras - IOF	3.758.584.893	0,05	0,25	1,14
Imposto sobre Propriedade Territorial Rural - ITR	46.702.797	0,00	0,00	0,01
Contribuição Social para o PIS-PASEP	13.937.040.447	0,18	0,92	4,21
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL	11.596.722.823	0,15	0,76	3,51
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS	72.103.660.668	0,95	4,75	21,79
Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE	1.116.653	0,00	0,00	0,00
Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante - AFRMM	1.149.006.773	0,02	0,08	0,35
Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional - CONDECINE	0	0,00	0,00	0,00
Contribuição para a Previdência Social	69.466.949.083	0,91	4,57	21,00
TOTAL	330.845.201.914	4,34	21,78	100,00
ARRECAÇÃO*	1.519.199.027.626	19,95	100,00	
PIB	7.614.622.469.060	100,00		

informações de interesse das partes. O mecanismo *accountability* é formado por duas práticas: 3110: Promover transparência, responsabilidade e prestação de contas; e 3120: Assegurar a efetiva atuação da Auditoria Interna. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/governanca/governanca-no-tcu/mecanismos-de-governanca/mecanismo-de-accountability.htm>>. Acesso em: 20 mar. 2020.

²⁷ A Receita Federal do Brasil adotou o seguinte conceito de gasto tributário: “[...] gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais e constituem-se em uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte”.

²⁸ BRASIL. Ministério da Fazenda. *Demonstrativo dos gastos governamentais indiretos de natureza tributária (gastos tributários) — PLOA 2020*. Brasília, DF, 2019. p. 8. Disponível em: <[http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/ploa-2020/dgt-ploa-2020-base-conceitual-v1-1.pdf](http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-ploa/ploa-2020/dgt-ploa-2020-base-conceitual-v1-1.pdf)>. Acesso em: 10 mar. 2020.

²⁹ Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa>>. Acesso em: 10 mar. 2020.

O Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (DGT), de onde são extraídos esses indicadores, é elaborado anualmente pelo Ministério da Fazenda (hoje Economia), em cumprimento ao §6º, do art. 165, da Constituição Federal,³⁰ bem como do inciso II do art. 5º, da Lei Complementar nº 101/2000.³¹ Legalmente, o DGT deve acompanhar o projeto da lei orçamentária anual (LOA), com o propósito de auxiliar na elaboração do orçamento federal, devendo considerar, inclusive, os efeitos decorrentes de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia, bem como medidas de compensação a renúncias de receita.

Além do fato de que tais diretrizes dirigidas à avaliação dos impactos e de projeção de medidas compensatórias terem sido relegadas a segundo plano, no entanto, o conceito de desoneração adotado pelo governo federal não contempla aquelas situações em que o tributo não é originalmente devido, como é no caso das não incidências constitucionais, formadoras da maior parte das desonerações nas exportações, mas apenas as situações que promovam renúncia de receita tributária nos termos expressamente delimitados no art. 14, da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000).³²

³⁰ Constituição Federal de 1988: “Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: I — o plano plurianual; II — as diretrizes orçamentárias; III — os orçamentos anuais. [...] §6º. O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”.

³¹ Lei Complementar nº 101/2000: “Art. 5º. O projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas desta Lei Complementar: [...] II — será acompanhado do documento a que se refere o §6º, do art. 165 da Constituição, bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado”.

³² Lei Complementar nº 101/2000: “Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: I — demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II — estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. §1º. A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.” Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 10 mar. 2020.

Por isto, é possível concluir que o nível de desonerações outorgadas pelo governo brasileiro, segundo o conceito aqui adotado, é muito maior do que aqueles que servem para orientar a elaboração do orçamento público, principalmente considerando a renúncia de receita potencial e o fato de que a maioria das medidas de desoneração precede a Lei de Responsabilidade Fiscal que tornou mais rigorosos os requisitos legais para a implementação de renúncias fiscais.

Em todo caso, não há dúvidas de que o valor equivalente a essas desonerações é elevado e, neste momento, contrasta com o panorama exposto pela Lei de Diretrizes Orçamentárias, segundo a qual o governo federal deve enfrentar, no ano de 2020, uma meta de déficit primário de R\$ 118.910.000.000,00.³³

O superávit primário das contas públicas, cuja meta havia sido fixada à razão de 3,1% do PIB em 1999 pelo então presidente Fernando Henrique Cardoso, perdurou apenas até 2014, quando se registrou o primeiro resultado negativo desde que o Banco Central do Brasil passou a computar os dados. Atualmente, como se viu, os défices acumulados infligem enormes pressões sobre as contas públicas, principalmente na área da seguridade social.

Por outro lado, o Congresso Nacional, por meio da Lei Orçamentária Anual de 2020,³⁴ autorizou um crédito suplementar de R\$ 343.623.574.293,00 para o pagamento de despesas correntes, como salários, benefícios de aposentadoria, contas de luz e outros custeios da máquina pública, relativizando a “regra de ouro” das finanças públicas.³⁵

Malgrado o estado de desequilíbrio fiscal e deterioração progressiva das contas oficiais, o repasse para compensar os estados exportadores determinado pela Lei Kandir — que deveria originalmente ter findado em 2006, mas que foi sucessivamente prorrogado — sequer chegou a ser definido.

³³ Lei nº 13.898, de 11 de novembro de 2019: Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2020 e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/L13898.htm>. Acesso em: 10 mar. 2020.

³⁴ Lei nº 13.978, de 17 de janeiro de 2020: Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e a execução da Lei Orçamentária de 2020 e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/L13898.htm>. Acesso em: 10 mar. 2020.

³⁵ Constituição Federal de 1988: “Art. 167. São vedados: I — o início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual; II — a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais; III — a realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta”. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 10 mar. 2020.

Esta compensação promete aprofundar o rombo fiscal, a depender do desfecho no litígio encetado pela Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão nº 25 (ADO 25),³⁶ que tramita no Supremo Tribunal Federal. Nesta, os estados se insurgem contra alegada omissão legislativa do Congresso Nacional em regulamentar o disposto no art. 91, *caput* e parágrafos, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) que cuida justamente dessa compensação.³⁷

Em 2016, o Supremo Tribunal Federal julgou procedente a ADO 25, para declarar a mora do Congresso Nacional quanto à edição da Lei Complementar prevista no art. 91 do ADCT, fixando o prazo de 12 meses para que seja sanada a omissão, prazo que foi prorrogado em fevereiro de 2019 e que vence neste ano de 2020.

A norma deverá finalmente disciplinar os repasses de recursos da União aos estados em decorrência da desoneração do ICMS nas exportações. Contudo, para se ter uma ideia do potencial impacto da medida, a minuta da Proposta de Lei Complementar elaborada pela Comissão Mista Especial da Lei Kandir a havia fixado em R\$ 19,5 bilhões para 2019, R\$ 29,25 bilhões para 2020 e R\$ 39 bilhões para os exercícios subsequentes.³⁸

4. Efeitos das desonerações no comércio exterior

O Brasil, conquanto ostente a posição de nona economia do mundo no ano de 2019,³⁹ não passa do 26º lugar no ranque de países exportadores.⁴⁰

³⁶ Supremo Tribunal Federal: ADO 25, Relator(a): min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 30/11/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-182 DIVULG 17-8-2017 PUBLIC 18-8-2017.

³⁷ Constituição Federal de 1988: "Art. 91 (ADCT). Art. 91. A União entregará aos Estados e ao Distrito Federal o montante definido em lei complementar, de acordo com critérios, prazos e condições nela determinados, podendo considerar as exportações para o exterior de produtos primários e semielaborados, a relação entre as exportações e as importações, os créditos decorrentes de aquisições destinadas ao ativo permanente e a efetiva manutenção e aproveitamento do crédito do imposto a que se refere o art. 155, §2º, X, a. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 10 mar. 2020.

³⁸ BRASIL, Agência Senado. *Comissão fixa em R\$ 39 bi a compensação anual a estados por prejuízos da Lei Kandir*. Disponível em: <www12.senado.leg.br/noticias/materias/2018/05/15/comissao-fixa-em-r-39-bi-a-compensacao-anual-a-estados-por-prejuizos-da-lei-kandir>. Acesso em: 10 mar. 2020.

³⁹ INTERNATIONAL MONETARY FUND. *IMF DataMapper*. Disponível em: <www.imf.org/external/datamapper/NGDPD@WEO/OEMDC/ADVEC/WEOWORLD>. Acesso em: 10 jun. 2019.

⁴⁰ WTEX. *World's top exporters*. Disponível em: <www.worldstopexports.com/worlds-top-export-countries/>. Acesso em: 10 mar. 2020.

Além disso, historicamente, a pauta de exportação brasileira permanece muito concentrada em produtos básicos, matérias-primas sem valor agregado. A pauta de exportação brasileira, aliás, sempre foi o reflexo de um modelo de produção excessivamente concentrado em monoculturas extensivas, como nos ciclos sucessivos de pau-brasil, cana-de-açúcar, mineração e café. Citado modelo, desde aquelas épocas, já contrastava em relação à extraordinária biodiversidade brasileira, além de legar um rastro de desigualdade e concentração de renda, inclusive como resultado do emprego da escravidão como meio de relação social de produção, entre outros fatores.

Atualmente, o modelo monocultor se repete com produtos como soja, petróleo e minério de ferro que, sozinhos, representam mais de 35% das exportações nacionais.⁴¹

Recentes estudos desenvolvidos pela Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento (UNCTAD) referentes ao índice de dependência do país da exportação de *commodities* revelam que, no Brasil, esta cresceu de 44,3% em 1998 para 62,8% no breve período de 2013-17.⁴² Outros experimentos apontam para uma correlação entre a composição da pauta de exportações e a concentração de renda no país. Os bens predominantes exportados, quando medidos pelo Coeficiente (ou Índice) de Gini⁴³ dos Produtos (*Product Gini Index* ou PGI), indicam uma tendência à desigualdade econômica estrutural, que se projeta na América Latina de um modo geral.⁴⁴

O Brasil é ainda hoje um dos países com maior índice de concentração econômica da renda nacional no percentual de 1% dos estados mais ricos. Esse indicador se elevou significativamente dos anos de 2000 (26,2%) a 2015 (28,3%), contra a média mundial, reduzida de 20,7% para 20,4% no mesmo período, respectivamente. Em verdade, a desigualdade de renda no país — após décadas de progressiva redução — voltou a aumentar em

⁴¹ BRASIL. Ministério da Economia. *Comex Vis*. Disponível em: <www.mdic.gov.br/comercio-exterior/estatisticas-de-comercio-exterior/comex-vis/frame-brasil>. Acesso em: 20 maio 2019.

⁴² UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT. *State of commodity dependence 2019*. Nova York, 2019. Disponível em: <https://unctad.org/en/PublicationsLibrary/ditccom2019d1_en.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2020.

⁴³ Índice criado pelo matemático e estatístico Conrado Gini que aponta a diferença entre os rendimentos dos mais pobres e dos mais ricos.

⁴⁴ HARTMANN, Dominik et al. The structural constraints of income inequality in Latin America. *Integration & Trade Journal*, n. 40, p. 70-85, jun. 2016. Disponível em: <<https://publications.iadb.org/handle/11319/7667?locale-attribute=en>>. Acesso em: 10 mar. 2020.

2015.⁴⁵ Além disso, o país ainda amarga o 79º lugar no ranque do Índice de Desenvolvimento Humano mundial, atrás, inclusive, da Venezuela — apesar da situação dramática vivenciada pela população dessa nação vizinha —, segundo o Relatório de Desenvolvimento Humano das Nações Unidas.⁴⁶ O Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD) enfatiza que, atualmente, 7,4% da população vivem na extrema pobreza.

Bresser-Pereira sustenta que o Brasil padece de uma enfermidade — a chamada *doença holandesa* — que significa, nas suas palavras, “[...] imensa falha de mercado originada pela existência de recursos naturais e humanos baratos e abundantes que mantém a moeda de um país valorizada, desestimulando a produção de produtos comerciáveis que utilizem tecnologia do estado-da-arte”.⁴⁷ Esse fenômeno se reflete na maioria dos países produtores de petróleo, por exemplo, no Oriente Médio. Raras são as exceções, como o caso da Noruega, onde se criou um fundo soberano arrimado nos recursos naturais.

A julgar pelo formato e o volume dos estímulos concedidos pelo governo brasileiro nas últimas décadas, estes não logram mudar o perfil da pauta de exportações nacionais. As evidências demonstram que permanece o enfoque na exploração de recursos naturais e abundantes e na maximização do volume do comércio, e não na transição para uma política industrial robusta capaz de incorporar alteadas tecnologias, ofertar empregos qualificados e reunir valor aos produtos transformados no território nacional.

Não obstante o exposto, ao menos alguns números do comércio exterior denotam que, em determinados casos, as políticas de desoneração foram bem-sucedidas com vistas a melhorar o desempenho quantitativo da balança comercial brasileira. De fato, em 1996, quando a Lei Kandir fora promulgada, o Brasil exibia défices persistentes na balança comercial, situação que somente foi revertida nos anos de 2000. Assim, a balança comercial parte de um déficit de R\$ (-) 5,59 bilhões em 1996 para um superávit de R\$ (+) 48,03 bilhões em 2019.⁴⁸

⁴⁵ WID. WORLD. *World inequality database*. Disponível em: <https://wid.world/world#sptinc_p99p100_z/WO;BR/last/eu/k/p/yearly/s/false/14.931/40/curve/false/country>. Acesso em: 10 mar. 2020.

⁴⁶ UNITED NATIONS DEVELOPMENT PROGRAMME. *Human development indices and indicators: 2018 statistical update*. Nova York, 2018. Disponível em: <www.br.undp.org/content/brazil/pt/home/library/idh/relatorios-de-desenvolvimento-humano/relatorio-do-desenvolvimento-humano-2018.html>. Acesso em: 20 mar. 2020.

⁴⁷ BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. The Dutch disease and its neutralization: a Ricardian approach. *Brazilian Journal of Political Economy*, v. 28, n. 1 (109), p. 47-71, jan./mar. 2008.

⁴⁸ BRASIL. Ministério da Economia, Indústria, Comércio Exterior e Serviço. *Estatísticas de comércio exterior*. Disponível em: <www.mdic.gov.br/comercio-exterior/estatisticas-de-comercio-exterior/comex-vis/frame-brasil>. Acesso em: 10 mar. 2020.

Nessa época, o Brasil ainda se recuperava dos intensos choques cambiais que entrincheiraram o país e que ensejaram, durante décadas, uma política cambial restritiva, desenhada para prevenir-se da evasão das divisas, bem assim para proteção e acúmulo de reservas cambiais. Atualmente, contudo, o quadro é outro, completamente distinto: o Brasil ostentava US\$ 362,46 bilhões de reservas internacionais em fevereiro de 2020⁴⁹ contra apenas USD 59,03 bilhões em 1996.⁵⁰

Mesmo assim, a existência de um superávit comercial, em si, não quer dizer necessariamente que o país vai bem nas exportações, mas pode indicar apenas que ainda se importa pouco. Em verdade, malgrado o avanço na agenda de abertura ao mercado internacional, em particular após a adesão do país à Organização Mundial do Comércio (OMC), o Brasil permanece relativamente fechado às importações em diversos setores, com elevadas paredes tarifárias e não tarifárias. Prova disto é que o Estado brasileiro ainda é um dos que mais aplica medidas de defesa comercial, como as de *anti-dumping*. Não se pode ignorar, contudo, *v.g.*, que as importações são fundamentais para os países em desenvolvimento no que se refere ao acesso a bens de capital e à incorporação de novas tecnologias, aproveitando-se, inclusive, de ganhos de produtividade já desbravados por outros países, no que se convencionou chamar de *catching up*.

Enfim, ao se percorrer o quadro ora exposto, convida-se o consulente a proceder a uma reflexão crítica acerca da relação de custo-benefício das políticas de desoneração das exportações, e até que ponto os sacrifícios orçamentários infligidos a todos os entes da Federação e, por conseguinte, ao povo brasileiro, traduziram-se em benefícios para quem deveria ser o destinatário último: a população.

Afinal, não é possível se perder de vista os verdadeiros objetivos fundamentais da República, inscritos no art. 3º, da Constituição Federal Brasileira de 1988,⁵¹ e que devem prevalecer na consecução de quaisquer políticas públicas.

⁴⁹ BRASIL. Banco Central do Brasil. *Reservas internacionais*. Disponível em: <www.bcb.gov.br/estabilidadefinanceira/reservasinternacionais>. Acesso em: 10 mar. 2020.

⁵⁰ BRASIL, *Banco Central do Brasil*. Disponível em: <https://seculoxx.ibge.gov.br/images/seculoxx/economia/setor_externo/tabelas/15_setor_externo_1956_00.xls>. Acesso em: 10 mar. 2020.

⁵¹ “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I — construir uma sociedade livre, justa e solidária; II — garantir o desenvolvimento nacional; III — erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV — promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.” (CF/88).

Em face de tão importantes diretrizes, procede-se a um exame crítico acerca da constitucionalidade intrínseca àquelas políticas de desoneração das exportações, ainda quando erigidas ao próprio Texto Constitucional, desatendidos os objetivos fundamentais da República na sua consecução ou confrontados outros princípios fundamentais insculpidos na Carta Maior.⁵²

5. Os beneficiários das desonerações

Deve-se indagar, de início, acerca dos verdadeiros beneficiários diretos das desonerações expostas neste escrito. A julgar pelos dados mostrados, o desempenho das exportações brasileiras não se traduz na melhoria do padrão de vida do brasileiro comum ou numa melhor distribuição da renda para a população.

Sob o argumento da preservação do sigilo fiscal, as publicações do governo que forneciam detalhamentos de destino/origem por CNPJ e faixa de valor por CNPJ foram descontinuadas.⁵³ De modo geral, entretanto, segundo dados do Ministério da Economia, no ano de 2019, apenas 369 empresas no Brasil concentraram exportações de US\$ 50 a US\$ 100 milhões; e de US\$ 10 a US\$ 50 milhões, somente 1.373 organizações.⁵⁴

Essas informações inferem que há grande concentração das exportações em poucos agentes econômicos. Se é assim, são poucos os beneficiários diretos das políticas de desoneração das exportações, ao menos no Brasil — país com quase 210 milhões de habitantes, como registra o IBGE. Deve-se adicionar a essas evidências o fato de que atividades extrativistas e extensivas tendem a não ensejar numerosos empregos, máxime na monocultora agrícola, caracterizada pela produção em latifúndios com alçado grau de mecanização.

Nessa linha de raciocínio, pode-se arguir que as políticas de desoneração das exportações beneficiam grupos e setores econômicos já privilegiados, e até estrangeiros. Ainda assim, tendem a estimular atividades socialmente

⁵² Acerca do controle de constitucionalidade de Emenda Constitucional e Lei Complementar, ver ADI 939, relator(a): min. Sydney Sanches, Tribunal Pleno, julgado em 15/12/1993, DJ 18-3-1994 PP-05165 EMENT VOL-01737-02 PP-00160 RTJ VOL-00151-03 PP-00755.

⁵³ O Ministério da Economia invoca os seguintes dispositivos constitucionais e legais: Constituição Federal arts. 5º, X e XII, e 145, §1º; no Código Tributário Nacional, arts. 198 e 199; na Lei nº 12.527/2011, arts. 4º, IV, 6º, III e 31; e no Decreto nº 7.724/2012, arts. 5º, §2º e 6º, inc. I.

⁵⁴ BRASIL. Ministério da Economia. *Empresas brasileiras exportadoras e importadoras*. Disponível em: <www.mdic.gov.br/component/content/article?id=884>. Acesso em: 10 mar. 2020.

deletérias ou ambientalmente indesejáveis, sem promover, na outra ponta, a necessária repartição dos benefícios daí decorrentes à vista do estímulo do poder público.

Dessa evidência, deduz-se que determinados poderes econômicos se servem de subsídios dissimulados dentro do Sistema Tributário Nacional, tendo acesso, por esta via, a recursos naturais valiosos a baixo preço (alguns pertencentes à União e, portanto, ao povo brasileiro, como os recursos minerais) sem as desejáveis contrapartidas sociais.

Além disso, na perspectiva econômica, percebe-se que estas também encerram um contrassenso, na medida em que beneficiam, com intensividade, justamente, os produtos nos quais o país é verdadeiramente competitivo: as *commodities*. Esses estímulos traduzem-se, de fato, na maximização no volume do comércio de matérias-primas sem valor agregado, porém a um alto custo socioambiental.

Tudo isto enseja a necessária revisão de tais políticas do ponto de vista da sua legalidade, legitimidade e economicidade, na medida em que a renúncia de receitas que estas representam se desvia ou não de princípios e diretrizes constitucionais.

6. Necessidade de revisão das políticas de desoneração das exportações

Como se observou, muitas das iniciativas legislativas que afastaram as exportações de mercadorias e serviços do âmbito de incidência da maioria dos tributos do Sistema Tributário Brasileiro foram implementadas antes da Lei de Responsabilidade Fiscal, materializada pela Lei Complementar nº 101/2000. A norma passou a condicionar a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra qualquer renúncia de receita à apresentação da estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das condições enumeradas no seu art. 14, como estar acompanhada de alguma medida de compensação no período.⁵⁵

⁵⁵ Lei Complementar nº 101/2000, art. 14. "A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e

Outras desonerações que sobrevieram após a Lei de Responsabilidade Fiscal foram concebidas numa conjuntura de superávit primário das contas públicas que perdurou no Brasil somente até o infausto ano de 2014.

Por exemplo, a Lei nº 10.276/2001, que dispõe sobre o ressarcimento das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins incidentes sobre insumos utilizados na fabricação de produtos destinados à exportação, limitou-se a apontar como fonte de custeio para justificar o benefício tributário fontes financiadoras da reserva de contingência, sem que a renúncia estivesse acompanhada de quaisquer medidas compensatórias.⁵⁶

Atualmente, o contexto é diverso. O Estado brasileiro vive um momento dramático do ponto de vista das finanças públicas. Essa situação agravou-se intensivamente no ano de 2014, quando o orçamento passou a exibir défices primários persistentes. O período também coincidiu com o aumento da desigualdade de renda no país em 2015 e, por conseguinte, com o agravamento do quadro de concentração da riqueza.

Em meio a uma realidade inóspita, o Estado brasileiro permanece renunciando a valiosas fontes de receita para o custeio de programas sociais, ao mesmo tempo que beneficia determinados grupos e setores econômicos concentrados na exportação de *commodities* agrícolas e minerais, a um elevado custo socioambiental.

Com isto, argumenta-se que as circunstâncias expostas há instantes demandam uma revisão crítica das renúncias tributárias materializadas via políticas de desoneração das exportações instituídas do fim dos anos de 1990 a meados dos anos de 2000, em meio a uma conjuntura diversa da atual.

Não é à toa que, no anexo de metas fiscais da lei que fixou as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2019 (Anexo IV, da Lei

nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: I — demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II — estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. §1º. A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.”

⁵⁶ Lei nº 10.276/2001, “[...] §7º Para os fins do disposto no art. 14, da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, o montante anual da renúncia, apurado, na forma do §6º, nos meses de setembro de cada ano, será custeado à conta de fontes financiadoras da reserva de contingência, salvo se verificado excesso de arrecadação, apurado também na forma do §6º, em relação à previsão de receitas, para o mesmo período, deduzido o valor da renúncia”.

nº 13.707/2018), foi sugerida, entre outras medidas estratégicas de política fiscal direcionadas ao retorno a um patamar sustentável das contas públicas, a “revisão e aperfeiçoamento dos programas de benefícios tributários”.⁵⁷

Aliás, à luz do ordenamento constitucional vigente, mencionada revisão pode vir a ser suscitada pelo Congresso Nacional, a quem é cometida a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União, inclusive quanto a legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder, nos moldes do art. 70, da Constituição Federal de 1988.⁵⁸

Ainda, em caso de ilegalidade ou irregularidade, poderá ser invocado o controle interno dos poderes, e até o domínio social das finanças públicas, por qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato, como parte legítima para denunciá-las, consoante a lei, perante o Tribunal de Contas da União (Constituição Federal, art. 74, §§1º e 2º).

Inclusive, manifestamente preocupado com as renúncias no âmbito federal, o Tribunal de Contas da União lançou um Painel de Renúncias Tributárias Federais com vistas a disponibilizar essas informações à sociedade, enfatizando, até, a intensificação do emprego das renúncias tributárias como meio de financiamento de políticas públicas à extensão dos anos,⁵⁹ em atendimento às Diretrizes de Controle Externo da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon), relacionadas com a temática “Receita e renúncia de receita”.⁶⁰ A vigilância do TCU é bem-vinda, mormente quando se considera o poder das cortes de contas de apreciar a constitucionalidade das leis e dos atos do poder público, conforme remanso consignado na Súmula 347 do Supremo Tribunal Federal.⁶¹

⁵⁷ Lei nº 13.707, de 14 de agosto de 2018. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2019 e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/Lei/L13707.htm>. Acesso em: 10 mar. 2020.

⁵⁸ “Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.” (CF/88).

⁵⁹ Tribunal de Contas da União. *Painel de renúncias tributárias federais*. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/tcu-lanca-painel-de-renuncias-tributarias-federais.htm>>. Acesso em: 10 mar. 2020.

⁶⁰ Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil. *Resolução Atricon n. 6/2016*. Disponível em: <www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2016/12/Diretrizes-receita-erren%C3%BAncia-de-receita.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2020.

⁶¹ Supremo Tribunal Federal. *Súmula 347: o Tribunal de Contas, no exercício de suas atribuições, pode apreciar a constitucionalidade das leis e dos atos do poder público*. Disponível em:

É preciso ter em conta a ideia de que toda renúncia tributária, ainda que desejável em certos casos, impõe o incremento da carga de impostos em outra ponta para a consecução do mesmo orçamento público desfalcado, frequentemente onerando o contribuinte com o aumento do peso tributário. No Brasil, o cuidado deve ser redobrado, visto que, ao se considerar a relação entre esse jugo de tributos e a desigualdade de renda — medida pelo Índice de Gini —, a elevada carga tributária não está associada à redução da desigualdade de renda, ao contrário do que ocorre nos países centrais.⁶² É que, conforme é consabido pelos que mourejam com a matéria, boa parte das receitas tributárias no Brasil está excessivamente concentrada no consumo e na folha salarial, emprestando natureza regressiva ao tributo.

Atente-se, *verbi gratia*, para a noção de que somente a arrecadação das receitas federais, no ano de 2019, atingiu o valor de R\$ 1.537.079 milhão (R\$ 1,5 trilhão). Nesta, o demonstrativo da distribuição da arrecadação separada por base de incidência releva que 59,76% desta incidiu sobre folha de salário, bens e serviços, sendo outros 35,52% em cima da renda e propriedade e apenas 2,77% sobre transações financeiras.⁶³

Tudo isto ocorre em meio a um expressivo aumento das pressões para a implementação de programas sociais pendidos para educação, saúde, previdência e assistência social. Ante essa situação, é imprescindível impor um crivo rigoroso sobre políticas fiscais ineficientes ou perversas, sobretudo quando estas aprofundam a crescente desigualdade no Brasil e a concentração de renda no topo.

A crítica, neste aspecto, se dirige sobre a adoção indiscriminada e imponderada de exonerações de um modo geral, sem a fixação de metas ou ao menos uma ideia clara sobre os custos e benefícios de tais políticas públicas, ou dos seus beneficiários. Ela invoca a revisão das políticas de exoneração das exportações em vigor quando incompatíveis em relação a critérios racionais de justiça e eficiência, considerando-se, também, a inexistência de direito adquirido, conforme art. 178, do Código Tributário Nacional.⁶⁴

<www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_301_400>. Acesso em: 10 mar. 2020.

⁶² SALVADOR, Evilásio. *As implicações do sistema tributário brasileiro nas desigualdades de renda*. Brasília: Inesc — Instituto de Estudos Socioeconômicos, 2014. p. 6.

⁶³ Ministério da Fazenda. *Análise da arrecadação das receitas federais – dezembro de 2019*. Brasília, DF, 2019. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2019/dezembro2019/analise-mensal-dez-2019.pdf>>. Acesso em: 10 mar. 2020.

⁶⁴ “Art. 178. A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104.” (CTN).

Em ultrapasse a isto, a realidade fluente revela a necessidade premente de profundas reformas estruturais e institucionais no país. Estas resultarão de custosa implementação, porquanto atingem grupos poderosos que, certamente, exercerão seus poderes *de jure et de facto* para a manutenção do *situ hodie*.

Como assevera Piketty, o imposto não é um aspecto meramente técnico, mas político e filosófico, visto que sem ele a sociedade não pode ter um destino comum e a ação coletiva é impossível. Por esse motivo, no cerne de cada transformação política importante se encontra uma revolução fiscal (como nas Revoluções Americana e Francesa). Afinal, é o caso de criar um consenso difícil sobre o cerne do problema político: i) o que deve ser pago; ii) a quem; e iii) em nome de quais princípios.⁶⁵

Stiglitz, *in alia manu*, aduz ser melhor tributar coisas más como a poluição do que boas como o trabalho. Isto contribuiria para corrigir distorções — como os que provocam poluição, mas não pagam os custos sociais das suas ações — desencorajando atividades que criam externalidades negativas. Nessa linha, uma vez que os rendimentos dos que constituem 1% do topo têm majoritariamente origem no petróleo, no gás e noutras atividades ambientalmente poluentes, muitos desses poderes econômicos se beneficiam de subsídios escondidos dentro do Código Tributário ou da capacidade de obterem os recursos naturais a baixo preço.⁶⁶

7. Considerações finais

Insiste-se na necessária reflexão sobre a inadequação do nível e formato das desonerações vigentes à vista da atual conjuntura, especialmente no que se refere ao estado das finanças públicas que se contrapõe a uma tendência à mera maximização do comércio exterior, sobretudo no caso brasileiro, cuja pauta de exportação permanece muito concentrada em matérias-primas sem valor ajuntado.

Não se propõe aqui a extinção generalizada das políticas de desoneração das exportações. Ante, porém, as circunstâncias expressas, indaga-se acerca

⁶⁵ PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Tradução de Mônica Baumgartem de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 612.

⁶⁶ STIGLITZ, Joseph E. *O preço da desigualdade*. Tradução de Dinis Pires. Lisboa: Bertrand, 2014. p. 206.

da legalidade, legitimidade e economicidade de tais medidas, sujeitas aos controles constitucionais aplicáveis — ao menos no que se refere ao nível e/ou amplitude agora em curso.

Consoante o que foi visto, falta conferir maior transparência na relação custo-benefício das políticas de desoneração de exportações. Deve-se imprimir maior clareza entre o choque orçamentário de cada medida em relação aos objetivos republicados que se pretendem atingir (por exemplo: a atração de investimentos produtivos para o país, estímulo à inovação tecnológica e transferência de tecnologia, geração de empregos, aumento indireto da arrecadação tributária, proteção do meio ambiente, entre outros). Convém estabelecer propósitos claros e metas mensuráveis que possam ser submetidos, periodicamente, a mecanismos quaisquer de controle (político, jurídico ou social) sobre tais desonerações em prol da sociedade como um todo.

Argumenta-se que, perante o anseio por programas sociais dirigidos para educação, saúde, previdência e assistência social, urge a revisão de políticas de desoneração ineficientes ou injustas, sobretudo das que aprofundam a crescente desigualdade e a concentração de renda.

Tudo isto enseja o controle interno, externo e social sobre tais políticas, de modo a readequá-las a uma constitucionalidade mais ampla, para reconciliar as políticas públicas aos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.

Referências

ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL. *Resolução Atricon n. 6/2016*. Disponível em: <www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2016/12/Diretrizes-receita-e-ren%C3%BAncia-de-receita.pdf>.

AVI-YONAH, Reuven S. The three goals of taxation. *Tax L. Rev.*, v. 60, n. 1, 2006. Disponível em: <<https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1039&context=articles>>.

BRASIL, *Agência Senado*. Comissão fixa em R\$ 39 bi a compensação anual a estados por prejuízos da Lei Kandir. Disponível em: <www12.senado.leg.br/noticias/materias/2018/05/15/comissao-fixa-em-r-39-bi-a-compensacao-anual-a-estados-por-prejuizos-da-lei-kandir>.

BRASIL. *Banco Central do Brasil*. Disponível em: <https://seculoxx.ibge.gov.br/images/seculoxx/economia/setor_externo/tabelas/15_setor_externo_1956_00.xls>.

____. Banco Central do Brasil. *Reservas internacionais*. Disponível em: <www.bcb.gov.br/estabilidadefinanceira/reservasinternacionais>.

____. Ministério da Economia. *Comex Vis*. Disponível em: <www.mdic.gov.br/comercio-exterior/estatisticas-de-comercio-exterior/comex-vis/frame-brasil>.

____. Ministério da Economia. *Empresas brasileiras exportadoras e importadoras*. Disponível em: <www.mdic.gov.br/component/content/article?id=884>.

____. Ministério da Economia, Indústria, Comércio Exterior e Serviço. *Estatísticas de comércio exterior*. Disponível em: <www.mdic.gov.br/comercio-exterior/estatisticas-de-comercio-exterior/comex-vis/frame-brasil>.

____. Ministério da Fazenda. *Demonstrativo dos gastos governamentais indiretos de natureza tributária (gastos tributários) — Ploa 2020*. Brasília, DF, 2019. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-ploa/ploa-2020/dgt-ploa-2020-base-conceitual-v1-1.pdf>>.

____. Tribunal de Contas da União. *Governança no TCU*. Mecanismo de Accountability. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/governanca/governanca-no-tcu/mecanismos-de-governanca/mecanismo-de-accountability.htm>>.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. The Dutch disease and its neutralization: a Ricardian approach. *Brazilian Journal of Political Economy*, v. 28, n. 1 (109), p. 47-71, jan./mar. 2008.

CAVALCANTE, Denise Lucena. A (in)sustentabilidade do atual modelo de incentivos fiscais com fins ambientais. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *Racionalização do sistema tributário*. São Paulo: Noeses, 2017. p. 199-217.

CAVALCANTE, Denise Lucena. Tributação ambiental: por uma remodelação ecológica dos tributos. *Revista Nomos*. Disponível em: <www.repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12126/1/2012_art_dlcavalcante.pdf>.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Das exonerações tributárias. Incentivos e benefícios fiscais. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger et al. *Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro*. Coimbra: Almedina, 2012. p. 9-94.

HARTMANN, Dominik et al. The structural constraints of income inequality in Latin America. *Integration & Trade Journal*, v. 40, p. 70-85, jun. 2016. Disponível em: <<https://publications.iadb.org/handle/11319/7667?locale-attribute=en>>.

HENRIQUES, Elcio Fiori. *Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário: o gasto tributário no direito brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. *El costo de los derechos: por qué la libertad depende de los impuestos*. Buenos Aires: Siglo XXI, 2012.

INTERNATIONAL MONETARY FUND. *IMF DataMapper*. Disponível em: <www.imf.org/external/datamapper/ngdpgdp@weo/oemdc/advec/weoworld>.

PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Tradução de Mônica Baumgartem de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

SALVADOR, Evilasio. *As implicações do sistema tributário brasileiro nas desigualdades de renda*. Brasília: Inesc — Instituto de Estudos Socioeconômicos, 2014.

SILVA, Roberto Luiz; MAZZUOLI, Valério de Oliveira (Coord.). *O Brasil e os acordos econômicos internacionais: perspectivas jurídicas e econômicas à luz dos acordos com o FMI*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

SOARES, Murilo Rodrigues da Cunha. *Lei Kandir: breve histórico*. Brasília: Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados, 2007. Disponível em: <www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/areas-da-conle/tema20/2007_12856.pdf>.

STIGLITZ, Joseph E. *O preço da desigualdade*. Tradução de Dinis Pires. Lisboa: Bertrand, 2014.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Painel de renúncias tributárias federais*. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/tcu-lanca-painel-de-renuncias-tributarias-federais.htm>>.

UNGER, Roberto Mangabeira. A nova estratégia nacional de desenvolvimento. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 274, jan./abr. 2017.

UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT. *State of commodity dependence 2019*. Nova York, 2019. Disponível em: <https://unctad.org/en/PublicationsLibrary/ditccom2019d1_en.pdf>.

UNITED NATIONS DEVELOPMENT PROGRAMME. *Human development indices and indicators: 2018 Statistical Update*. Nova York, 2018. Disponível em: <www.br.undp.org/content/brazil/pt/home/library/idh/relatorios-de-desenvolvimento-humano/relatorio-do-desenvolvimento-humano-2018.html>.

WID. WORLD. *World inequality database*. Disponível em: <https://wid.world/world#sptinc_p99p100_z/wo;br/last/eu/k/p/yearly/s/false/14.931/40/curve/false/country>.

WTEX. *World's top exporters*. Disponível em: <www.worldstopexports.com/worlds-top-export-countries/>.

ZANOCCHI, José Maria McCall. *A proteção do meio ambiente no comércio internacional: compatibilização de políticas públicas com o direito internacional*. Dissertação (mestrado em direito) — Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2013.

_____. Export restrictions in Brazil. In: THORSTENSEN, Vera Helena; NOGUEIRA, Thiago Rodrigues São Marcos. *Anais da Conferência Anual de Comércio Internacional da Cátedra OMC no Brasil: Brazil's WTO Chair Annual International Trade Conference Proceedings*. IV CACI: Mercosul 28 anos depois – 25 e 26 de março de 2019. São Paulo: VT Assessoria Consultoria e Treinamento Ltda., 2019. p. 118-153. Disponível em: <<https://ccgi.fgv.br/sites/ccgi.fgv.br/files/u5/Anais-IV-CACI-FinalTN.pdf>>. Acesso em: 15 mar. 2020.

