CAPÍTULO 7

OS LIMITES DA REFORMA TRIBUTÁRIA PARA O AGRONEGÓCIO: A IMUNIDADE NA EXPORTAÇÃO COMO GARANTIA DO DESENVOLVIMENTO NACIONAL

Eduardo Maneira[1]
Eduardo Lourenço Gregório Júnior[2]

1 INTRODUÇÃO

Todos querem a reforma tributária. As fazendas públicas em geral, os contribuintes, pessoas jurídicas e físicas. Se há, porém, um consenso nacional em torno da necessidade de reformar o sistema tributário, há também um enorme conflito em torno das propostas. A União diz que quer a reforma, mas não abre mão de um centavo da sua arrecadação; os estados e municípios a querem para arrecadar mais; os contribuintes, para pagar menos tributos, ou, pelo menos, para diminuir a quantidade de obrigações acessórias, com vistas a simplificar os procedimentos burocráticos. Com essa disparidade de interesses, a discussão se arrasta no Congresso Nacional e sempre ressurge com destaque em épocas de crise econômica.

Todas as propostas de alteração que buscam grandes mudanças têm probabilidade de concretização perto de remota e, também, não são o alvo do trabalho apresentado neste capítulo. O que se buscará defender e alertar é o quão prejudicial pode ser a reforma tributária para o agronegócio, especialmente agora, que o poder público tem demonstrado grande ânsia em majorar a tributação desse setor.

Em nossa visão, reputa-se inaceitável a opção pela majoração da tributação do setor da atividade econômica responsável por mais de 23% do produto interno bruto (PIB) brasileiro em 2016,[3] especialmente porque onerará indevidamente o produto rural brasileiro e terá como consequência a perda de vantagem concorrencial, principalmente no caso de exportação. Sem embargo de esse ser um argumento robusto o suficiente para afastar qualquer ação que resulte em aumento da carga tributária do agronegócio, pois isso requereria uma análise econômica, não iremos desenvolvê-lo neste momento.

---

1. Professor associado de direito tributário da Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ). *E-mail*: <eduardo@maneira.adv.br>.

2. Membro da Comissão de Assuntos e Reforma Tributária da Ordem dos Advogados do Brasil do Distrito Federal (OAB/DF) e sócio do Maneira Advogados. *E-mail*: <eduardo.lourenco@maneira.adv.br>.

3. Disponível em: <http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2016/12/agronegocio-deve-ter-crescimento-de-2-em-2017>.

A afirmação de que o agronegócio pode ser prejudicado com o aumento da tributação não se trata de ilação ou adivinhação; muito pelo contrário. Como exemplo indica-se a modificação pretendida pela Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 287/2016, nomeada de PEC da previdência, que pretende excluir a imunidade prevista no inciso I, § 2º, art. 149, da Constituição de 1988 (CF/1988), quando se trata de contribuição substitutiva.[4] Em outras palavras, estar-se-ia permitindo a incidência de contribuições sobre as receitas decorrentes de exportação do produto rural.[5]

É justamente sobre a (im)possibilidade de expurgar a imunidade das contribuições substitutivas sobre as receitas decorrentes de exportação que iremos discorrer. Antes, será feita uma breve consideração sobre uma reforma tributária geral, bem como sobre a influência das questões fiscais na configuração do modelo de sociedade contemporânea.

2 PROPOSTA DE UMA REFORMA TRIBUTÁRIA SIGNIFICATIVA E SEU DESEJÁVEL SUCESSO

Ideias e propostas para uma reforma tributária não faltam. A mais importante seria uma mudança radical na tributação do consumo, com a criação de um imposto de abrangência nacional, o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), em substituição aos impostos: sobre Produtos Industrializados (IPI), que é federal; sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), estadual; e sobre Serviços (ISS), municipal. Essa tripla competência para tributar o consumo sempre foi fator de problemas. Some-se a isso o fato de serem 26 estados, mais o Distrito Federal, com competência para instituir o ICMS, e mais de quinhentos municípios para instituir o ISS, o que gera um ambiente propício para que se instale uma verdadeira luta para atrair investimentos por meio da concessão de benefícios fiscais.

Nessa mesma senda, seria importante incluir o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) no proposto IVA nacional, pois simplificaria e daria maior eficiência ao sistema e praticamente eliminaria a guerra fiscal. Além disso, suprimiria a tributação da receita bruta, que nenhum outro país elege como fato revelador de capacidade contributiva.

A tributação da receita é uma das grandes anomalias do nosso sistema. Tributa-se como receita aquilo que é cobrado, mas que não foi pago, ou seja, a inadimplência; tributa-se como receita própria o que muitas vezes é de terceiros, o que simplesmente passou pelo caixa de uma empresa, mas que não foi apropriada

4. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1557096&filename=SBT-A+1+PEC28716+%3D%3E+PEC+287/2016>.

5. As contribuições previstas nos arts. 22-A, 22-B e 25, da Lei nº 8212/1991 são substitutivas – da folha de salário pela receita –, como os próprios dispositivos legais mencionam.

por ela; tributa-se como receita até mesmo o reembolso de despesas. Desse modo, substituir a tributação da receita bruta por um imposto único e não cumulativo sobre o consumo representaria um enorme avanço.

Não podemos deixar de explicitar, por sua vez, o argumento contrário ao IVA nacional. Os contrapostos da ideia afirmam que o novo imposto afrontaria o princípio federativo, na medida em que estaria restringindo a competência tributária de estados e municípios. Não concordamos com essa argumentação, especialmente porque o que importa para a forma federativa é que os entes federados tenham autonomia financeira e não necessariamente ampla competência tributária.[6]

Para isso, basta que a Constituição contemple regras claras de repartição de receitas. As estruturas estaduais e municipais continuariam a ser utilizadas na fiscalização e arrecadação desse novo imposto, de perfil nacional, de competência da União e cuja receita seria repartida por rígidas regras constitucionais.

A participação de entes federais na arrecadação de outros não é novidade, como visto na Repartição das Receitas Tributárias (Seção VI da Constituição). Um claro exemplo é a muito bem-sucedida experiência brasileira da participação dos municípios na arrecadação do ICMS, além de todos os repasses que são feitos de impostos federais e estaduais por meio dos fundos de participação.

A reforma tributária também deveria cuidar melhor das contribuições sociais, especialmente das Contribuições de Intervenção no domínio Econômico (Cides), que atualmente não têm praticamente nenhum balizamento constitucional e são instituídas como verdadeiros impostos federais residuais, afrontando a rígida repartição de competência para a instituição de tributos. Para se ter uma ideia, atualmente existem Cides para o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra), o Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações (Funtel), o Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações (Fust), o Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM), a Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional (Condecine), além da Cide combustível e da Cide *royalties*.[7]

Por último, em relação à repartição da receita, defendemos que os estados e municípios participem da arrecadação de todos os impostos e contribuições federais

6. Para mais considerações sobre federalismo fiscal, inclusive sob o enfoque da guerra fiscal, indicamos a leitura de Maneira (2016, p. 65-74).

7. Veja que, desde a Emenda Constitucional (EC) nº 33/2001, há limitação das alíquotas e bases de cálculo possíveis para as Cides (art. 149 da CF/1988), que somente podem incidir sobre o faturamento, a receita bruta, o valor da operação ou, no caso de importação, sobre o valor aduaneiro. Assim, em muitas situações – essencialmente as que se denominam contribuições de terceiros – elas estão em desalinho com o texto constitucional. Sobre esse assunto, o egrégio Supremo Tribunal Federal (STF) já reconheceu a existência de repercussão geral da questão nos recursos extraordinários (Res) nº 603.624 (Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – Sebrae) e nº 630.898 (Incra) e, em ambos os casos, a Procuradoria Geral da República opinou pela incompatibilidade das contribuições ao Incra e ao Sebrae em face da nova redação do art. 149 da CF/1988, a partir da EC nº 33/2001. Ambos aguardam julgamento pelo plenário do STF.

e não apenas da arrecadação do imposto de renda, do IPI e do Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR), o que teria o condão de tornar a distribuição de receitas ainda mais justa e igualitária.

Em suma, a unificação da tributação do consumo, a disciplina das contribuições sociais e uma nova fórmula de repartição de receitas, bem como a simplificação do sistema, representariam a necessária reforma tributária que todos desejamos.

Não poderíamos deixar de mencionar, especialmente pela sua imensa dedicação ao assunto, o trabalho desenvolvido pelo deputado Luiz Carlos Hauly na relatoria da comissão especial destinada a analisar, estudar e formular proposições relacionadas à reforma tributária. O parlamentar tem se manifestado, corretamente, a favor de uma simplificação do sistema tributário, tal como defendido aqui, mas, igualmente, reconhece que não será fácil aprovar uma reforma significativa, sendo necessário um acordo entre os parlamentares para que se viabilize, inclusive, uma rápida apreciação.[8]

De todo modo, o enfoque principal do trabalho apresentado neste capítulo é o exame da imunidade das contribuições na exportação. Antes, porém, de abordarmos esse tópico, faremos breves considerações sobre os conflitos gerados pelo excesso de tributação.

3 HISTÓRICO DAS REVOLUÇÕES E A INTENSA INFLUÊNCIA DAS QUESTÕES FISCAIS

Uma das primeiras inquietações quanto à tributação excessiva que se tem notícia ocasionou a Revolta dos Barões Ingleses (1215), dando origem à Magna Carta (ou, no original, *Great Charter*). Esse texto estabeleceu, entre outras questões, nas suas 3.500 palavras escritas em latim, limitações à tributação, principalmente que o rei não poderia criar tributação sem o "consentimento comum do reino". Destaque-se que esse consentimento seria dado com base em uma assembleia de barões (Burke e Pallares-Burke, 2016). Sem sombra de dúvidas, esse foi o início da afirmação do Estado de direito.

Ainda na Inglaterra ocorreu a Revolução Gloriosa (1688), que, como se sabe, acarretou a Declaração de Direitos (*Bill of Rights*) de 1689. Essa proclamação pretendeu igualmente restringir os poderes autoritários, limitando a possibilidade de arbitrariedades do monarca, e acabou por incrementar o poder do Parlamento, notadamente quanto à necessidade de submeter a esse tribunal a criação de tributos, que era uma das principais exigências da burguesia. Foi aqui que se conferiu grande importância à propriedade particular (Marques, Berutti e Faria, 2012).

8. Para acompanhar os trabalhos da comissão e verificar os documentos já produzidos basta acessar o sítio eletrônico da Câmara dos Deputados. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria>.

Mais adiante, agora na América do Norte, a revolta dos colonos contra as absurdas taxas impostas pela Coroa inglesa foi um dos pontos de incremento que levou à Revolução Americana de 1776. Apesar de se assumir que houve diferentes consequências para as colônias do Norte e do Sul, é inegável que o fator econômico foi preponderante e atingiu a todas elas, podendo ser considerado, junto a outras questões, o estopim da revolta. Sob o enfoque fiscal, destacou-se o *Molasses Act* (1733), pelo qual o Parlamento britânico aprovara a incidência de tributos quando da comercialização de produtos entre a Nova Inglaterra e demais colônias não britânicas. Apesar de ter sido veementemente desrespeitada, essa lei deu origem ao *Sugar Act* (1764), que foi criado com o mesmo escopo, porém, com o objetivo preponderante de tornar a tributação efetiva, inclusive com a apreensão de navios que desrespeitassem a nova legislação. Mais adiante, em 1773, foi instituído o *Tea Act* e, em 1774, ganhou destaque o dobro de aumento (de 2,5% para 5%) na tributação sobre a exportação de mercadorias do velho continente embarcadas da Grã-Bretanha com destino às colônias. Houve também o *Stamp Act* (1765), uma taxa sobre a impressão de jornais, documentos legais e outros (Nevis e Commager, 1986). Igualmente, há de ser lembrada a obrigatoriedade criada aos colonos de manterem (ao custo de, aproximadamente, £ 360 mil por ano, mais subsídios *in natura*) os dez mil soldados britânicos enviados à América do Norte para servirem como proteção aos índios rebeldes do Oeste.

Considerada a manifestação mais importante para fins de limitações ao poder do Estado e definições de direitos sociais, a Revolução Francesa (1789) não foi o ponto fora da curva das que lhe precederam, pois a tributação excessiva e restrita apenas a uma parcela da sociedade foi o fator preponderante. Relembra-se que a tributação recaía apenas sobre aqueles conhecidos como Terceiro Estado, que não eram agraciados com uma das benesses comumente concedidas ao clero e à nobreza. Tanto é assim que há o ditado "o clero serve ao rei com a prece, a nobreza com a espada, e o Terceiro Estado, com seus bens".

Tendo herdado uma França em enorme dificuldade econômica, o rei Luís XVI não conseguiu implementar as reformas pretendidas, aumentando ainda mais o estado caótico das contas públicas. Uma das tentativas frustradas foi a Assembleia de Notáveis (1787), quando membros da nobreza tentaram reformar o sistema fiscal para instituir uma pequena tributação sobre a nobreza e o alto clero. Com grande inquietação dessa parcela da sociedade, o rei convocou os Estados Gerais, sendo que cada um dos três estados (nobreza, clero e Terceiro Estado) indicaria representantes para participar do processo de reforma. Ocorre que a forma de votação foi muito questionada, pois privilegiaria o acordo entre nobres e clero. Pressionado, Luís XVI dissolveu os Estados Gerais e convocou a Assembleia Nacional, protegida por uma milícia armada chamada Guarda Nacional, o que não impediu que as manifestações contra a crise econômica continuassem. Em 14 de julho de 1789, a população conseguiu invadir a prisão da

Bastilha e liberar prisioneiros que lá estavam por serem contrários à nobreza. Esse é considerado o início da Revolução Francesa (Feitosa, 2012).

No Brasil, conta a história que, no final do ano de 1879, foi criado o imposto do vintém, uma taxa de transporte cobrada de cada passageiro, a partir do ano seguinte, nos bondes da cidade do Rio de Janeiro. A ideia foi introduzida pelo então ministro da Fazenda Afonso Celso, futuro Visconde de Ouro Preto.

Insatisfeitos com a instituição do novo tributo, manifestantes se reuniram desordenadamente em frente à Quinta da Boa Vista, uma vez que D. Pedro II havia se recusado a recebê-los, ao contrário do que costumava fazer. Asseverou, como motivo para não ouvir os manifestantes, que estes se "apresentavam tumultuariamente", tendo o ato sido dispersado pela infantaria, que utilizou de baioneta e tiro, resultando em mortos e feridos. D. Pedro II reprovou a forma com que a manifestação foi tratada e, mais adiante, suspendeu a cobrança do imposto (Calmon, 2013).

Por fim, o movimento mais importante no Brasil, sem dúvida, foi a Inconfidência Mineira, cujo fato mais notório foi a execução de Tiradentes. A capitania de Minas Gerais tinha assumido patamar de grande relevância, especialmente pela riqueza advinda do ouro transferida para a metrópole portuguesa. A parte da coroa, denominada de quinto, tinha de ser paga no valor mínimo de cem arrobas por ano. A partir de 1751, a cobrança foi se mostrando cada vez mais difícil e, somado a isso, ainda havia o pagamento dos impostos de entradas, calculados sobre o peso do produto, independentemente se seria ferro, ferramentas, roupa, joias ou qualquer outro. Na mesma linha das medidas severas estavam o Imposto de Passagem (cobrado sobre pessoa ou animal que atravessasse o posto de cobrança instalado) e a proibição de instalação de indústria e importação de máquinas. Com as exações fiscais e limitações impostas, adicionadas à crise econômica instalada por volta de 1780, a arrecadação e a transferência da riqueza para a Coroa portuguesa foi diminuindo cada vez mais. Os governantes e os burocratas entendiam, entretanto, que essa redução decorria apenas dos descaminhos e contrabandos, fazendo surgir, com isso, a malfadada derrama, que nada mais era do que a cobrança coercitiva dos impostos atrasados, afetando, inclusive, aqueles que não tinham ligação com a atividade mineradora. Em 1788, então, chegou à capitania de Minas Gerais o visconde de Barbacena, com ordens de cobrar 324 arrobas de ouro devidas entre os anos de 1774 a 1785.

Diante dessas circunstâncias, e inquietas com a truculência, algumas pessoas, inspiradas pelo Iluminismo, começaram a planejar a independência. Delações de traidores a respeito desses movimentos levaram o visconde de Barbacena a determinar a suspensão da derrama, com receio de dar início à revolução planejada, e, ao mesmo tempo, a perseguir os conspiradores. Único condenado à morte em função desse movimento, Tiradentes foi enforcado em 1792 (Mesgravis, 2015). Vale lembrar que, antes, em 1720, já houvera um descontentamento geral por causa

da taxação sobre a exploração do ouro, levando à chamada Revolta de Vila Rica. Ambas as rebeliões, apesar de infrutíferas num primeiro momento, demonstram que o desagrado com a desarrazoada tributação não é um fato novo.

É inegável a importância que os tributos possuem em toda organização social, e também que mudanças em sua estrutura podem ser o pivô de alterações significativas na história. Tanto é assim que Leo Huberman começou o 13º capítulo do seu livro *História da Riqueza do Homem*, primeira edição datada de 1936, citando que: "Só os pobres pagavam impostos. O progresso abre os olhos do camponês. A Revolução Francesa. A burguesia lidera, camponeses e trabalhadores lutam. O código napoleônico, vitória burguesa" (Huberman, 2016, p.115).

O tempo anda para a frente. Não podemos retroceder, até porque "as populações das cidades desejam fixar seus impostos à sua maneira, e o fizeram. Opunham-se à municipalidade dos impostos feudais, pagamentos, ajudas e multas, que consideravam irritantes, e num mundo em evolução apenas serviam para aborrecê-los" (*op. cit.*, p. 24).[9]

Nessa seara, no contexto de possíveis modificações legislativas relevantes em que vivemos, a deformação do sistema tributário pode ser responsável por grandes prejuízos tanto aos objetivos fundamentais da República como aos setores essenciais ao desenvolvimento nacional.

4 A IMUNIDADE DE CONTRIBUIÇÕES PREVISTA NO INCISO I, § 2º, ART. 149 DA CF/1988

Não é demais relembrar que, quando a CF/1988 utiliza as expressões "é vedado cobrar" ou "não incide", está tratando, na verdade, de imunidades tributárias.[10]

9. Mais um trecho do livro de Huberman (2016), quando trata da ultrapassagem ao tempo feudal. Como visto da análise proposta, outros pontos foram omitidos, não obstante as importâncias que lhes acompanham, como a evolução que levou à superação do regime feudal e, também, os arts. 13 e 14 da Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789: "Art. 13ª. Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades.

Art. 14ª. Todos os cidadãos têm direito de verificar, por si ou pelos seus representantes, da necessidade da contribuição pública, de consenti-la livremente, de observar o seu emprego e de lhe fixar a repartição, a coleta, a cobrança e a duração". Disponível em: <http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-anteriores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html>.

10. Excerto do voto da ministra Ellen Gracie quando do julgamento do RE nº 474.132/Santa Catarina (folha no 55): "A EC nº 33/2001, ao acrescentar o § 2ª, inciso I, ao art. 149 da CF/1988, dispôs que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico 'não incidirão' sobre as receitas de exportação. O texto constitucional, como se vê, não faz uso do termo imunidade. Mas a jurisprudência deste Tribunal considera imunidade toda norma constitucional que vede a instituição de tributo, estabeleça 'isenção', determine a não incidência ou, mediante o emprego de qualquer outra expressão, proíba determinada tributação, do que é exemplo o entendimento adotado por ocasião do julgamento da ADI [Ação Direta de Inconstitucionalidade] nº 2.028-Distrito Federal acerca do conteúdo do art. 195, § 7º, da CF/1988, que estabeleceu imunidade valendo-se impropriamente do termo 'isenção'. Isso porque as vedações ou proibições constitucionais à tributação constituem norma de (in)competência tributária a serem observadas pelos entes políticos". Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=617394>.

Em breve consideração quanto à competência tributária e à imunidade, Schoueri (2016, p. 244) explica que esta última afasta a primeira, sendo ambas matérias propriamente de âmbito constitucional. Em outras palavras, como tratado por Ávila (2012, p. 272), as imunidades são, sob certo aspecto, "normas que subtraem poder do Estado sobre determinados fatos e situações que se tornam insuscetíveis de tributação (normas limitativas da competência)", ou seja, a ela é um dos limites ao poder de tributar.[11]

Especificamente quanto à norma constitucional prevista no art. 149, § 2º, inciso I, da CF/1988, existem manifestações do STF reconhecendo o que defendemos: o instituto tem verdadeira natureza de imunidade.[12]

A corroborar essa afirmação, é de se recordar que há RE pendente de análise pela Suprema Corte em que o tema é justamente a "aplicabilidade da imunidade referente às contribuições sociais sobre as receitas decorrentes de exportação intermediada por empresas comerciais exportadoras (*trading companies*)" (tema 674).[13] O ministro Luís Roberto Barroso, relator do paradigma, destacou no seu voto que reconheceu a repercussão geral. *Ipsis litteris*, ele disse que "o tema é constitucional, uma vez que envolve o alcance da interpretação da imunidade prevista no art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição".[14] Assim, é imunidade, e ninguém pode negar.

4.1 A importância da análise dos ascendentes axiológico e teleológico das imunidades

O que se quer, neste momento, é demonstrar que as imunidades não são um fim em si mesmo, existindo como instrumento viabilizador e protetor de preceito

11. As limitações ao poder de tributar são muitas e estão previstas na CF/1988. Em essência, podem ser consideradas como repartição de competências tributárias, princípios e imunidades (Costa, 2015, p. 74).

12. Como exemplo, podemos indicar o que foi assentado no julgamento do RE nº 627.815/Paraná, oportunidade na qual foi discutida a abrangência da referida norma constitucional limitadora ao poder de tributar, para fins da incidência das contribuições ao PIS e da Cofins sobre as receitas decorrentes de variações cambiais ativas, oriundas de operações de exportação.

13. Inteiro teor do acórdão do RE nº 759.244. Voto do ministro Luís Roberto Barroso. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7637632>.

14. Não podíamos deixar de explicitar a nossa posição quanto a este assunto da imunidade de contribuições sobre a receita quando de exportação realizada por empresa intermediadora. Com base na própria *ratio decidendi* utilizada quando do julgamento do RE nº 627.815/Paraná, a correta resolução deste tema será aquela que reconhecer a imunidade mesmo quando há interposição de *trading companies*, especialmente pela forma de interpretação do instituto que afasta a competência tributária. Defendemos, na linha do quanto já assumido por parte da doutrina e pela própria Suprema Corte, que não se cuida de interpretação ampliativa da imunidade, mas sim teleológica, possibilitando "desonerar as exportações por completo, a fim de que as empresas brasileiras não sejam coagidas a exportarem os tributos que, de outra forma, onerariam as operações de exportação, quer de modo direto, quer indireto" (ementa do RE nº 627.815/Paraná). Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4597978>.

constitucional fundamental.[15] Em outras palavras, é o meio pelo qual se possibilita o implemento de finalidades incontestavelmente dignas.

As imunidades se justificam, via de regra, não pela sua existência em si mas, sim, por um substrato intrínseco, revelando-se como necessária para o ordenamento jurídico e para o seu texto principal. Ávila (2012, p. 273) destaca, acertadamente, que "a causa justificativa da imunidade é facilitar, por meio da exclusão de encargos tributários, a consecução de finalidades que devem ser atingidas pelo próprio Estado". Em certas situações isso é facilmente verificável e sequer necessita de maiores explicações. Por exemplo, conforme a CF/1988, a imunidade aos templos (art. 150, inciso VI, alínea b) assegura o livre exercício religioso (art. 5º, inciso VI); a dos partidos políticos (art. 150, inciso VI, alínea c) garante os direitos de liberdade, políticos e o pluralismo partidário (arts. 14, § 3º, inciso IV, e 17); e a dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão (art. 150, inciso VI, alínea d) possibilita e assevera os direitos de manifestação de pensamento (art. 5º, inciso IV), de expressão intelectual, artística, científica e de comunicação (art. 5º, inciso IX), de acesso à informação (art. 5º, inciso XIV), entre outros.

Ora, se considerarmos que a imunidade não possui nenhum motivo que lhe faça subsistir além da própria exoneração do tributo, a única conclusão é que o poder constituinte reformador pode afastar a norma excludente de competência tributária e, portanto, permitir ao ente tributante a criação do tributo. Se a premissa for que a imunidade tem consigo não apenas a diminuição da carga tributária mas, sim, outro motivo pelo qual é extremamente necessária e louvável, concluir-se-á pela impossibilidade de revogação sob pena de ofensa ao texto constitucional em sua base fundamental (cláusulas pétreas, expressas ou implícitas, e, até mesmo, os princípios fundamentais previstos no Título I da CF/1988.

Tanto o que aqui afirmamos é válido, que o próprio pretório excelso já admitiu a revogação de imunidade tributária por EC quando não há outro motivo para a sua existência que não a simples exoneração tributária beneficiadora de um setor específico da sociedade. O entendimento foi firmado quando da análise da revogação introduzida pela EC nº 20/1998, que extinguiu a imunidade de imposto de renda sobre rendimentos de aposentadoria, então prevista no inciso II, art. 153, da CF/1988.[16] Na ocasião, foi admitida a revogação pelo simples fato de que a "supressão do texto constitucional, portanto, não representou a cassação ou

15. No seu curso de direito constitucional contemporâneo, o ministro Luís Roberto Barroso explica a evolução que levou esse ramo do direito ao atual patamar de centralidade do ordenamento jurídico, destacando os marcos históricos, filosóficos e teóricos. Ver Barroso (2015), capítulo *Transformação do Direito Constitucional Contemporâneo*.

16. "Art. 153 (...) II - não incidirá, nos termos e limites fixados em lei, sobre rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, pagos pela previdência social da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, a pessoa com idade superior a sessenta e cinco anos, cuja renda total seja constituída, exclusivamente, de rendimentos do trabalho" (Brasil, 1988).

tolhimento de um direito fundamental e, tampouco, um rompimento da ordem constitucional vigente" (Brasil, 2010a).

Por isso, é importante demonstrar detalhadamente qual a origem e o fundamento da imunidade de contribuições sobre a receita decorrentes de exportação, para concluirmos pela possibilidade ou impossibilidade de sua supressão do texto constitucional.

4.2 A imunidade de contribuições na exportação como fator de desenvolvimento nacional: objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil

Quando o STF analisou a imunidade do PIS e da Cofins sobre as receitas decorrentes de variações cambiais ativas, oriundas de operações de exportação, no RE nº 627.815 (Brasil, 2013), adotou, como parâmetro interpretativo,[17] a impossibilidade de exportar tributos. Como salientou a relatora, ministra Rosa Weber, exportar tributos aumentaria o preço do produto brasileiro. Nesse mesmo julgamento, em seu voto, o ministro Dias Toffoli ratificou que "a vontade do legislador é de *não exportar tributos*, e não de garantir não incidência tributária a operações internas, ou mesmo créditos gerados e aproveitados no mercado interno, por força da não cumulatividade" (Brasil, 2013, grifo nosso).

Portanto, é fato que, de acordo com a CF/1988, a imunidade das contribuições sobre receitas de exportação (art. 149, § 2º, inciso I) não busca apenas exonerar a tributação como um simples benefício econômico ao contribuinte, mas, principalmente, viabilizar o princípio fundamental da garantia de desenvolvimento nacional (art. 3º, inciso II).[18] Isso ocorre por alguns motivos.

Inicialmente, por intermédio da EC nº 33/2001, o Congresso Nacional exerceu seu poder de constituinte reformador e extirpou a competência tributária da União para instituir contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, previstas no *caput* do art. 149, sobre as receitas decorrentes de exportação. A PEC nº 277/2000, que deu origem à mencionada alteração, foi apresentada pelo próprio Poder Executivo (Mensagem nº 1.093, de 9 de agosto de 2000). Da sua leitura podemos perceber o porquê da instituição da regra excludente, sendo exatamente "evitar distorções de natureza tributária entre o produto interno e o importado, em detrimento daquele que fatalmente ocorrerão se mantido o

17. Conforme assinalado pelo ministro Gilmar Mendes no seu voto, quando do julgamento da Medida Cautelar (MC) na ADI nº 3.838, da qual o relator foi o ministro Carlos Ayres Britto, em acórdão publicado 1º de fevereiro de 2007.

18. "Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: (...) II - garantir o desenvolvimento nacional" (Brasil, 1988).

ordenamento jurídico atual", o que se mostrou necessário com a "total liberação do mercado nacional relativo ao petróleo e seus derivados e ao gás natural".[19]

Isso corrobora o já afirmado nas linhas anteriores – e que demonstramos estar alinhado ao entendimento do STF no RE nº 627.815 (Brasil, 2013) –, no sentido de que a ideia atrás da existência da imunidade de contribuições sobre receitas na exportação é impedir a exportação de tributos para que o produto nacional tenha total equiparação e poder concorrencial com o estrangeiro, garantindo o desenvolvimento nacional.

Não se desconhece que a questão que levou à proposta envolvia especificamente a situação do comércio de petróleo e de gás natural. Ocorre que essa observação não tem nenhuma relevância, porquanto é inegável que a inclusão da imunidade expressa no texto constitucional levou o Brasil ao patamar de potência no mercado internacional, não apenas no setor de óleo e gás mas também em todos os outros setores da economia, especialmente aquele de *commodities* do agronegócio.[20] Portanto, ainda que o objetivo específico tenha levado em consideração majoritariamente um setor econômico, acabou por atender a uma demanda de toda a sociedade empresarial brasileira, até porque não se trata, como já visto, de simples exoneração tributária.

Não por outro motivo, o deputado relator da PEC na Comissão Parlamentar Especial destinada a analisar o texto que introduziu a imunidade deixou claro que seria inaceitável a agregação de tributos a bens e serviços exportados, não fazendo, no momento, qualquer distinção quanto ao setor da economia. Segundo o deputado:

> 10. A proposta de emenda à Constituição que estamos apreciando merece elogios por vários motivos.
>
> Primeiro, por sua oportunidade. Há muito se esperam medidas que tornem nossos produtos e serviços mais competitivos frente aos importados.
>
> Segundo, porque as medidas tributárias propostas melhorarão a posição de nossos bens e serviços no mercado internacional, justamente no momento em que se avizinha a celebração de acordos que estreitarão nosso comércio com os países das Américas e da Europa.

19. Trecho da mensagem assinada pelo ministro da Fazenda e encaminhada pelo então presidente da República, Fernando Henrique Cardoso. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD16AGO2000.pdf#page=35.>.

20. Conforme dados do Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços (MDIC), é possível verificar um aumento exponencial na exportação a partir de 2001. Veja-se que, em 1997, o mercado de exportação fechou em US$ 52.982.725.829; em US$ 51.139.861.545 em 1998; em US$ 48.012.789.947 em 1999; em US$ 55.118.919.865 em 2000; e em US$ 58.286.593.021 em 2001. Após a alteração na CF/1988, de dezembro de 2001, passou para US$ 60.438.653.035 em 2002; para US$ 73.203.222.075 em 2003; para US$ 96.677.498.766 em 2004; e para US$ 118.529.184.899 em 2005. Ou seja, mais do que dobrou em relação aos anos de 2001 e 2005. Portanto, ainda que existam outros fatores econômicos envolvidos, as exportações acresceram absurdamente com a instituição da imunidade. Dados disponíveis em: <http://www.mdic.gov.br/index.php/comercio-exterior/estatisticas-de-comercio-exterior/series-historicas>.

> *Terceiro, porque o país realmente necessita de mecanismos ágeis que permitam auferir recursos para investimentos na infraestrutura de serviços públicos indispensáveis para o desenvolvimento econômico, na produção de bens e serviços de consumo de massas*.
>
> Quarto, porque a aplicação das receitas decorrentes da emenda foi detalhada de maneira quase perfeita.
>
> 11. O dispositivo que desonera as receitas decorrentes de exportação das contribuições sociais e das contribuições de intervenção no domínio econômico é bastante pertinente, e até mesmo imprescindível, pois, *dada a acirrada concorrência no comércio internacional não se pode admitir qualquer forma de agregação de tributos a bens e serviços exportados* (Brasil, 2001, p. 12, grifo nosso).

Aliás, essa manifestação do Poder Legislativo, a quem cabe exclusivamente a aprovação (§ 2º, art. 60, CF/1988), deixa claro que a imunidade impede a exportação de tributos e visa à competitividade do produto brasileiro quando comparado com o internacional, independentemente do setor. De tal forma, podemos concluir que a imunidade foi instituída para: *i)* possibilitar a competividade do produto brasileiro frente aos importados; *ii)* aumentar a capacidade concorrencial no exterior, especialmente no cenário de abertura econômica; e *iii)* impedir a exportação de tributos agregados aos preços dos produtos e serviços brasileiros. Mas não é só.

Com base no que se propõe a seguir, e na nossa visão esse é o principal argumento para a existência da imunidade e o que leva à impossibilidade de sua revogação, a excludente da competência tributária em análise encontra especial razão de existir no cumprimento do Título I da Carta Magna (dos Princípios Fundamentais), especificamente o objetivo fundamental de garantir o desenvolvimento nacional, expressamente previsto no art. 3º, inciso II. A propósito, isso é o que é revelado no terceiro motivo da transcrição reproduzida anteriormente acerca das razões que levaram à aprovação da emenda constitucional.

Para o início do desenvolvimento econômico, era indispensável a abertura da economia brasileira ao mercado internacional, o que, por seu turno, seria insustentável caso não fosse exonerada a incidência tributária quando da exportação. Apesar de serem possíveis duas hipóteses de cobrança quando da realização de operações internacionais, é fato mundialmente estabelecido que a regra é a tributação pelo destino (Shoueri, 2016, p. 486-487). Assim, na hipótese de taxar a exportação, o produto brasileiro seria aquele menos competitivo, tendo em vista a tributação interna (saída) e, também, no exterior (entrada). Há de ser feita uma escolha: ou tributa-se na entrada ou na saída. As duas não podem coexistir.

Como houve um consentimento global[21] acerca da tributação pelo destino (inclusive o Brasil adota a tributação na importação), seria extremamente irrazoável manter a incidência de tributos também na exportação, o que, mais uma vez, teria o condão único e final de impedir o desenvolvimento nacional, o qual, em breve aparte, é a consequência única do avanço da sociedade em todas as suas esferas e capacidades. Entre estas, é inegável que há o aspecto econômico, que possibilita a consecução de todas as políticas públicas determinadas pelo texto constitucional. Ocorre que, no nosso sistema jurídico, a garantia do desenvolvimento nacional é um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, conforme consta do inciso II, do art. 3º, do Título I, da Carta Magna.

> 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 (Brasil, 1988, grifo nosso).

O desenvolvimento nacional demonstra tanta importância que foi assentado ao lado de outras questões indiscutivelmente relevantes, como as discussões de desigualdades e erradicação da pobreza. O ministro Luís Roberto Barroso destaca que esses objetivos fundamentais são "finalidades do Estado, cuja consecução deve figurar como vetor interpretativo de todo o sistema jurídico" (Barroso, 2015, p. 331). Na mesma toada é o entendimento do ministro Alexandre de Moraes,[22] sendo eles até mesmo caracterizados como "princípios relativos à prestação positiva do Estado (...) que venham a concretizar

---

21. Mencione-se, aliás, que a implantação do princípio do destino tem sido amplamente aceita no que tange à tributação de mercadorias e serviços no comércio internacional, no âmbito da tributação indireta, mormente do *Value Added Tax* (VAT) e *Goods and Services Tax* (GST). Conforme demonstra o trecho do *International VAT/GST Guidelines*, produzido pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (Organisation for Economic Co-operation and Development – OECD), que segue: "Há um amplo consenso de que o princípio do destino, no qual as receitas tributárias são recolhidas pelo país de importação, onde o consumo final ocorre, é preferível ao princípio da origem, tanto do ponto de vista teórico como prático. De fato, o princípio do destino é a norma internacional, e é sancionado pelas regras da Organização Mundial do Comércio (OMC)". Disponível em <https://www.oecd.org/ctp/consumption/international-vat-gst-guidelines.pdf>. Consoante o apontado nas *guidelines* da OECD, a Organização Mundial do Comércio (OMC) sanciona o entendimento de que a tributação no destino é a norma internacional, conforme trecho do Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias (*Agreement on Subsidies and Countervailing Measures*): "A isenção de um produto exportado, de deveres ou tributos, suportados por um produto similar, quando destinada ao consumo doméstico, ou a redução de tais deveres ou tributos em montantes que não excedam ao que foi recolhido pelos similares, não será considerada uma subvenção". Disponível em: <https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/24-scm_01_e.htm#fnt-1>.

22. "A Constituição Federal estabelece vários objetivos fundamentais a serem seguidos pelas autoridades constituídas, no sentido de desenvolvimento e progresso da nação brasileira. A partir da definição dos objetivos, os diversos capítulos da Carta Magna passam a estabelecer regras que possibilitem seu fiel cumprimento. Ao legislador ordinário e ao intérprete, em especial às autoridades públicas dos poderes Executivo, Legislativo, Judiciário e da Instituição do Ministério Público, esses objetivos fundamentais deverão servir como vetores de interpretação, seja na edição de leis ou atos normativos, seja em suas aplicações" (Moraes, 2016, p. 77-78).

a democracia econômica, social e cultural, a fim de efetivar na prática a dignidade da pessoa humana" (Canotilho, 1993 *apud* Silva, 2014 p. 96-108).

Sem embargo de envolver uma discussão de fundo diversa do que foi aqui indicado, foram feitas considerações importantes quando o plenário do STF analisou a abrangência da imunidade para fins de tributação da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF) no RE nº 474.132-Santa Catarina.[23] Embora a lide tenha se limitado à ampliação ou não da imunidade tributária, tendo o tribunal decidido, por maioria de votos, que a tributação deveria ocorrer, haja vista a diferença ontológica entre os conceitos de lucro e receita, é salutar ressaltar o argumento do relator, ministro Gilmar Mendes.

A despeito de ter restado vencido, o relator destacou que a situação envolve uma aparente tensão entre dois valores. O primeiro seria a garantia do desenvolvimento nacional, ao se favorecer as exportações; e o segundo tangenciaria a universalidade do financiamento da seguridade social. Quanto àquele, o ministro foi direto ao ponto, afirmando ser "diretriz decorrente do art. 3º, inciso I, da CF/1988, que estabelece como um dos objetivos da República Federativa do Brasil a garantia do desenvolvimento nacional" (Brasil, 2010b, p. 7). O ministro destaca, ainda, que o texto constitucional pátrio leva a essa concepção normativa de desoneração da atividade exportadora. Quanto ao aqui defendido, não nos parece ter ocorrido divergência entre os ministros da Suprema Corte, pois a base da dissensão foi quanto à diferenciação entre os conceitos de lucro e receita. Em outras palavras, há um consenso quanto à importância da referida imunidade para a concreção do preceito fundamental do desenvolvimento nacional.

Aliás, coadunamos da necessária ponderação com base na proporcionalidade, nos termos dos ensinamentos de Robert Alexy.[24] Esse instrumento interpretativo levará à conclusão única de que permitir a exclusão da imunidade é o mais perverso dos resultados possíveis, pois acarretará desrespeito ao espírito da CF/1988, da própria identidade do texto central e, ao final, ruptura da ordem constitucional, uma vez que um objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, previsto no título dos princípios fundamentais, tido como cláusula estruturante da Federação, será claramente violado.

---

23. O relator, ministro Gilmar Mendes, corroborou que "a interpretação segundo a qual, na expressão 'receitas decorrentes de exportação' contida no art. 149, § 2º, I, da Constituição, estão inseridas as receitas provenientes das variações cambiais ativas e o lucro auferido em operações de exportação. Por conseguinte, desde a edição da Emenda Constitucional nº 33/2001, tais valores não mais podem ser incluídos na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido". O ministro, entretanto, entendeu que não abrangeria a CPMF. O primeiro a votar na sequência foi o ministro Marco Aurélio, que divergiu para restringir a imunidade também à CSLL. Prosseguindo, o ministro Menezes Direito divergiu quanto à abrangência da imunidade, mas deixou claro não ser a análise da existência da imunidade importante no caso, pois "o meu entendimento é que não se trata, no caso, de buscar-se apenas uma interpretação teleológica ou da eficácia com que se deva tratar a EC nº 33". Na sequência, a ministra Carmen Lúcia destacou que a interpretação teleológica melhor se "coaduna em virtude do advento da EC nº 33/2001", pelo que acompanhou o relator (Brasil, 2010b).

24. Alexy (2014, p. 301) ressalta que "quanto maior o grau de descumprimento ou de interferência em um princípio, maior deve ser a importância do cumprimento do outro princípio".

Mencione-se, a propósito, que há no próprio preâmbulo da CF/1988 a previsão de que o desenvolvimento é valor supremo da nossa sociedade, sendo que devemos estar comprometidos, também, com a ordem internacional.[25] Cita-se:

> Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o *desenvolvimento*, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, *na ordem* interna e *internacional*, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte Constituição da República Federativa do Brasil (Brasil, 1988, grifo nosso).

De tal modo, é indubitável que a imunidade prevista no art. 149, § 2º, inciso I, da Lei Maior encontra seu amparo na necessidade de cumprimento do preceito fundamental de desenvolvimento nacional por intermédio da impossibilidade de exportação de tributos – isso ao lado de aumentar a competividade do produto brasileiro frente aos importados, incrementando a capacidade concorrencial no exterior, especialmente no cenário de abertura econômica. É muito além da simples economia tributária para um determinado setor da economia, sendo a garantia de cumprimento da cláusula estruturante da CF/1988, reafirmando o quanto indicado no preâmbulo e, por fim, assegurando a constitucionalidade pela concreção do *bloco de constitucionalidade* para a manutenção da identidade da Carta Republicana.

4.3 Impossibilidade de revogação da imunidade que tenha como base o desenvolvimento nacional

> *O poder reformador, frequentemente referido como poder constituinte derivado, é um poder de direito, e não um poder soberano.*
>
> Luís Roberto Barroso

25. Conhece-se que o próprio STF já reconheceu que o preâmbulo da CF/1988 não possui força normativa por não constituir norma central, ou seja, norma que constitui a constituição total. Assim, o preâmbulo não cria direitos ou deveres, e não há inconstitucionalidade por violação a ele (ADI nº 2.076, relator ministro Carlos Velloso, julgado em 15 agosto de 2002, publicado em 8 agosto de 2003). Entretanto, se quer evidenciar, conforme o espírito da CF/1988, que o alegado neste trabalho tem total coerência com a unicidade do próprio texto, até porque o preâmbulo reflete a "posição ideológica do constituinte" (expressão utilizada pelo ministro Carlos Velloso na ADI citada). Tanto é assim que, assumindo a linha defendida por Leal (2012, p. 60-61), o preâmbulo da CF/1988: "merece maior atenção da doutrina brasileira, uma vez que a nova hermenêutica constitucional assume relevo construindo e reconstruindo o sentido da Constituição se valendo cada vez mais dos princípios. O preâmbulo, espécie de cartão de visita, de porta de entrada da Constituição, esboça o ambiente no qual se dera a nossa constituinte e, mais do que isso, marca a transição do modelo constitucional pretérito rumo a um novo horizonte do Estado brasileiro. Para muitos, o preâmbulo não está no campo do direito, mas no da política. Também se diz que ele não tem um caráter jurídico, mas ideológico. Por fim, ainda se fala que não exerce força cogente, ou seja, não seria possível exigir do Estado a sua fiel observância. Essa ideia, contudo, precisa sofrer uma gradual reformulação. É que o preâmbulo da Constituição simplesmente anuncia a essência da qual se revestem vários outros dispositivos constitucionais, de modo que a sua eficácia não pode ser desconsiderada, principalmente se levarmos em consideração que o Supremo Tribunal Federal tem conferido plena aplicabilidade a princípios constitucionais não escritos. Ora, se os princípios constitucionais não escritos têm ganhado plena eficácia em razão da atuação criativa do nosso STF, não há razão para relegar a um patamar inferior algo que está devidamente escrito na nossa Constituição, especialmente se levarmos em consideração que na nossa história constitucional jamais tivemos uma Constituição sem preâmbulo".

Como visto, o texto original da CF/1988 não previa a imunidade de contribuições na exportação. E isso não podia ser diferente naquele momento histórico, pois o maior problema que nossa sociedade enfrentava envolvia a garantia de outros direitos fundamentais, notadamente sociais e mitigados durante o governo militar, sendo que a constituinte de 1988 "restaurou a preeminência do respeito aos direitos individuais, proclamados juntamente com significativa série de direitos sociais" (Mendes e Branco, 2015, p. 102). Aliás, e no mesmo sentido, o Brasil não estava economicamente ativo e aberto ao mercado internacional, o que somente começou a ocorrer efetivamente a partir do início dos anos 1990. Portanto, há uma justificativa razoável para que a imunidade de contribuições sobre a receita de exportação não tenha sido instituída desde o momento inicial da nossa atual Carta Constitucional.

Ocorre que o fato de não estar previsto desde a redação original não tem qualquer influência para fins de interpretação e aplicação do texto constitucional, já que as normas – sejam de qualquer tipo – devem estar sempre em alinhamento com o texto constitucional, ainda que este seja alterado posteriormente. O STF já se deparou com questões análogas, em que se averiguou a constitucionalidade de norma com texto superveniente da CF/1988 (introduzido por emenda constitucional). São os casos da ADI nº 239/RJ e da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) nº 97/Pará, neste restando expresso que o texto legal "não foi recepcionado pela ordem constitucional-administrativa tal como redesenhada pela EC nº 19/1998, o que redunda em revogação tácita, por incompatibilidade material".[26]

Canotilho (1993, p. 246) ressalta que da supremacia da CF/1988 surgem outros vários elementos constitutivos do estado de direito. Entre eles, a vinculação do legislador à Carta Constitucional, inclusive na necessária limitação para alteração das normas nela definidas, cabendo exceção apenas quando respeitadas as regras previamente estabelecidas. A supremacia da Constituição deve sempre prevalecer, até mesmo como forma de garantir o estado democrático de direito. É, portanto, extremamente desaconselhável que ocorram alterações no texto constitucional, o que deve ser uma exceção, somente podendo ocorrer em hipóteses remotas e seguindo normas específicas.

Mencione-se que não há dúvidas de que o nosso sistema constitucional e jurídico pátrio aceita o controle de constitucionalidade de ECs, tanto que a discussão é "puramente teórica: o Supremo Tribunal Federal já admitiu inúmeras ações diretas de inconstitucionalidade contra emendas constitucionais, tendo acolhido diversas delas" (Barroso, 2015, p. 182).

26. ADPF nº 97/Pará, relatora ministra Rosa Weber, Tribunal Pleno, julgado em 21 de agosto de 2014 e publicado em 30 de outubro de 2014.

Tendo o nosso texto constitucional uma conjectura firme, sendo considerada uma constituição rígida, existem limitações formais e materiais para a sua modificação. Entre as limitações materiais, o art. 60 da CF/1988 traz quatro sobre as quais não será possível a deliberação por via de emenda constitucional. São elas: *i)* a forma federativa de Estado; *ii)* o voto direto, secreto, universal e periódico; *iii)* a separação dos poderes; e *iv)* os direitos e garantias individuais. São limitações expressas ao poder reformador da constituição, mas não as únicas.

Ao lado desses pontos há de ser considerado como limitador ao poder de emendar aquilo que for "ínsito à identidade básica da constituição ideada pelo poder constituinte originário" (Mendes e Branco, 2015, p. 133). Isso tem um motivo muito simples de existir, residindo no fato de que o poder reformador não pode alterar o texto constitucional na sua essência, na sua identidade, pois, se aceito, acarretará em nova constituição, o que somente é possível via constituinte originária. O ministro Gilmar Mendes ainda corrobora que os "princípios que o próprio constituinte originário denominou fundamentais, que se leem no título inaugural da Lei Maior, devem ser considerados intangíveis" (*idem*, *ibidem*).

Ora, se esses princípios devem ser tidos como intangíveis, a norma constitucional imunizante que leva à sua proteção e atendimento também deve ser tida como imutável. É o mesmo que acontece com as outras imunidades tributárias que possuem um substrato além da simples exoneração econômica. Portanto, enquanto a imunidade de contribuições na exportação se prestar para o desenvolvimento, não pode ser revogada.

Caso contrário, acolhendo a possibilidade de alteração daquilo que concede identidade à CF/1988, o seu *espírito*, ter-se-á um novo texto maior, o que somente seria possível quando da ruptura da sociedade que leve à constituinte originária. Inexistindo esse fato, que, mais uma vez, daria ensejo ao advento de uma nova constituinte, deve ser mantida a identidade e a continuidade da constituição. Assim, impede-se o ferimento da cláusula estruturante prevista no título dos Princípios Fundamentais, a qual necessita, para sua total efetividade, da imunidade que exclui a tributação sobre as receitas decorrentes de exportação, o que levaria ao subdesenvolvimento nacional.

5 CONCLUSÃO

Uma reforma tributária é necessária para tornar o sistema mais simples e eficaz. Não podemos aceitar uma reforma que vise apenas a aumentos de tributos, notadamente os que onerarão o setor produtivo e, especialmente, o produto brasileiro frente ao estrangeiro. As revoluções sociais importantes tiveram como um dos ingredientes a extrapolação do poder tributário, o que mostra que a sociedade

sempre esteve atenta a esses assuntos. Ninguém gosta de pagar tributos além do limite do razoável.

É inegável que o controle de constitucionalidade vai além da simples aferição de questões formais e hipóteses de cláusulas pétreas do art. 60, § 4º, da CF/1988, devendo, inclusive, aferir se a identidade das alterações no texto constitucional está em conformidade com o próprio espírito do texto. Entre os limitadores à reforma constitucional estão aqueles implícitos que, na hipótese tratada, impedem que haja qualquer ferimento ao princípio da garantia fundamental do desenvolvimento nacional.

Com base nisso, e tendo como certo que a imunidade de contribuições sobre a receita de exportações busca, muito além do que a simples exoneração, o desenvolvimento econômico nacional, temos que defender a impossibilidade de sua revogação.

A linha de raciocínio é deveras simples: a regra excludente prevista no inciso I, do § 2º, do art. 149 da CF/1988 é uma imunidade. Estas existem, via de regra, para cumprir direitos e princípios fundamentais, hipóteses em que não podem ser revogadas. A imunidade de contribuições na exportação visa ao cumprimento do Título I da CF/1988 (dos princípios fundamentais), especificamente o objetivo fundamental de garantir o desenvolvimento nacional, expressamente previsto no art. 3º, inciso II, uma cláusula estruturante que dá identidade à nossa Constituição. Portanto, a imunidade sob análise, enquanto se prestar para o desenvolvimento nacional, não pode ser abolida sem que haja uma alteração no espírito da Carta.

Por sua vez, caso se busque alterar qualquer um desses fundamentos, será necessário assumir um grave ônus argumentativo, pois, já que estilhaçada a ordem constitucional, não se pode aceitar, no plano político e jurídico, a exclusão da imunidade como simples forma de aumento da arrecadação. Aliás, não é porque existe a exoneração da receita na exportação que inexiste tributação, porquanto ainda incidirão os demais tributos internos não vinculados à exportação. Entre estes, os principais são: IR e CSLL, ambos mais condizentes com a realidade, uma vez que levam em consideração a capacidade contributiva.

Portanto, a revogação da imunidade de contribuições na exportação, ou qualquer outra limitação, acarretaria ruptura da ordem constitucional, pois feriria diretamente o princípio fundamental da garantia do desenvolvimento nacional, conforme expresso no art. 3º, inciso II da CF/1988.

REFERÊNCIAS

ALEXY, R. **Teoria discursiva do direito**. Organização, tradução e estudo introdutório Alexandre Travessoni Gomes Trivisonno. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2014.

ÁVILA, H. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BARROSO, L. R. **Curso de direito constitucional contemporâneo**: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

BRASIL. Constituição. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, v. 191, p. 1, 5 abr. 1988.

_____. Proposta de Emenda à Constituição no 277-A, de 2001. Altera os arts. 149 e 177 da Constituição Federal. Poder Executivo. Brasília, 2001. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2443 7&filename=PRL+1+PEC27700+%3D%3E+PEC+277/2000>.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 372.600. Brasília, 23 mar. 2010a.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 474.132. Brasília, 12 ago. 2010b.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 627.815. Paraná, 23 maio 2013.

BURKE, P.; PALLARES-BURKE, M. L.G. **Os ingleses**. São Paulo: Contexto, 2016.

CALMON, P. **Segredos e revelações da história do Brasil**: tomo III. Brasília: Conselho Editoria, 2013.

CANOTILHO, J. J. G. **Direito constitucional**. 7. ed. Coimbra: Edições Almedina, 1993.

COSTA, R. H. **Curso de direito tributário**: constituição e código tributário nacional. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 74.

FEITOSA, S. **Da Revolução Francesa até nossos dias**: um olhar histórico. Curitiba: InterSaberes, 2012.

HUBERMAN, L. **História da riqueza do homem**. Tradução de Waltensir Dutra, atualização e revisão técnica Marcia Guerra. 22. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2016.

LEAL, S. T. **Controle de constitucionalidade moderno**. 2. ed. Niterói: Impetus, 2012.

MANEIRA, E. Federalismo fiscal Brasileiro no âmbito constitucional. *In*: CAMPOS, C. C.; MENDES, G. F. (Org.). **Federalismo fiscal Brasil-Alemanha**. São Paulo: FGV Projetos, 2016. v. 4.

MARQUES, A. M.; BERUTTI; F.; FARIA, R. **História contemporânea através de textos**. 12. ed. São Paulo: Contexto, 2012.

MENDES, G. F.; BRANCO, P. G. G. **Curso de direito constitucional**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

MESGRAVIS, L. **História do Brasil colônia**. São Paulo: Contexto, 2015. p. 129-136.

MORAES, A. **Direito constitucional**. 32. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

NEVINS, A.; COMMAGER, H. S. **Breve história dos Estados Unidos.** Tradução de Luiz Roberto de Godoi Vidal. 17. ed. São Paulo: Alfa-Omega, 1986.

SCHOUERI, L. E. **Direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SILVA, J. A. **Curso de direito constitucional positivo**. 37. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

BIBLIOGRAFIA COMPLEMENTAR

BARROSO, L. R. **Interpretação e aplicação da Constituição**: fundamentos de uma dogmática constitucional transformada. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BRITTO, C. A. **Teoria da Constituição**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

SILVA, J. A. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 8. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.