

Guilherme Ornelas Mendes Lobato



O DIREITO AO CRÉDITO-PRÊMIO DO IPI

Fundamentos estritamente jurídicos que sustentam o incentivo fiscal desde a sua criação até a atualidade.

Monografia apresentada ao Instituto de Cooperação e Assistência Técnica – ICAT – como exigência para a obtenção de certificado de pós-graduação em Direito Tributário, sob a orientação do Professor Especialista Henrique Torres.

**Brasília
2006**

Reprodução parcial permitida desde que citada a fonte.

Lobato, Guilherme Ornelas Mendes.

O Direito ao Crédito-Prêmio do IPI: Fundamentos estritamente jurídicos que sustentam o incentivo fiscal desde a sua criação até a atualidade / Guilherme Ornelas Mendes Lobato. – 2006.
91, f.

Trabalho de conclusão de curso (especialização em Direito Tributário) - Centro Universitário do Distrito Federal, Instituto de Cooperação e Assistência Técnica, 2006.

Orientação: Professor Especialista Henrique Torres

1. Direito 2. Direito Tributário I. O Direito ao Crédito-Prêmio do IPI

Guilherme Ornelas Mendes Lobato



O DIREITO AO CRÉDITO-PRÊMIO DO IPI
Fundamentos estritamente jurídicos que sustentam o
incentivo fiscal desde a sua criação até a atualidade.

Trabalho de conclusão de curso,
apresentado como requisito parcial para a
obtenção do título de especialista pelo
Centro Universitário do Distrito Federal,
Instituto de Cooperação e Assistência
Técnica.

Área de concentração: Direito Tributário
Orientador: Prof. Henrique Torres

Brasília, 25 de novembro de 2006.

Banca Examinadora

Henrique Pinheiro Torres

Especialista em Direito Tributário pela UFPE
UniDF/ICAT

Leliana Maria Rolim de Pontes Vieira

Mestre em Direito Público pela UFPE
UniDF/ICAT

Alberto Pinto Souza Júnior

Especialista em Direito Tributário pela UFPE
UniDF/ICAT

Dedicado aos meus pais Oscarita e Celso, e a meus irmãos Raquel e Jean, Xará e Carol.

Meus agradecimentos:

Ao Professor Orientador Henrique Torres, por revelar os caminhos para o estudo do crédito-prêmio do IPI ;

À Zita Fortes Bouéres, pelo imenso apoio ao estudo do Direito Tributário;

À Profª Edna Moreira de Lima Machado, Coordenadora da Pós-Graduação de Direito Tributário do ICAT/UnIDF;

Aos Examinadores da Banca Profª Leliana Maria Rolim de Pontes Vieira e Prof. Alberto Pinto Souza Júnior, pelas importantes críticas e observações durante a Defesa Oral dessa Monografia;

Ao Prof. Ismael Rodrigues Pereira, Diretor da Pós-Graduação do ICAT/UnIDF;

Aos professores, colegas e funcionários do ICAT/UnIDF, pela preciosa companhia e colaboração no curso de pós-graduação em Direito Tributário;

À Luana Lucena, Antônio Manoel Mendes, Alexsandro Batista Maia, e Iurie Sezana Cipriano, pelo precioso apoio logístico; e

À Biblioteca Ministro Oscar Saraiva, do Superior Tribunal de Justiça, de Brasília/DF, por ter oferecido, em seu acervo, boa parte do material colhido.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	6
1 A CRIAÇÃO DO CRÉDITO-PRÊMIO DO IPI E AS LEIS SUPERVENIENTES	10
2 A DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS DOS DECRETOS-LEIS 1.724/79 E 1.894/81	27
3 A PRETENSA EXTINÇÃO DO CRÉDITO-PRÊMIO DO IPI PELO ART. 41, §1º, DOS ADCT DA CF/88	45
3.1 O Conceito de Incentivo Fiscal e sua Finalidade	46
3.2 As Espécies de Incentivos Fiscais	49
3.3 O Significado do Termo <i>Setor</i> e da Expressão <i>Incentivo Setorial</i> no art. 41 dos ADCT/88	52
3.4 A Natureza Jurídica do Crédito-Prêmio do IPI	59
3.4.1 <i>O crédito-prêmio do IPI é um incentivo fiscal ou simplesmente um incentivo financeiro?</i>	60
3.4.2 <i>O crédito-prêmio do IPI é um incentivo de natureza setorial ou não?</i>	66
4 OS EFEITOS DA RESOLUÇÃO N° 71/05 DO SENADO FEDERAL	78
4.1 A Exegese do Senado quanto ao Texto Remanescente	80
4.2 A Constitucionalidade da Resolução 71/05	82
4.3 Efeitos da Resolução 71/05 nas Ações Judiciais em Curso	83
CONCLUSÃO	85
REFERÊNCIAS	90

INTRODUÇÃO

O presente trabalho trata do crédito-prêmio do IPI, um incentivo fiscal criado pelo Decreto-Lei 491 de 1969, com a finalidade de incentivar o industrial nacional a exportar seus produtos.

A polêmica causada pela recente mudança no entendimento pacífico do STJ a respeito da vigência do incentivo, despertou o interesse em conhecer melhor esse benefício fiscal. Após o julgamento do REsp 541.239, realizado em 9 de novembro de 2005, o STJ alterou o manso entendimento de que o crédito-prêmio do IPI estaria em pleno vigor, passando a entender que a sua vigência finalizou-se em 30 de junho de 1983.

O tema em questão se reveste de grande importância por vários motivos.

Primeiramente, se um entendimento manso e pacífico do STJ no sentido de reconhecer a validade de um determinado incentivo fiscal é substituído por uma tese oposta, o sentimento de segurança jurídica, que deve reinar tranqüilamente em uma sociedade produtiva, sofre duro golpe.

Em segundo, a questão sobre a validade ou não do crédito-prêmio do IPI desde julho de 1983 coloca em jogo uma fortuna bilionária, que, na sabedoria da jurisprudência anterior deveria ser usufruída diretamente pela sociedade, mas, de acordo com o novo entendimento, deve saciar a arrecadação fazendária.

Um estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, de setembro de 2005, apontava a existência de aproximadamente 4 mil processos no País sobre o tema, cujo valor total somaria cerca de R\$ 27 bilhões.

O objetivo geral do trabalho é verificar se o julgamento a favor da extinção do crédito-prêmio do IPI ocorreu em sintonia com os melhores argumentos jurídicos, ou, se é a sua vigência, até a atualidade, o mais perfeito entendimento possível sobre a questão.

Os objetivos específicos são:

a) verificar a importância do Princípio da Estrita Legalidade em Matéria Tributária na CF/67;

b) constatar a possibilidade ou não de reconstituição de norma revogada, quando a norma revogadora sofre, por sua vez, revogação, por lei superveniente;

c) os efeitos da declaração parcial de inconstitucionalidade de uma lei sobre as suas normas remanescentes; e

d) o que seria um incentivo fiscal de natureza setorial.

A metodologia de abordagem adotada foi o método dialético, e a técnica de pesquisa utilizada foi a pesquisa documental indireta, com a coleta de pareceres expondo teses e entendimentos de vários juristas que se debruçaram sobre a questão. A metodologia de procedimento escolhida foi a comparativa, pois o trabalho se desenvolve com a comparação entre as sucessivas fases do incentivo fiscal, promovidas pelas sucessivas legislações incidentes.

Quanto à metodologia jurídica adotada, temos como processos de exegese mais importantes as interpretações:

- a) sistemática, levando-se em consideração o sistema legal vigente;
- b) segundo a *occasio legis*, que considera as circunstâncias histórico-político-sociais presentes no momento da criação do instituto jurídico em questão;
- c) teleológica, exigindo a análise conjunta da *occasio legis* e da *ratio juris*, ou seja, a razão jurídica, o fim colimado pela norma; e
- d) de apreciação de resultado, levando em consequência a apreciação de cada provável resultado, evitando-se que a interpretação da norma conduza ao absurdo jurídico.

O sistema de referência adotado pelo trabalho é o numérico completo, apesar de, em algumas citações, os autores fazerem uso do sistema autor-data. O itálico, além de ser usado para a grafia de vocábulos não pertencentes ao vernáculo, é também utilizado como recurso de realce das palavras para destaque.

O texto está dividido em quatro capítulos, sendo que cada um deles focaliza uma importante questão a respeito do assunto.

O primeiro capítulo apresenta o incentivo fiscal, o Decreto-Lei que o criou e toda a legislação superveniente relevante para a questão central do trabalho, e os efeitos de cada instrumento normativo sobre os antecessores.

O segundo capítulo focaliza as declarações de inconstitucionalidade parcial dos Decretos-Leis 1.724/79 e 1.894/81, distinguindo os diferentes efeitos de tais decisões sobre as normas afetadas e as remanescentes.

O terceiro capítulo trata da questão da pretensa extinção do incentivo fiscal em virtude do art. 41, § 1º dos ADCT/88. Esse dispositivo legal revoga os incentivos fiscais de natureza setorial criados antes da CF/88 e que não foram restabelecidos por lei até dois anos após a promulgação da Nova Carta.

E o quarto e último capítulo, trata dos efeitos da Resolução nº 71 de 2005 do Senado Federal, editada em observação ao art. 52, inciso X, da CF/88. O diploma legal senatorial suspendeu a execução das expressões declaradas inconstitucionais pelo STF dos Decretos-Leis 1.724/79 e 1.894/81, preservando, por outro lado, e incólumes, as demais normas desses Decretos-Leis.

1 A CRIAÇÃO DO CRÉDITO-PRÊMIO DO IPI E AS LEIS SUPERVENIENTES

Em 1969, no Governo Militar do Presidente General Costa e Silva, sendo Ministro da Economia Antônio Delfim Neto, foi criado, via decreto-lei, o incentivo fiscal conhecido por Crédito-Prêmio do IPI. O decreto-lei em questão foi o de nº 491/69, e, desde a sua criação, o instituto do crédito-prêmio do IPI tem sofrido alterações diversas devido à incidência de legislação superveniente.

O art. 1º do referido decreto-lei introduziu o benefício com as seguintes disposições:

Art. 1º As empresas fabricantes e exportadoras de produtos manufaturados gozarão, a título de estímulo fiscal, créditos tributários sobre suas vendas para o exterior, como ressarcimento de tributos pagos internamente.

§1º Os créditos tributários acima mencionados serão deduzidos do valor do imposto sobre produtos industrializados sobre as operações no mercado interno.

§2º Feita a dedução, e havendo excedente de crédito, poderá o mesmo ser compensado no pagamento de outros impostos federais, ou aproveitado nas formas indicadas por regulamento. ¹ (Redação Original).

Pela letra da lei, verifica-se que os beneficiários originais do presente estímulo foram os fabricantes-exportadores de produtos manufaturados, não os simplesmente exportadores de produto manufaturado, nem os fabricantes de produto exportado por outrem, mas, sim, os produtores que fabricavam e exportavam seus respectivos produtos.

¹ BRASIL. Decreto-Lei nº 491 de 5 de março de 1969. *DOFC*, Poder Executivo, Brasília, DF, 6 mar. 1969. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0491.htm>. Acesso em: 27 jul. 2006.

Entretanto, verdade é que, na redação original do Decreto-Lei, o art. 4º - revogado em 1981 pelo Decreto-Lei 1.894 – dispunha que os estímulos fiscais à exportação, incluindo o crédito-prêmio do IPI, aplicavam-se também aos fabricantes de produtos industrializados que tivessem “a sua exportação efetivada por intermédio de empresas exportadoras de cooperativas, de consórcio de produtores, ou de entidades semelhantes”².

Em 1972, o Decreto-Lei 1.248, na sua redação original, estendeu o benefício do crédito-prêmio do IPI aos produtores-vendedores que realizassem as exportações por intermédio de empresas comerciais exportadoras ainda que não vinculadas a cooperativas, entidades de classe ou associações, ao dispor em seu art. 3º, genericamente, que aos produtores-vendedores envolvidos nas “operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação”³ seriam assegurados os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação. Abaixo, tem-se a redação original do respectivo trecho do Decreto-Lei 1.248:

Art.1º - As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento tributário previsto neste Decreto-Lei.

[...]

Art 3º - São assegurados ao produtor-vendedor, nas operações de que trata o artigo 1º deste decreto-lei, os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação.⁴

² Ibidem.

³ BRASIL. Decreto-Lei nº 1.248 de 29 de novembro de 1972. *DOFC*, Poder Executivo, Brasília, DF, 30 nov. 1972. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1248.htm>. Acesso em: 27 jul. 2006.

⁴ Ibidem.

Todavia, tal extensão foi revogada em 1981, também pelo Decreto-Lei 1.894, que, apesar de excluir os produtores-vendedores dentre os beneficiários do crédito-prêmio do IPI, passou a incluir como favorecidos, todo e qualquer exportador. Com a alteração promovida pelo DL 1.894/81, a redação do art. 3º do Decreto-Lei 1.248/72 passou a ser a seguinte:

Art. 3º - São assegurados ao produtor-vendedor, nas operações de que trata o artigo 1º deste Decreto-lei, os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação, à exceção do previsto no artigo 1º do Decreto-lei nº 491, de 05 de março de 1969, ao qual fará jus apenas a empresa comercial exportadora.⁵

Em 1979, o Governo Federal editou o Decreto-Lei 1.658, prescrevendo uma redução gradual e constante do crédito-prêmio do IPI, programada para, em 4 anos, operar a extinção total do benefício, marcada para 30 de junho de 1983, conforme a transcrição *infra*:

Art. 1º - O estímulo fiscal de que trata o artigo 1º do Decreto-lei nº 491, de 5 de março de 1969, será reduzido gradualmente, até sua definitiva extinção.

§ 1º - Durante o exercício financeiro de 1979, o estímulo será reduzido:

- a) a 24 de janeiro, em 10% (dez por cento);
- b) a 31 de março, em 5% (cinco por cento);
- c) a 30 de junho, em 5% (cinco por cento);
- d) a 30 de setembro, em 5% (cinco por cento);
- e) a 31 de dezembro, em 5% (cinco por cento).

§ 2º - A partir de 1980, o estímulo será reduzido em 5% (cinco por cento) a 31 de março, a 30 de junho, a 30 de setembro e a 31 de dezembro, de cada exercício financeiro, até sua total extinção a 30 de junho de 1983.

§ 3º - Tomar-se-á, como base para cálculo do montante das reduções de que tratam os parágrafos anteriores, a alíquota do estímulo fiscal aplicável na data da entrada em vigor do presente Decreto-lei.

⁵ Ibidem.

Art. 2º - Este Decreto-lei entrará em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário.⁶

Assim, o estímulo fiscal em questão estaria indiscutivelmente revogado a partir de julho de 1983, se não houvesse qualquer outra norma superveniente regulando diferentemente a matéria.

Todavia, no final do ano de 1979, o Governo Federal lançou nova regulação, pelo Decreto-Lei 1.722, sem mudar muito significativamente o conteúdo do programa de redução e extinção do crédito-prêmio do IPI, mas submetendo, a partir de então, as reduções do benefício a “ato do Ministério de Estado da Fazenda”⁷ e silenciando a respeito da extinção programada. É o que se verifica, ao conferir a nova redação do § 2º do art. 1º do DL 1.658/79, estabelecida pelo art. 3º do DL 1.722/79:

§ 2º O estímulo será reduzido de vinte por cento em 1980, vinte por cento em 1981, vinte por cento em 1982 e de dez por cento até 30 de junho de 1983, de acordo com ato do Ministro de Estado da Fazenda.⁸

Muito provavelmente, essa nova norma, delegando ao Ministro da Fazenda os poderes para tratar da redução do crédito-prêmio do IPI a partir de 1980, refletiu a insegurança do próprio Governo Federal em reduzir e suprimir o estímulo fiscal em questão, submetendo, assim, a continuação desse cronograma ao Ministro de Estado mais adequado para tratar da matéria.

⁶ BRASIL. Decreto-Lei nº 1.658 de 24 de janeiro de 1979. *DOFC*, Poder Executivo, Brasília, DF, 25 jan. 1979. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/De1658.htm>. Acesso em: 27 jul. 2006.

⁷ *Ibidem*.

⁸ *Ibidem*.

Considerando essa nova redação, qualquer redução do benefício a partir de 1980 estava irremediavelmente vinculada a ato do Ministro da Fazenda.

Porém, quatro dias após a edição do DL 1.722/79, foi editado o Decreto-Lei 1.724/79, dando mais um novo tratamento à matéria, mas, desta vez, limitando-se, no art. 1º, a autorizar o Ministro da Fazenda a aumentar ou reduzir temporária ou definitivamente, ou extinguir o aludido crédito-prêmio, e, no art. 2º, em revogar as disposições em contrário, ou seja, qualquer outra norma anterior estabelecendo um tratamento que não fosse a liberdade total ao Ministro da Fazenda em tratar do crédito-prêmio do IPI:

Art. 1º O Ministro de Estado da Fazenda fica autorizado a aumentar ou reduzir, temporária ou definitivamente, ou extinguir os estímulos fiscais de que tratam os artigos 1º e 5º do Decreto-lei nº 491, de 5 de março de 1969.

Art. 2º Este Decreto-lei entrará em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário.⁹

Alguns juristas enxergaram que o programa de redução e extinção estabelecido pelos Decretos-Leis 1.658/79 e 1.722/79 foram revogados pelo DL 1.724/79. Dentre eles, está Paulo de Barros Carvalho, que assim se posicionou sobre a questão:

[...] é flagrante a incompatibilidade entre os enunciados dos Decretos-lei ns. 1.658/79 e 1.722/79 em face do que prescreve o Decreto-lei n. 1.724/79. Afinal, se aqueles decretos-lei pretenderam extinguir gradualmente o crédito-prêmio, e este último conferiu ao Ministro da Fazenda a possibilidade de aumentá-lo, é porque não mais se sustenta, no ordenamento jurídico, qualquer esquema de diminuição gradual, bem como a extinção do crédito-prêmio. Logo, pelo critério

⁹ BRASIL. Decreto-Lei nº 1.724 de 7 de dezembro de 1979. *DOFC*, Poder Executivo, Brasília, DF, 7 dez. 1979. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del1724.htm>. Acesso em: 27 de jul. 2006.

cronológico, conclui-se pela revogação dos Decretos-lei ns. 1.658 e 1.722, ambos de 1979.¹⁰

O pensamento de Carvalho se formou a partir das interpretações lógica e sistemática do DL 1.724/79. Lógica porque, no seu entendimento, uma lei posterior, regulando de maneira diferente uma matéria, revoga o tratamento anterior, automaticamente; e também sistemática porque, considerando que a nova lei traz possibilidades até inversas ao tratamento legal que era dispensada à matéria, as disposições das leis anteriores não mais se sustentam, ocasionando a revogação.

José Souto Maior Borges entende que o Decreto-Lei 1.722/79, em seu art. 3º, pela nova redação que traz ao § 2º do art. 1º do Decreto-Lei 1.658/79, já revoga, implicitamente, o prazo fatal anteriormente estabelecido para o crédito-prêmio do IPI, submetendo até mesmo as reduções do benefício a ato do Ministro de Estado da Fazenda. Comentando a alteração que o DL 1.722/79 traz ao DL 1.658/79, Borges assim se manifesta:

Esse regime afastava, implícita mas claramente, o prazo fatal de 30 de junho de 1983 para a vigência do crédito-prêmio. Com a exaustão desse prazo, continuaria o incentivo a vigorar, embora com as reduções percentuais que o art. 3º do Decreto-lei n. 1.722/79 introduziu. É manifesta, sob esse prisma, a antinomia entre o Decreto-lei n. 1.658/79, art. 1º, § 2º (prazo 'fatal' de 30 de junho de 1983) e o Decreto-lei n. 1.722/79 (afastamento desse prazo de vigência do incentivo, embora reduzido o seu *quantum*, sem prefixação de prazo extintivo). Um apontava para a direção 'estará' extinto; o outro, para antinômica regência: 'será reduzido'. Tanto ocorreu essa regência antinômica que o dia 30 de junho de 1983 passou a ser não mais (i) o termo final da vigência, porém (ii) o termo final da última redução do valor do crédito-prêmio, ao reintroduzir sua vigência indeterminada, antes mesmo que ela cessasse.¹¹

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Novas considerações a respeito do crédito-prêmio de IPI, p. 12-13. In: _____, *Crédito-prêmio de IPI: novos estudos e pareceres*. Barueri: Manole, 2005.

¹¹ BORGES, José Souto Maior. Sobre o crédito-prêmio à exportação, p. 55. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Crédito-prêmio de IPI: novos estudos e pareceres*. Barueri: Manole, 2005.

Apesar do louvável esforço exegético de Souto Maior Borges, seu pensamento não deve vingar, pois, se, por ato do Ministro da Fazenda, todas as reduções previstas fossem concretizadas, somando-se os percentuais de redução, a redução total alcançaria 100%, ou seja, extinção total do benefício. Logo, conclui-se que, com as alterações do DL 1.722/79 não é possível dizer que o prazo extintivo do incentivo foi definitivamente revogado.

Tércio Sampaio Ferraz Jr. revela um entendimento mais parecido com o de Barros Carvalho, mas com algumas particularidades:

O Decreto-lei n. 1.722, de 3 de dezembro de 1979, no entanto, teria curta vigência, e seria de vez eliminado o modelo anterior (cronograma alterável por ato do Ministro, com extinção gradual prevista). O Decreto-lei n. 1.722, aliás, já revogara expressamente o Decreto-lei n. 1.658/79 (enquanto neste o cronograma tinha eficácia plena, naquele, podia o Ministro estabelecer condição, modo e prazo e previa-se um *de acordo com ato do Ministro da Fazenda* (art. 3º), entendendo-se daí que a norma do art. 3º é de eficácia *contida*, i.e., o Ministro poderia alterar o prazo, dentro do período, mas, não o fazendo, valeriam os prazos legais).¹²

No entendimento de Ferraz Jr., o DL 1.722/79 mantém o cronograma do DL 1.658/79, com ligeiras alterações, mas tudo seria de vez eliminado pelo decreto-lei seguinte (1.724/79). Nesse ponto revela sua semelhança com Carvalho. Entretanto, quando examina a força do DL 1.722/79, inverte o ônus imposto pela nova norma.

Explicando melhor: em seu comentário, *in fine*, Ferraz Jr. entende que, com a nova redação imposta pelo DL 1.722/79, o art. 3º do DL 1.658/79 deixa de ser uma norma de eficácia plena e passa a ser uma norma de eficácia

¹² FERRAZ Jr., Tércio Sampaio. A inconstitucionalidade dos decretos-leis 1.724/79 e 1.894/81 e seu impacto nas suas normas de revogação, p. 39. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Crédito-prêmio de IPI: novos estudos e pareceres*. Barueri: Manole, 2005.

contida, pois as próprias reduções do incentivo tornam-se condicionadas a ato do Ministro da Fazenda. Até aí, seu pensamento está correto. Entretanto, equivocou-se o autor quando afirma que, se o Ministro da Fazenda não se manifestar, valeriam os prazos legais. Observando melhor, se na nova redação do art. 3º do DL 1.658/79, as reduções ocorrem de acordo com ato do Ministro de Estado da Fazenda, então, se não houver qualquer participação do Ministro, não há qualquer redução, uma vez que a condição não se efetivou.

Pensar que qualquer redução, quíça a extinção, pudesse ocorrer sem ato do Ministro da Fazenda é esvaziar substancialmente o novo disciplinamento da matéria, possibilitando uma queda ao tratamento anterior. Todavia, tal discussão perde o sentido a partir da nova regulação dispensada à matéria pelo DL 1.724/79.

Analisando também a incidência do DL 1.724/79 sobre o DL 1.722/79, Tércio Sampaio Ferraz Jr. continua:

Já o Decreto-lei nº 1.724, ao conferir ao Ministro uma competência discricionária para dispor sobre o incentivo (art. 1º), não mais fala em *definitiva extinção* ou em *prazo final inexorável*. Na verdade, cria uma competência dividida em dois blocos pela alternativa disjuntiva 'ou'. Primeiro bloco: *ou* aumenta ou reduz, temporária ou definitivamente, *ou*, segundo bloco, extingue. Se quisesse dar à *extinção* um sentido inexorável, teria escrito: *até sua definitiva extinção, em prazo que determinar* ou, pelo menos, em vez do disjuntivo *ou*, teria usado o conjuntivo *e* (*e extinguir*). Como usou o disjuntivo, deixou em aberto a possibilidade de *não extinguir*.¹³

Nessa feliz análise do DL 1.724/79, Ferraz Jr. percebe claramente que a nova regulação da matéria promovida por este veículo normativo substituiu, por completo, a regulação anterior, pois entrega totalmente para a

¹³ FERRAZ Jr., Tércio Sampaio, Op. cit., p. 40.

discricionariedade do Ministro de Estado da Fazenda, o tratamento do incentivo fiscal do crédito-prêmio do IPI.

Helena Taveira Tôres, à semelhança de Paulo de Barros Carvalho, entende que a revogação da norma extintiva do crédito-prêmio prevista no DL 1.658/79, ocorre com a edição do DL 1.724/79:

A mudança proposta consistia, pois, em duas conseqüências bem definidas: (i) delegar competência ao Ministro da Fazenda para dispor sobre aproveitamento do crédito-prêmio, bem como sobre prazo de validade e alíquotas a serem aplicadas, revogando aquelas veiculadas pelo Decreto-lei n. 1.658/79 e pelo próprio Decreto-lei n. 1.722/79; e (ii) revogar as disposições em contrário, essencialmente aquelas que dispunham sobre limites de prazo para extinção do crédito-prêmio de IPI.¹⁴

A bem da verdade, a norma extintiva do crédito-prêmio já havia sido bastante fragilizada pelo DL 1.722/79, que vinculava o cronograma de redução do benefício a ato do Ministro da Fazenda. Nos termos do DL 1.722/79, a extinção apenas seria realizada se o Ministro da Fazenda operasse todas as reduções. Em seguida, com o advento do DL 1.724/79, ao Ministro da Fazenda foi delegado total discricionariedade.

Conforme já comentado, em 1981, foi editado o Decreto-Lei 1.894, trazendo alterações no rol dos beneficiários do crédito-prêmio do IPI. Em seu art. 1º, *caput*, inciso II, o novo Decreto-Lei ampliou para todas as empresas exportadoras o incentivo fiscal em questão, porém, no § 2º, ainda do artigo 1º, voltou a excluir para o produtor-vendedor "a fruição dos incentivos fiscais à exportação, nas vendas para o exterior efetuadas por outras empresas, decorrentes de suas aquisições no mercado interno, nas formas previstas

¹⁴ TÔRES, Helena Taveira. O dever de ressarcimento de tributos pagos internamente em virtude das exportações (crédito-prêmio de IPI). Crédito dos tributos incidentes sobre produtos destinados à exportação no direito comparado (IVA) e no GATT. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Crédito-prêmio de IPI: novos estudos e pareceres*. Barueri: Manole, 2005, p. 175.

nesse artigo".¹⁵ Essa alteração no campo de incidência subjetiva do estímulo fiscal fica reforçada com o disposto no art. 2º do mesmo decreto-lei, que deu nova redação ao art. 3º do DL 1.248/72, conforme já foi exposto.

Tércio Sampaio Ferraz Jr. faz interessante análise deste novo decreto-lei. Analisando, primeiramente, a extensão no campo de incidência do benefício, o autor assim se manifesta:

Por sua vez, o Decreto-lei n. 1.894/81 assegura a manutenção do gozo do crédito 'às empresas que exportarem', não fazendo qualquer restrição sobre seu envolvimento ou não na atividade de produção. Obviamente, do ponto de vista lógico, a exigência de uma única propriedade 'exportar' abrange a propriedade mais específica 'produzir e exportar'. A doutrina segue o mesmo entendimento. Para Ives Gandra Martins, por exemplo, o decreto favorece 'todas as empresas que exportarem produtos de fabricação nacional, independentemente de serem ou não comerciais exportadoras, ou de submetê-los ou não a algum processo de industrialização' (Revista Dialética de Direito Tributário, n. 93, jun. 2003, p. 136).¹⁶

O DL 1.894/81 teve realmente esse propósito de levar o incentivo fiscal a qualquer um que exportasse mercadoria de produção nacional, sendo ou não uma empresa exportadora por excelência e tendo ou não participado da industrialização. Convém ressaltar, contudo, que a mercadoria exportada para dar direito ao estímulo fiscal do crédito-prêmio, deve ser um produto industrializado nos termos do art. 1º do DL 491/69 (produto manufaturado), não dando ensejo ao benefício a exportação de bens naturais.

Apesar de estender o crédito-prêmio do IPI a todos aqueles que exportassem produtos industriais nacionais, o DL 1.894/81, como já comentado, excluiu os produtores-vendedores de mercadorias exportadas

¹⁵ BRASIL. Decreto-Lei nº 1.894 de 16 de dezembro de 1981. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 17 dez. 1981. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/De1894.htm>. Acesso em: 27 de jul. 2006.

¹⁶ FERRAZ Jr., Tércio Sampaio. Op. Cit., p. 47.

participantes apenas das operações internas. Isso significa que os únicos produtores a usufruir diretamente do benefício seriam aqueles que participassem das operações internacionais.

Em seu parecer, Ferraz Jr. analisa também essa restrição:

O próprio § 2º condiciona a exclusão do benefício ao produtor-vendedor apenas na hipótese de 'vendas para o exterior efetuadas por outras empresas', as comerciais-exportadoras, únicas a gozar do benefício nesse tipo de operação. Ou seja, o § 2º refere-se somente ao caso em que a empresa fabricante é distinta da empresa exportadora, evitando que, dentro de uma mesma operação de exportação, haja dois beneficiados: o produtor que não exporta e a empresa que exporta, mas não produz. O objetivo, portanto, é o de evitar dupla incidência do crédito.¹⁷

Analisando as alterações promovidas pelas sucessivas legislações, verifica-se que, até o momento imediatamente anterior à vigência do DL 1.894/81, eram os produtores de mercadoria manufaturada exportada os beneficiários do crédito-prêmio do IPI, mas, a partir desse diploma legal, os beneficiários passaram a ser apenas os exportadores de fato. A exclusão do produtor-vendedor que apenas participasse das operações internas ocorreu para evitar a dupla incidência do benefício, conforme está registrado na própria Exposição de Motivos do Decreto-Lei 1.894/81, trazida por Ferraz Jr.:

O parágrafo 2º do artigo 1º estabelece a necessária vedação de aproveitamento de incentivos pelo produtor-vendedor, nas exportações ora referidas, evitando assim a duplicidade de benefícios, na mesma operação. O artigo 2º altera redação do art. 3º do Decreto-lei n. 1.248, de 29 de novembro de 1972, atribuindo integralmente, nas operações de compra e venda entre produtor-vendedor e empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, o benefício do crédito-prêmio à empresa, aperfeiçoando e simplificando o regime de exportação previsto no mencionado Decreto-lei. Assegura, entretanto, ao produtor, os demais incentivos à exportação.¹⁸

¹⁷ Ibidem.

¹⁸ FERRAZ Jr., Tércio Sampaio. Op. Cit., p. 47-48.

Paulo de Barros Carvalho, também se manifesta a respeito do DL

1.894/81:

Como se vê, o Decreto-lei n. 1.894/81 alterou o critério subjetivo da norma do crédito-prêmio, acrescentando, como beneficiárias, as empresas comerciais exportadoras, e, por outro lado, afastando os produtores-vendedores nos específicos casos em que as exportações fossem realizadas por aquelas empresas. E o fez sem estipular termo final de vigência ou parâmetros de redução do incentivo. Dessa maneira, se dúvidas ainda restassem quanto à revogação dos Decretos-lei ns. 1.658/79 e 1.722/79 pelo de n. 1.724/79, com a edição do Decreto-lei n. 1.894/81 não se pode seriamente sustentar a extinção do crédito-prêmio em 30 de junho de 1983.¹⁹

Verifica-se que Carvalho apresenta um entendimento afinado com a doutrina exposta. O autor repara, inclusive, na falta de uma norma no DL 1.894/81 estipulando termo final de vigência do benefício, ou qualquer cronograma de redução, o que tornaria o incentivo válido por tempo indeterminado, até que outra norma de mesma ou superior hierarquia dispusesse diferentemente.

A discussão se o DL 1.894/81 revogaria ou não as reduções e a extinção do benefício estipuladas pelos Decretos-Leis 1.658/79 e 1.722/79 está superada, pois antes mesmo da edição do DL 1.894/81, o DL 1.724/79 já havia imposto nova regulação da matéria ao submeter o tratamento do benefício a total discricionariedade do Ministro da Fazenda.

Por outro lado, o DL 1.894/81, por seu art. 3º, deu nova regulação ao crédito-prêmio do IPI, revogando, por sua vez, as disposições do DL 1.724/79, e dando, assim, a última palavra sobre o incentivo fiscal. São esses os seus termos:

Art. 3º - O Ministro da Fazenda fica autorizado, com referência aos incentivos fiscais à exportação, a:

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit., p. 13.

I - estabelecer prazo, forma e condições, para sua fruição, bem como ~~reduzi-los, majorá-los, suspendê-los ou extingui-los~~, em caráter geral ou setorial; (Expressões suspensas pela Resolução do Senado Federal nº 71, de 2005)

II - estendê-los, total ou parcialmente, a operações de venda de produtos manufaturados nacionais, no mercado interno, contra pagamento em moeda de livre conversibilidade;

III - determinar sua aplicação, nos termos, limites e condições que estipular, às exportações efetuadas por intermédio de empresas exportadoras, cooperativas, consórcios ou entidades semelhantes.²⁰

Curiosa observação faz Paulo de Barros Carvalho ao analisar o parágrafo único do art. 4º do DL 1.894/81. Tal dispositivo legal previu que as empresas comerciais exportadoras que exportassem mercadorias adquiridas antes da vigência do DL 1.894/81, e nos termos do DL 1.248/72, teriam direito ao crédito-prêmio do IPI, "calculado pela aplicação da alíquota vigente na data de embarque sobre a diferença entre o preço FOB, em moeda nacional, das vendas para o exterior, e o preço de aquisição das referidas mercadorias"²¹. Em seu parecer, assim se manifesta sobre a norma:

Infere-se [...] que a forma de cálculo do crédito-prêmio não leva em consideração as escalas de descontos previstas pelos Decretos-lei ns. 1.658 e 1.722, ambos de 1979, deixando claro que referidos decretos-lei foram, definitivamente, revogados.²²

Ressalte-se mais uma vez que a revogação dos decretos-leis mencionados ocorreu com a nova regulação estabelecida pelo DL 1.724/79. Mas, o interessante de se observar aqui é que a norma de exceção prevista nesse dispositivo legal para o cálculo do benefício deve ser aplicada apenas nos casos de exceção, mantendo-se, por outro lado, para os casos genéricos, a base de cálculo original do incentivo fiscal, prevista pelo DL 491/69, que é o

²⁰ BRASIL. Decreto-Lei nº 1.894 de 16 de dezembro de 1981. Op. Cit.

²¹ Ibidem.

²² CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. Cit.*, p. 13.

valor FOB, em moeda nacional, das vendas para o exterior, segundo o art. 2º deste Decreto-Lei.

O entendimento de que o DL 1.894/81 revogou o cronograma de redução e extinção do benefício é compartilhado por Hugo de Brito Machado:

É evidente, portanto, que assim dispondo revogou, por absoluta incompatibilidade a norma que previa a extinção do crédito-prêmio em 30 de junho de 1983. Estabeleceu norma nova na qual assegura o crédito previsto no art. 1º, do DL 491/69, sem qualquer limitação de prazo, posto que nenhuma referência fez aos dispositivos limitadores do prazo da vigência desse incentivo fiscal.²³

Mais uma vez, verifica-se um autor que enxerga o DL 1.894/81 como o revogador das normas que previam a redução gradual e a extinção do crédito-prêmio do IPI. Assim como tantos, Machado não se atentou que tais normas já tinham sido revogadas pelo DL 1.724/79, embora o DL 1.894/81 seja a legislação vigente que regula atualmente o crédito-prêmio do IPI, tendo revogado o DL 1724/79.

Heleno Taveira Tôres, por sua vez, assevera que o principal efeito do DL 1.894/81 foi incluir os exportadores *lato sensu* no rol dos beneficiários do crédito-prêmio do IPI, mas que nada dispôs a respeito da vigência do benefício, deixando valer o disposto pelo DL 1.724/79:

O principal efeito do Decreto-lei n. 1.894/81 foi o de garantir às empresas exportadoras (*trading companies*) o benefício contemplado no Decreto-lei n. 491/69, antes apenas autorizado às empresas fabricantes e exportadoras de produtos (vide art. 1º, do Decreto-lei n. 1.456, de 7 abril de 1976). Nenhuma regra adveio ou mesmo qualquer menção feita na exposição de motivos para dizer sobre a previsão extintiva. E não o fez porquanto esse intento já se houvera por superado desde o Decreto-lei n. 1.724/79.²⁴

²³ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO Seg., Hugo de Brito. Crédito-prêmio às exportações. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Crédito-prêmio de IPI: novos estudos e pareceres*. Barueri: Manole, 2005, p. 223.

²⁴ TÔRES, Heleno Taveira. Op. Cit., p. 179-180.

Tal entendimento quanto à vigência do crédito-prêmio do IPI parece ser o mais correto, uma vez que o DL 1.894/81 realmente não determinou o prazo de vigência do incentivo fiscal. Esse silêncio sobre o prazo de extinção do benefício deixou subentendido que ao crédito-prêmio do IPI estava sendo reconhecido validade por prazo indeterminado.

Tôrres defende que antes do advento do DL 1.894/81, o crédito-prêmio do IPI estava restrito às empresas fabricantes e exportadoras de produtos, nos termos do art. 1º do DL 1.456/76 ²⁵. Todavia, desde o DL 1.248/72 até a edição do DL 1.894/81, prevaleceu a norma da redação original do art. 3º do DL 1.248/72, que previa também o benefício aos produtores-vendedores da mercadoria exportada, participantes apenas das operações internas. Somente com o comando do art. 2º do DL 1.894/81 é que a norma acima sofreu nova redação, passando então a excluir os produtores-vendedores do campo de incidência subjetiva do incentivo fiscal e evitando, assim, a dupla incidência do benefício.

Em 1992, sob o manto da CF/88, foi editada a Lei 8.402, cujo principal objetivo foi restabelecer incentivos fiscais de natureza setorial condenados pelo § 1º do art. 41 dos ADCT/88. No § 1º, do art. 1º, a Lei restabeleceu a garantia dos incentivos fiscais à exportação de que trata o art. 3º do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, ao produtor-vendedor que efetuasse vendas de mercadorias a empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, na forma prevista pelo art. 1º do mesmo diploma legal.

²⁵ Ibidem, p. 179.

Considerando que o principal objetivo da Lei foi restabelecer os incentivos fiscais atingidos pelo § 1º do art. 41 dos ADCT/88, e que, ao tempo da revogação desses incentivos fiscais, determinada para 2 anos após a entrada da vigência da atual Constituição Federal, o art. 3º do DL 1.248/72 já excluía o crédito-prêmio do IPI para o produtor-vendedor, com a redação dada pelo DL 1.894/81, conclui-se que, a Lei 8.402/92, em seu art. 1º, § 1º, ao restabelecer para os produtores-vendedores os incentivos fiscais de que trata o art. 3º do DL 1.248/72, não se refere ao crédito-prêmio do IPI, mas tão somente aos outros incentivos fiscais à exportação. Logo, o advento da Lei 8.402/92 não alterou em nada o tratamento dispensado ao crédito-prêmio do IPI.

Ainda assim, Paulo de Barros Carvalho afirma que a Lei 8.402/92 restabeleceu o crédito-prêmio do IPI. São suas as palavras:

Sob a vigência da Constituição da República de 1988, foi editada a Lei n. 8.402, de 8 de janeiro de 1992, que confirmou a recepção de diversos incentivos conferidos sob a égide da Constituição pretérita, restabelecendo, expressamente, não só o crédito decorrente das operações de compra de mercadorias no mercado interno, destinadas à exportação, mas, e sobretudo, o art. 1º do Decreto-lei n. 491/69, ao restabelecer o art. 3º do Decreto-lei n. 1.248/72, com a redação dada pelo art. 2º do Decreto-lei n. 1.894/81.²⁶

Conforme se verifica, Carvalho diz que a Lei 8.402/92, restabeleceu, expressamente, o crédito-prêmio do IPI, ao restabelecer o art. 3º do DL 1.248/72, com a redação dada pelo DL 1.894/81. Mas, como já foi exposto, o próprio art. 3º do DL 1.248/72 já excluía o crédito-prêmio para o produtor-vendedor antes mesmo deste benefício fiscal ter sua vigência ameaçada pelo §

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Op.Cit., p. 14.

1º do art. 41 dos ADCT/88, o que elimina qualquer possibilidade da Lei 8.402/92 se referir ao crédito-prêmio para o produtor-vendedor.

Gabriel Lacerda Troianelli relaciona o advento da Lei 8.402/92 com o restabelecimento dos incentivos fiscais à exportação atingidos pelo art. 41 dos ADCT da CF/88. No seu entendimento, a referida lei não restabelece expressamente o crédito-prêmio do IPI, uma vez que a questão da vigência desse benefício ainda está sendo discutida nos Tribunais, e por sua natureza não assumir o caráter setorial. São suas as seguintes palavras:

Ora, se o legislador 'revigorasse' um incentivo por ele ter sido extinto pelo 41 do ADCT, estaria admitindo, implicitamente, que o incentivo estava em vigor até 5 de outubro de 1990, ou seja, dois anos após a promulgação da Constituição Federal, pondo a perder a tese então defendida pela Fazenda.

Dessa forma, nem o fato de o legislador ter vislumbrado a necessidade de restabelecer os incentivos fiscais à exportação de produtos industrializados nem o de não ter revigorado, na Lei nº 8.402/92, o crédito-prêmio de IPI à exportação de manufaturados, depõem contra a tese de que o referido incentivo fiscal não tem natureza setorial, tendo sido, portanto, recebido pela Constituição e se encontrando até hoje em pleno vigor.²⁷

A tese da Fazenda mencionada por Troianelli é a de que o referido incentivo teria sido revogado pela Portaria nº 176/84, do Ministério da Fazenda²⁸. Na verdade, a Lei 8.402/92 nada tem a ver com o crédito-prêmio do IPI, pois esse incentivo fiscal não sofreu qualquer perturbação que justificasse a necessidade de ser restabelecido por Lei após o advento da CF/88, conforme será detalhadamente explicado no capítulo 3 deste trabalho.

²⁷ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *Incentivos setoriais e crédito-prêmio de IPI*, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002, p. 93-95.

²⁸ *Ibidem*.

Já José Souto Maior Borges não vê nenhuma restauração do crédito-prêmio do IPI na Lei 8.402/92, mas tão somente a preservação da ininterrupta vigência do estímulo fiscal:

Para além da formulação literal do seu *caput*, esse dispositivo confirmou, por 'superposição' de incidência, matéria dos Decretos-lei ns. 491/69, art. 1º, e 1.894/81, art. 2º, considerando ainda vigentes os seus dispositivos. Esse ponto, que escapa a um exame superficial, tem importância para o deslinde do problema porque implica, não a restauração de vigência de ato normativo revogado, mas sua continuidade. Não resulta, pois, de exegese doutrinária ou mesmo jurisprudencial. Descabe, portanto, atribuir à Lei n. 8.402/92 efeito de mera restauração de uma vigência anteriormente supressa.²⁹

No entendimento de Maior Borges, pelo fato da Lei 8.402/92 sequer mencionar o crédito-prêmio do IPI, esse benefício teve assegurado o seu regime, que, diga-se de passagem, não previa qualquer prazo extintivo.

Conforme a explicação dos ilustres juristas que estudaram a Exposição de Motivos da Lei 8.402/92, a finalidade da Lei foi restabelecer importantes incentivos fiscais revogados pelo art. 41 dos ADCT da CF/88, daí o porque do art. 2º da Lei retroagir as normas restabelecedoras observando o prazo determinado pelo § 1º do art. 41 do ADCT-CF/88.

2 A DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS DOS DECRETOS-LEIS 1.724/79 E 1.894/81

Desde meados da década de 1980, os beneficiários do crédito-prêmio do IPI vêm questionando judicialmente a legitimidade da revogação do incentivo fiscal por Portarias do Ministério da Fazenda, editadas por autorização de normas veiculadas pelos Decretos-Leis 1.724/79 e 1.894/81.

²⁹ BORGES, José Souto Maior. Op. Cit., p. 64.

O Decreto-Lei 1.724/79 assim dispunha, na sua redação original:

Art. 1º O Ministro de Estado da Fazenda fica autorizado a aumentar ou reduzir, temporária ou definitivamente, ou extinguir os estímulos fiscais de que tratam os artigos 1º e 5º do Decreto-lei nº 491, de 5 de março de 1969.

Art. 2º Este Decreto-lei entrará em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário.³⁰

E o Decreto-Lei 1.894/81, por sua vez, rezava, em sua redação original:

Art. 1º Às empresas que exportarem, contra pagamento em moeda estrangeira conversível, produtos de fabricação nacional, adquiridos no mercado interno, fica assegurado:

...

II - o crédito de que trata o artigo 1º do Decreto-lei nº 491, de 5 de março de 1969.

...

§ 2º - É vedada ao produtor-vendedor a fruição dos incentivos fiscais à exportação, nas vendas para o exterior efetuadas por outras empresas, decorrentes de suas aquisições no mercado interno, na forma prevista neste artigo.

Art. 2º - O artigo 3º do Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, passa a vigorar com a seguinte redação:

'Art. 3º - São assegurados ao produtor-vendedor, nas operações de que trata o artigo 1º deste Decreto-lei, os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação, à exceção do previsto no artigo 1º do Decreto-lei nº 491, de 05 de março de 1969, ao qual fará jus apenas a empresa comercial exportadora.'

Art. 3º - O Ministro da Fazenda fica autorizado, com referência aos incentivos fiscais à exportação, a:

I - estabelecer prazo, forma e condições, para sua fruição, bem como reduzi-los, majorá-los, suspendê-los ou extingui-los, em caráter geral ou setorial;

{...}

Art. 4º - Este Decreto-lei entrará em vigor 30 (trinta) dias após sua publicação, revogados o artigo 4º do Decreto-lei nº 491, de 05 de março de 1969 e o Decreto-lei nº 1.456, de 07 de abril de 1976.

Parágrafo único - As empresas comerciais exportadoras, que exportarem mercadorias adquiridas antes da vigência deste Decreto-lei, nos termos do Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, farão jus ao crédito previsto no artigo 1º do Decreto-lei nº 491, de 05

³⁰ BRASIL. Decreto-Lei nº 1.724 de 7 de dezembro de 1979. Op. Cit..

de março de 1969, calculado pela aplicação da alíquota vigente na data de embarque sobre a diferença entre o preço FOB, em moeda nacional, das vendas para o exterior, e o preço de aquisição das referidas mercadorias.³¹

Para a presente questão, interessam agora os arts. 1º do Decreto-Lei 1.724/79 e 3º do Decreto-Lei 1.894/81, pois estes dispositivos legais tiveram normas atingidas por declarações de inconstitucionalidades do STF, e pela Resolução nº 71/2005 do Senado Federal.

É sabido que cabe apenas à Lei criar ou extinguir direitos e deveres. É o famoso Princípio da Legalidade. Sendo permitido aos demais atos legislativos infra-legais somente tecer regras para o fiel cumprimento da Lei, ou, mais abrangentemente, regulamentá-la.

À época da criação do crédito-prêmio do IPI, o decreto-lei, pela Constituição anterior, mais do que a medida provisória da Constituição atual, tinha força de lei, não podendo ser modificada pelo Legislativo, admitindo-se, no máximo, a sua aceitação ou rejeição *in totum*³². O decreto-lei, na redação da EC 1/79 consistia no principal veículo legislativo do velho regime. O Estado brasileiro era governado por decretos-leis e, raramente, por leis do Congresso Nacional³³. Abaixo, verifica-se o art. 55 da CF/67:

Art 55 - O Presidente da República, em casos de urgência ou de interesse público relevante, e desde que não resulte aumento de despesa, poderá expedir decretos-leis sobre as seguintes matérias:

I - segurança nacional;

II - finanças públicas, inclusive normas tributárias; e

³¹ BRASIL. Decreto-Lei nº 1.894 de 16 de dezembro de 1981. Op. Cit..

³² MARTINS, Ives Gandra da Silva. Efeitos da resolução nº 71/05 do senado federal sobre o crédito-prêmio do decreto-lei nº 491/69 – vigência, eficácia e validade do referido decreto-lei por tempo indeterminado – parecer. São Paulo, 1 fev. 2006. p. 27. Parecer não publicado.

³³ Ibidem, p. 27-28.

III – criação de cargos públicos e fixação de vencimentos.

§ 1º Publicado, o texto, que terá vigência imediata, o Congresso Nacional o aprovará ou rejeitará, dentro de sessenta dias, não podendo emendá-lo; se, nesse prazo, não houver deliberação o texto será tido como aprovado.

§ 2º A rejeição do decreto-lei não implicará a nulidade dos atos praticados durante a sua vigência.³⁴

Por outro lado, não era previsto qualquer poder às Portarias Ministeriais para tratar de normas tributárias, razão pela qual as normas de delegação de competência para “ou reduzir temporária ou definitivamente, ou extinguir” o crédito-prêmio do IPI, contidas no art. 1º do DL 1.724/79, e “reduzi-los”, “suspêndê-los ou extingui-los” (os incentivos fiscais à exportação), presentes no art. 3º do DL 1.894/81, terem sido alvos de declarações de inconstitucionalidade pelo STF.

Abaixo alguns exemplos de ementas do STF nesse sentido:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. INCENTIVOS FISCAIS. CRÉDITO-PRÊMIO. SUSPENSÃO MEDIANTE PORTARIA. DELEGAÇÃO INCONSTITUCIONAL DL 491, de 1969, arts. 1º e 5º; DL 1.724, de 1979, art. 1º; DL 1.894, de 1981, art. 3º, inc. I. CF/ 1967.

I – Inconstitucionalidade, no art. do DL 1.724/79, da expressão 'ou reduzir, temporária ou definitivamente, ou extinguir', e, no inciso I do art. 3º do DL 1894/81, inconstitucionalidade das expressões 'reduzi-los' e 'suspêndê-los ou extingui-los'. Caso em que se tem delegação proibida: CF/67, art. 6º. Ademais, matérias reservadas à lei não podem ser revogadas por ato normativo secundário.

II – R.E. conhecido, porém não provido.³⁵

Recurso extraordinário. Crédito-prêmio. - O Plenário desta Corte, ao terminar o julgamento do RE 186.623 em 26.11.2001 (bem como do RE 186.359), o qual versava questão análoga à presente, declarou a

³⁴ Ibidem, p. 27.

³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Constitucional. Tributário. RE nº 180.828-4/RS, Pleno. Rel. Ministro Carlos Velloso, Brasília, DF, 14 de março de 2002. DJ, Brasília, DF, 14 mar. 2003, p. 28. Disponível em: <http://www.stf.gov.br/Jurisprudencia/lt/frame.asp?classe=RE&processo=180828&origem=IT&cod_classe=437> Acesso em: 28 jul. 2006.

inconstitucionalidade da expressão "ou extinguir", constante do artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.724, de 7 de dezembro de 1979. - No julgamento do RE 180.828, também em decisão do Plenário, esta Corte declarou a inconstitucionalidade da expressão "ou reduzir, temporária ou definitivamente, ou extinguir" do artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.724, de 7 de dezembro de 1979, e a inconstitucionalidade das expressões "reduzi-los" e "suspendê-los ou extingui-los" do inciso I do artigo 3º do Decreto-Lei nº 1.894, de 16 de dezembro de 1981. Recurso extraordinário conhecido pela letra "b" do inciso III do art. 102 da Constituição, mas não provido.³⁶

EMENTA: Agravo Regimental em agravo de instrumento. 2. Tributário. Incentivos fiscais: crédito-prêmio. IPI. 3. Delegação de poderes. Ministro da Fazenda. Alteração, extinção ou redução dos estímulos fiscais previstos do D.L. nº 491/69. Inconstitucionalidade. Precedentes. 4. Agravo regimental a que se nega provimento.³⁷

As declarações de inconstitucionalidade *supra* anulam, em controle difuso de constitucionalidade, as expressões mencionadas, estritamente, deixando incólumes os demais comandos dos referidos artigos dos decretos-leis. Por esse motivo, é mantida na maioria dos julgados, a delegação de competência para o Ministro da Fazenda *umentar* os estímulos fiscais conforme comando do art. 1º do Decreto-Lei 1.724/79, e mantida também a norma do art. 2º de revogação das disposições em contrário ao próprio DL 1.724/79.

A manutenção da norma do art. 2º preservou a revogação do cronograma de redução do crédito-prêmio determinado pelo Decreto-Lei 1.722/79, e criado pelo DL 1.658/79.

³⁶ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 175371 / RS. DJ de 14 de novembro de 2002, p. 35. Ementa vol. 02091-02, p. 337. Disponível no site <<http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/nova/pesquisa.asp>>. Acesso em 4 dez. 2006.

³⁷ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. AI-AgR 544766 / DF. DJ de 3 de fevereiro de 2006, p. 57. Ementa vol. 02219-19, p. 3958. Disponível no site <<http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/nova/pesquisa.asp>>. Acesso em 4 dez. 2006.

O Decreto-Lei 1.894/81, como já foi ressaltado no capítulo anterior, estabeleceu no parágrafo único do art. 4º, uma regra de recebimento do crédito-prêmio do IPI para as empresas exportadoras que exportarem mercadorias adquiridas antes da sua vigência completamente discrepante do planejamento determinado pelos Decretos-Leis 1.722/79 e 1.658/79, fortalecendo, assim, o entendimento de que o cronograma de redução do estímulo foi definitivamente revogado pelo DL 1.724/79.

Importante perceber que tanto à época dos Decretos-Leis 1.722/79 e 1.724/79, quanto à época do DL 1.894/81, a norma do DL 1.658/79 que estabelecia a extinção do crédito-prêmio do IPI em 30 de junho de 1983 não havia operado, e, com a revogação provocada pelo DL 1.724/79, não operaria jamais.

Assim que o STF fixou o entendimento quanto a inconstitucionalidade das delegações contidas nos Decretos-Leis 1.724/79 e 1.894/81, censurando a autorização ao Ministro de Estado da Fazenda para reduzir, suspender ou extinguir o benefício do crédito-prêmio do IPI, a Fazenda Nacional pretendeu, inicialmente, limitar os efeitos da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal a junho de 1983, argumentando que, uma vez declarada a inconstitucionalidade das autorizações para o Ministro da Fazenda extinguir o crédito-prêmio, voltaria a vigorar o prazo previsto no Decreto-Lei nº 1.658/79, que declarava extinto o incentivo a partir de 30 de junho de 1983.

Rebatendo essa tese fazendária, Gabriel Lacerda Troianelli, defende a idéia de que o DL 1.894/81 restabeleceu o crédito-prêmio do IPI, mesmo após sofrer declaração de inconstitucionalidade parcial:

Na verdade, a inconstitucionalidade de delegações legislativa ilegítimas contidas em um decreto-lei não afeta, de forma alguma, outras disposições isentas de qualquer vício contidas no mesmo diploma legal; ou seja, o legítimo restabelecimento do crédito-prêmio pelo artigo 1º, inciso II, do Decreto-Lei nº 1.894/81 não é afetado, nem de longe, pela inconstitucionalidade da delegação para que o Ministro da Fazenda extinga tal incentivo contido no artigo 3º, I, do mesmo decreto-lei.³⁸

É mesmo verdade que a declaração de inconstitucionalidade de algumas normas de uma lei não torna inconstitucional a lei inteira, pois a inconstitucionalidade não pode ser presumida. Pelo contrário, a presunção de uma lei é a sua constitucionalidade, e a inconstitucionalidade apenas pode ser considerada nos estritos limites da declaração.

Quanto ao restabelecimento do crédito-prêmio do IPI pelo DL 1.894/81, isso apenas seria possível, se o DL 1.724/79 tivesse sido considerado totalmente inconstitucional pelo STF, em sede de controle concentrado, ou se, na resolução do Senado nº 71/2005, o DL 1.724/79 tivesse suspensa a execução de todos os seus comandos normativos, o que não ocorreu.

Entretanto, segundo Troianelli, não é outro o entendimento das duas turmas do STJ, competentes para o julgamento da matéria. Da primeira turma, Troianelli traz as seguintes disposições:

Tributário. Crédito-Prêmio. Decretos-Leis 491/69, 1724/79, 1722/79, 1658/79 e 1894/81.

Tendo sido declarada a inconstitucionalidade do Decreto-Lei 1724/79, conseqüentemente ficaram sem efeito os Decretos-leis 1722/79 e 1658/79, aos quais o primeiro diploma se referia.

É aplicável o Decreto-Lei 491/69, expressamente mencionado no Decreto-Lei 1894/81 que restaurou o benefício do crédito-prêmio do IPI, sem definição de prazo.

Teses desenvolvidas pela agravante que se apresentam infrutíferas à reforma da decisão hostilizada, pelo que se impõe a sua manutenção.

³⁸ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Op., Cit., p. 4.

A jurisprudência do STJ apresentada por Troianelli cai no equívoco de considerar que o STF julgou o Decreto-Lei 1.724/79 totalmente inconstitucional, o que não é verdade, pois o STF foi bastante cauteloso ao mencionar expressamente os termos do DL 1.724/79 declarados inconstitucionais. Sendo assim, não há que se falar em restabelecimento do incentivo fiscal, já que as normas remanescentes do DL 1.724/79 sustentam o crédito-prêmio do IPI, quais sejam, a delegação de competência para o Ministro aumentar o benefício, previsto no art. 1º, e a revogação das disposições em contrário, do art. 2º.

Mas, no mesmo sentido da Primeira, Troianelli traz também uma decisão da Segunda Turma:

[...] Consoante entendimento iterativo desta Corte, com o qual o acórdão recorrido se harmoniza, declarada a inconstitucionalidade do Decreto-Lei 1.724/79, ficaram sem efeito os Decretos-Leis 1.722/79 e 1.658/79, tornando-se aplicável o Decreto-Lei 491, expressamente referido no Decreto-Lei 1.894/81 que restaurou o benefício do crédito prêmio de IPI, sem definição de prazo.

Recurso especial não conhecido.⁴⁰

Tanto essa jurisprudência quanto a anterior se preocupam em restabelecer o crédito-prêmio do IPI, para evitar a reconstituição do cronograma de redução e extinção dos Decretos-Leis 1.658/79 e 1.722/79, uma vez que o DL 1.724/79 sofreu declarações de inconstitucionalidade. Não percebem essas

³⁹ Ibidem, p. 5.

⁴⁰ Ibidem, p. 7.

decisões que tais declarações não tiveram o condão de anular por inteiro o decreto-lei atacado.

Bastante de acordo com a tese defendida nesse trabalho, coloca-se

Paulo de Barros Carvalho:

[...] a declaração de inconstitucionalidade não se voltou contra os decretos-lei como um todo, mas tão-somente contra as expressões que implicavam delegação de competência, ao Ministro da Fazenda, para reduzir, suspender ou extinguir o benefício do crédito-prêmio. Manteve-se a prerrogativa para *umentar* a alíquota do incentivo fiscal e todos os demais enunciados constantes dos Decretos-lei ns. 1.724/79 e 1.894/81. Desse modo, a declaração de inconstitucionalidade tomada no RE n. 180.828, bem como aquela proferida nos autos do RE n. 186.623, não teve o condão de excluir do sistema referidos decretos-lei. Logo, os enunciados restantes são mais do que suficientes para revogarem, definitivamente, o Decreto-lei n. 1.658/79.⁴¹

Realmente, no que diz respeito ao Decreto-Lei 1.724/79, ainda que os termos *reduzir e extinguir* tenham sido declarados inconstitucionais, resta a expressão *umentar*. Diante disso, se ao Ministro da Fazenda coube a prerrogativa de majorar o crédito-prêmio, é porque não mais são aplicáveis os cronogramas de redução previstos pelo Decreto-Lei 1.658/79. Quanto ao Decreto-Lei 1.894/81, tão-somente os vocábulos *reduzir, suspender e extinguir* foram excluídos do sistema, motivo pelo qual todos os demais continuam em vigor, especialmente aqueles relativos ao novo campo de incidência subjetiva do crédito-prêmio, que, com o referido decreto-lei, passou a ser qualquer exportador.

Em seguida, Carvalho afirma, com razão, que o DL 1.894/81 constituiu novo disciplinamento integral da matéria, revogando as normas antecedentes:

⁴¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit., p. 15.

[...] o Decreto-lei n. 1.894/81, por construir nova regra jurídica do crédito-prêmio do IPI, inclusive com novos beneficiários, acabou revogando toda a legislação precedente, sem mencionar prazo final de vigência do incentivo fiscal.⁴²

O prazo final de vigência do incentivo fiscal não foi mesmo mencionado no DL 1.894/81, e nem no DL 1.724/79, legislação essa que regulou por último o tratamento do crédito-prêmio do IPI, revogando as disposições em contrário. Apesar das inconstitucionalidades de normas do DL 1.724/79, esse diploma legislativo manteve a revogação do tratamento anterior, e o DL 1.894/81, como não dispôs de prazo para a vigência do crédito-prêmio, manteve, por tempo indeterminado, o benefício fiscal.

É importante ressaltar que, como a nova regra do DL 1.894/81 excluiu do rol dos beneficiários do crédito-prêmio os produtores-vendedores, e incluiu todo e qualquer exportador *lato sensu*, os produtores-exportadores foram mantidos no campo de incidência subjetiva do incentivo fiscal.

Tércio Sampaio Ferraz Jr., fiel ao entendimento de que a edição do DL 1.724/79 revogou completamente o cronograma de redução do benefício presente no DL 1.658/79, assim preleciona:

Ressalte-se que a contraposição do Decreto-lei n. 1.722 e do Decreto-lei n. 1.724 não se dá entre um cronograma de extinção e outro cronograma. Nem sequer há cronograma definido no Decreto-lei n. 1.724. A contraposição está exatamente na omissão quanto à fixação de prazo ou cronograma legal de extinção e o prazo anteriormente estabelecido. A decisão do legislador com relação a prazo fatal de vigência, no sentido de uma omissão, simplesmente significa que a revogação do benefício passa a depender de ato posterior (LICCC, art. 2º).⁴³

⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit., p. 16.

⁴³ FERRAZ Jr., Tércio Sampaio. Op. Cit., p. 42-43.

E está correto Ferraz Jr., pois um novo disciplinamento da matéria foi imposto com o advento do DL 1.724/79, e, para se regular em nível legal sobre prazo de vigência do benefício, não se exige que se fixe prazo de extinção, bastando o silêncio a seu respeito, o que gera a presunção de validade do benefício até revogação por ato legal posterior, observando-se que o decreto-lei posterior, de nº 1.894/81, também não fixou prazo para o incentivo fiscal. Conforme as palavras do próprio Ferraz Jr., "a racionalidade do rechaço liga-se exatamente a esse ato omissivo com relação ao prazo: é em função da não-fixação legal de prazo fatal que se revoga a fixação de prazo anteriormente existente." ⁴⁴

Ferraz Jr. acrescenta também que o legislador teve a intenção de incrementar as exportações, com a edição do Decreto-Lei 1.894/81:

Não é difícil depreender que o objetivo do Decreto-lei n. 1.894/81, ao estender o crédito-prêmio, foi estimular as exportações. Como todo estímulo de natureza extrafiscal, objetiva induzir ou influenciar as escolhas dos agentes econômicos e, dessa forma, transformar a configuração da economia, o que evidentemente demanda tempo para a produção de resultados. ⁴⁵

Não é de se estranhar essa atitude do legislador, uma vez que o incremento das exportações traz inúmeros benefícios para o País, e que incentivos fiscais com esse objetivo são extremamente comuns na quase totalidade dos países da comunidade internacional. No caso do crédito-prêmio do IPI, o legislador aproveitou-se de um estímulo fiscal criado originalmente para incentivar a indústria nacional e transfigurou-o para atender à política de exportação, de comércio exterior.

⁴⁴ Ibidem, p. 42.

⁴⁵ Ibidem, p. 44.

E, levando-se em conta que um incentivo da magnitude do crédito-prêmio do IPI, de grandeza bilionária na economia nacional, não pode ser retirado de supetão, sem a frustração direta de importantes grupos econômicos exportadores, e mesmo indireta de produtores voltados ao mercado interno, que o Governo Federal, quando resolveu, em 1979, extinguir o benefício, preferiu eliminá-lo gradualmente com o cronograma de redução, tratamento este, conforme já exposto, extinto pelo DL 1.724/79.

É patente que o legislador, ao atribuir, ao Ministro da Fazenda, competência para aumentar ou reduzir, temporária ou definitivamente, o incentivo fiscal em questão, manifestou inequívoca vontade de não vê-lo extinto no dia 30 de junho de 1983, como estava previsto. Estabeleceu, portanto, norma nova que se integrou ao ordenamento, revogando aquela anterior que estipulara prazo de vigência do incentivo. Deve ser lembrado também que a inconstitucionalidade da delegação ao Ministro da Fazenda não tem o condão de introduzir norma nova ao sistema, restabelecendo pura e simplesmente aquela norma que estava revogada pelo legislador, uma vez que o DL 1.724/79 sobreviveu até sua revogação pelo DL 1.894/81.

É inegável que o sentido da norma sobre a qual versou a declaração de inconstitucionalidade era a preservação do incentivo, a não-subsistência de sua extinção em 30 de junho de 1983, e, no entendimento de Ferraz Jr., não deve ser admitido que o Judiciário, com a declaração de inconstitucionalidade, promova a repristinação de norma em sentido diametralmente oposto. Considerando a relevância na economia nacional do crédito-prêmio do IPI, Ferraz Jr. assim se manifesta:

Portanto, se admitirmos como válida a data de extinção do crédito em 1983, fixada no Decreto-lei n. 1.722/79, então o Decreto-lei n. 1.894/81, com vigência a partir de janeiro de 1982, teria objetivado introduzir estímulo ineficaz. Seria absolutamente incoerente instituir um incentivo incapaz de produzir os resultados almejados, por insuficiência de tempo de vigência da norma. Também parece absurdo que o legislador queira introduzir um benefício por apenas um ano quando reconhece a necessidade de adaptação das empresas ao regime, manifesta nos Decretos-lei ns. 1.658/79 e 1.722/79, quando o legislador estabelece prazo de quatro anos para a redução gradual do benefício até a sua extinção. Portanto, se o conjunto normativo válido incluisse a data de extinção prevista no Decreto-lei n. 1.722/79, haveria inconsistência entre meios e fins na vontade do legislador; daí a sua revogação.⁴⁶

Apesar do justo apelo desse jurista, a simples sobrevivência do DL 1.724/79 já é o suficiente para a revogação do termo extintivo do crédito-prêmio do IPI marcado para 30 de junho de 1983, pelas razões já expostas.

José Souto Maior Borges também se ocupa na análise das implicações da declaração de inconstitucionalidade pelo STF, em controle difuso, da delegação ao Ministro da Fazenda. Em sua obra, reproduz trecho do voto do Ministro Teori Zavascki do STJ proferido no REsp n. 591.708-RS, tendo como recorrente Icotron S/A Indústria de Componentes Eletrônicos, na qual o Ministro critica a tese fazendária que defende a repristinação do Decreto-Lei 1.658/79, como consequência das declarações parciais de inconstitucionalidades, dos Decretos-Leis 1.724/79 e 1.894/81:

Não procede, no meu entender, o argumento da Fazenda, nos termos em que foi posto. Se é certo que nenhuma norma posterior revogou expressamente o prazo fatal de 30 de junho de 1983, previsto no parágrafo 2º do art. 1º do Decreto-lei n. 1.658 e no art. 3º do Decreto-lei n. 1.722/79, também é certo que, ao outorgar ao Ministro da Fazenda poderes para 'aumentar ou reduzir, temporária ou definitivamente, ou extinguir', o incentivo, conforme estabelecido no art. 1º do Decreto-lei n. 1.724/79 e no art. 3º do Decreto-lei n. 1.894/81, o legislador deixou latente a possibilidade de sua *prorrogação* para além da data fatal antes referida... Portanto, a se considerar legítima a delegação outorgada ao Ministro da Fazenda, não haveria como negar que o legislador admitiu a

⁴⁶ Ibidem.

possível vigência do benefício por outro prazo (maior ou menor) que não o do Decreto-lei. Assim, implicitamente, a delegação de competência, nos termos em que foi conferida, importou a revogação da *fatalidade* do prazo de extinção do benefício ⁴⁷. (grifo do autor)

Importante lembrar que a delegação para se aumentar ou majorar o incentivo fiscal não foi considerada inconstitucional pela maioria da jurisprudência e também não foi suspensa pela Resolução 71 do Senado Federal, remanescendo assim nos seus respectivos veículos normativos. Maior Borges, comentando o voto do Ministro Zavascki no mesmo processo, assim se pronuncia:

A proclamação de inconstitucionalidade, tanto do Decreto-lei n. 1.724/79, art. 1º, quanto do Decreto-lei n. 1.894/81, art. 3º, I, circunscreveu-se a 'parte dos' - não a 'todos os' dispositivos alcançados pela decisão. Nenhum deles foi extirpado como um todo. É preciso afastar tal equívoco e introduzir na análise da matéria a distinção entre o que foi aplicado e o desaplicado pela decisão do STF. [...]. Por isso, é inteiramente equivocado referir, como ordinariamente se faz, que o Decreto-lei n. 1.724 foi declarado inconstitucional, sem distinguir entre a delegação parcialmente havida como inconstitucional de competência do Ministro da Fazenda ('o joio') e os preceitos não afetados pela decisão do STF ('o trigo'). ⁴⁸

Helena Taveira Tôrres, analisando as declarações de inconstitucionalidades sobre normas dos Decretos-Leis 1.724/79 e 1.894/81, revela sintonia com os demais autores. Sobre o julgado do RE 180.828/RS pelo STF, Tôrres se posiciona diferenciando os comandos normativos anulados por inconstitucionalidade daqueles não atingidos, e a repercussão dessas inconstitucionalidades sobre a legislação anterior:

Como decorrência do próprio texto, ao admitir que o Ministro da Fazenda poderia tomar as providências julgadas cabíveis à espécie, desde que isso não implicasse 'redução', 'suspensão' ou 'extinção' do

⁴⁷ BORGES, José Souto Maior. Op. Cit., p. 57.

⁴⁸ Ibidem, p. 59-60.

direito, como entendeu o STF, ao mesmo tempo aceitou que, por estarem *revogadas as disposições em contrário*, o Ministro passaria a ter liberdade para gestão do direito ao crédito, excetuando-se o exercício de poderes para sua 'redução', 'suspensão' ou 'extinção', reservando-se, pois, à sua *manutenção ou ampliação*. Por esse motivo, o Decreto-lei n. 1.658/79 ficou-se, como não poderia ser diferente, prejudicado na determinação de prazo fatal (30 de junho de 1983) para a *extinção* do incentivo aludido, porquanto derogado naquilo que correspondia a esses fins. (grifos do autor) ⁴⁹

Como o DL 1.658/79 trata exclusivamente da extinção do crédito-prêmio do IPI, e o DL 1.724/79 traz novo disciplinamento do instituto, entregando o tratamento do crédito-prêmio à discricionariedade total do Ministro de Estado da Fazenda, e revogando as disposições em contrário, verifica-se que o DL 1.658/79 não foi exatamente derogado, mas, sim, manifestamente revogado pela norma superveniente.

Clémerson Merlin Clève e Paulo Ricardo Schier fundamentam, com base em princípios constitucionais, a interpretação estrita das declarações de inconstitucionalidade pronunciadas pelo Judiciário, uma vez que a presunção de uma norma legal é a sua constitucionalidade:

É preciso deixar sempre claro que a declaração de inconstitucionalidade deve ser vista como medida excepcionalíssima no sistema jurídico. Em face do princípio da presunção de constitucionalidade, da supremacia da Constituição, do princípio da máxima eficácia da Lei Fundamental e da unidade da Constituição, entre outros, *a inconstitucionalidade não se presume*. Assim, não são admitidas interpretações extensivas de dispositivos de acórdãos do Supremo Tribunal Federal para o fim de se 'presumir' ou 'deduzir' que textos não expressamente declarados inconstitucionais estão englobados por determinada decisão. Se não há menção expressa nesse sentido, no dispositivo de decisão declaratória de inconstitucionalidade, enunciados não referidos permanecem hígidos sob o manto da presunção de constitucionalidade. ⁵⁰

⁴⁹ TÓRRES, Heleno Taveira. Op. Cit., p. 177.

⁵⁰ CLÈVE, Clémerson Merlin; SCHIER, Paulo Ricardo. Memorial ao Superior tribunal de justiça. Assunto – crédito-prêmio do IPI. Duas questões para reflexão. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). Op. Cit., p. 112.

E, aplicando esses princípios aos julgados em que o STF declara a inconstitucionalidade de apenas alguns termos dos decretos-leis 1.724/79 e 1.894/81, Clève e Schier acabam por concluir que tais decretos-leis sobreviveram ao ataque de inconstitucionalidade:

Nesta linha, nota-se que o Supremo Tribunal Federal limitou-se, em relação ao Decreto-lei n. 1.894/81 e ao Decreto-lei n. 1.724/79, a declarar a inconstitucionalidade incidental, com redução parcial de texto, para extirpar, das citadas normativas, apenas as expressões '*reduzir, temporária ou definitivamente*', '*ou extinguir*' e '*suspender*', e nada mais.⁵¹

Clève e Schier são acordes em defender que o DL 1.724/79 simplesmente alterou o DL 1.722/79, sem, contudo, revogá-lo. Mas, por outro lado, dizem que o DL 1.724/79 revogou, por incompatibilidade, o DL 1.658/79. Tal entendimento peca pela superficialidade, uma vez que, como já foi exposto, o DL 1.724/79 regulou completamente o crédito-prêmio do IPI, revogando as disposições contrárias. Frise-se também que esse comando de revogação das disposições contrárias foi mantido, uma vez que, primeiramente, o DL 1.724/79 sobreviveu às declarações de inconstitucionalidade, embora parcialmente, e em segundo, por ter a norma revocatória expressa não incluída nas expressões declaradas inconstitucionais pelo STF. Segundo os autores:

Em relação ao Decreto-lei n. 1.724/79, por sua vez, permaneceu incólume a competência para aumentar, temporária ou definitivamente, os estímulos fiscais referentes ao crédito-prêmio do IPI, assim como a regra revogatória das disposições contrárias.

Neste contexto, é possível concluir que o Decreto-lei n. 1.722/79 permanece em vigor, com as alterações do Decreto-lei n. 1.724/79 e com a ampliação subjetiva de incidência operada pelo

⁵¹ Ibidem.

Decreto-lei n. 1.894/81, ficando revogadas, repita-se, as disposições contrárias.⁵²

Os autores também se manifestam a respeito da tese de repriminção levantada pela Fazenda Nacional. Entretanto, argumentam a sua não aplicação por acreditarem que o DL 1.722/79 continua em vigor - apesar da manutenção do DL 1.724/79 - entendimento esse já criticado acima. Tem-se abaixo a continuação do pensamento de Clève e Schier:

[...] não há que se falar em eficácia repriminatória em relação ao Decreto-lei n. 1.658/79, pois o seu sucessor, o Decreto-lei n. 1.722/79 (que previa, repise-se, apenas a redução percentual do benefício sob debate), permanece em vigor, revogando as disposições contrárias; e ele, como se afirmou, nunca foi declarado inconstitucional. Por isso, na leitura conjunta e sistemática com as partes não declaradas inconstitucionais do Decreto-lei n. 1.894/81 e do Decreto-lei n. 1.724/79, resta evidente a plena vigência do crédito-prêmio do IPI em nosso sistema.⁵³

Apesar de defender a atual vigência do DL 1.722/79, os autores não explicam convincentemente como pode ocorrer a convivência deste decreto-lei com o DL 1.894/81, o atual regulador do incentivo fiscal.

Hugo de Brito Machado e Machado Segundo manifestam-se sobre os efeitos da declaração de inconstitucionalidade de normas dos Decretos-Leis 1.724/79 e 1.894/81, em parecer no qual apresentam as críticas à tese do Ministro Zavascki.

O Ministro Zavascki, nos autos do REsp. 591.708-RS, apesar de rechaçar a tese fazendária quanto à repriminção de normas revogadas por leis declaradas parcialmente inconstitucionais, conforme já exposto, resolveu, afinal, entender que o Judiciário estaria intervindo como legislador positivo se

⁵² Ibidem, p. 113.

⁵³ Ibidem, p. 114.

não considerasse as disposições dos decretos-leis anteriores àqueles atingidos por declarações de inconstitucionalidade.⁵⁴

Tal posição do Ministro entra em contradição com seus próprios argumentos, na medida que assume em seu voto a existência de normas incólumes e normas atingidas, com as declarações de inconstitucionalidade sofridas pelos decretos-leis 1.724/79 e 1.894/79. Em seu voto:

Está claro, portanto, que a declaração de inconstitucionalidade somente alcança os dispositivos em questão naquilo que implicam delegação de atribuições legislativas, privativas do legislador, até porque somente nessa parte é que realmente existiu a inconstitucionalidade. Não restou, portanto, alcançada a parte das normas que revoga aquela outra que havia fixado data-limite para a vigência do crédito prêmio de que se cuida.⁵⁵

No final de seu voto, o Ministro Zavascki ainda opõe outro argumento ao reconhecimento do incentivo fiscal:

[...] a vigência do benefício em questão teria, de qualquer modo, sido encerrada, na melhor das hipóteses para os beneficiários, em 05 de outubro de 1990, por força do art. 41, § 1º, do ADCT, já que o referido incentivo fiscal setorial não foi confirmado por lei superveniente.⁵⁶

Todavia, a inconsistência dessa tese de Zavascki será exposta oportunamente, no próximo capítulo, ao ser analisado o art. 41 dos ADCT/88.

Pelo exposto nesse capítulo, verificou-se que, em apenas poucos julgados é que a declaração de inconstitucionalidade abarcou o termo *aumentar* o incentivo fiscal, tanto que essa expressão não está inclusa entre as suspensas pela resolução senatorial de nº 71/05, e, que, como não houve a declaração de inconstitucionalidade total do DL 1.724/79, não há que se falar

⁵⁴ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO Seg., Hugo de Brito. Op. Cit., p. 222.

⁵⁵ Ibidem.

⁵⁶ BORGES, José Souto Maior. Op. Cit., p. 72-73.

em repriminção ou revivência de norma anterior. contudo, mesmo se assim fosse, o crédito-prêmio do IPI estaria seguramente regulado desde 1981, com a edição do DL 1.894/81, muito antes de 30 de junho de 1983.

3 A PRETENZA EXTINÇÃO DO CRÉDITO-PRÊMIO DO IPI PELO ART. 41, §1º, DOS ADCT DA CF/88

Outro badalado argumento da Fazenda Nacional para fulminar o crédito-prêmio do IPI é a alegação de que o referido incentivo fiscal foi atingido pelo comando extintivo do art. 41, § 1º dos ADCT da CF/88.

O art. 41 dos ADCT da CF/88 e seus parágrafos assim preceituam:

Art. 41. Os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis.

§ 1º - Considerar-se-ão revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não forem confirmados por lei.

§ 2º - A revogação não prejudicará os direitos que já tiverem sido adquiridos, àquela data, em relação a incentivos concedidos sob condição e com prazo certo.

§ 3º - Os incentivos concedidos por convênio entre Estados, celebrados nos termos do art. 23, § 6º, da Constituição de 1967, com a redação da Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, também deverão ser reavaliados e reconfirmados nos prazos deste artigo.⁵⁷

Primeiramente, temos que, por uma questão de técnica legislativa, a norma do § 1º é complementar à norma do *caput* do mesmo artigo. Isso significa que os incentivos vulneráveis ao comando extintivo do § 1º são

⁵⁷ BRASIL. Constituição (1988) *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 26 set. 2006.

aqueles aos quais se refere o *caput* do art. 41, ou seja, aos incentivos fiscais de natureza setorial.

Logo, se o crédito-prêmio do IPI for um incentivo fiscal de natureza setorial e não foi confirmado por lei até 5 de outubro de 1990, deve ser considerado revogado desde esta data.

Mas, é o crédito-prêmio do IPI um incentivo fiscal de natureza setorial? Antes de responder a essa questão, é necessário verificar o que é um incentivo fiscal, e o que seria também um incentivo de natureza setorial, para depois classificar adequadamente o crédito-prêmio do IPI.

3.1 O Conceito de Incentivo Fiscal e sua Finalidade

Troianelli observa serem muito escassos os estudos sobre incentivos fiscais pela doutrina brasileira, de modo que ainda não se encontrou uma definição bastante precisa da referida expressão.⁵⁸

Maria Aparecida Vera da Cruz Bruni de Moura conceitua os incentivos fiscais como:

Medidas fiscais que excluem total ou parcialmente o crédito tributário, aplicadas pelo Governo Central com a finalidade de desenvolver economicamente uma determinada região, ou um determinado setor de atividade.⁵⁹

⁵⁸ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Op.Cit., p 17.

⁵⁹ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Op. Cit., p. 17, apud MOURA, Maria Aparecida Bruni de. *Incentivos fiscais através das isenções*. In: Nogueira, Ruy Barbosa (coord.). Op. Cit., p.135.

Tal definição não parece incluir incentivos oferecidos pelos governos locais, de natureza estadual, municipal ou distrital.

Bastante semelhante é a definição de Francisco Calderaro, para quem:

Costuma-se denominar 'incentivos fiscais' a todas as normas que excluem total ou parcialmente o crédito tributário, com a finalidade de estimular o desenvolvimento econômico de determinado setor de atividade ou região do país.⁶⁰

Incurso mais profunda na natureza do incentivo fiscal é feita pelo tributarista luso Nuno de Sá Gomes, o qual distingue o significado das expressões *incentivo fiscal* e *benefício fiscal*. O primeiro seria uma concessão do Estado com a finalidade de desenvolver certo setor da atividade econômica ou determinada região do país; e o segundo seria uma concessão fiscal por razões outras, que, embora legítimas, não cobriam qualquer comportamento posterior do beneficiário, pois ligam-se a fatos pretéritos, que podem ser de natureza política, social, diplomática, militar, etc. Por isso, os benefícios fiscais teriam natureza estática e os incentivos fiscais, natureza dinâmica. Nas palavras do autor:

[...] a expressão *benefícios fiscais* tem, em direito fiscal, um sentido preciso, *distinto do de incentivos fiscais*, na medida em que os benefícios e os incentivos têm funções distintas, a saber, respectivamente:

a) A de oferecer benefícios ou desagravamentos fiscais em termos *estáticos*, a situações já *consumadas*, por razões políticas, sociais, de defesa, diplomáticas, religiosas, culturais etc.;

b) A de fornecer, em termos *dinâmicos*, *incentivos ou estímulos*, à atividade dos sujeitos a que se dirigem e que se pretende desenvolver no *futuro*. Trata-se do que a doutrina designa por vezes, *de medidas de fomento fiscal*.⁶¹ (grifo do autor)

⁶⁰ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Op. Cit., p. 17-18 apud CALDERARO, Francisco R. S. *Incentivos fiscais à exportação*. São Paulo: Resenha Tributária, 1973, p. 17.

⁶¹ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Op. Cit., p. 18 apud GOMES, Nuno de Sá. *Manual de direito fiscal*. Vol. II, 9ª ed., 3ª- reimpressão. Lisboa: Rei dos Livros, 2000, p. 85-86.

Ressalte-se, por outro lado, que o direito brasileiro não reconhece qualquer diferença entre as expressões *benefício fiscal* ou *incentivo fiscal*, sendo qualquer delas, ou até outras, sinônimas e referentes a concessões fiscais por qualquer motivo legal.

Mais a frente em sua lição, o jurista luso enfatiza a importância de se verificar constantemente se os incentivos fiscais se justificam com o passar do tempo, para se evitar assim, a instituição do *favor fiscal*, que seria uma medida fiscal sem qualquer justificativa real, e portanto apenas um ônus para os cofres públicos e um meio de enriquecimento sem causa para o incentivado:

E esse aspecto do funcionamento das técnicas empregadas é tão importante que, para além do plano estritamente jurídico, a própria dimensão temporal com que for concedido o estímulo pode vir a transformar um verdadeiro incentivo tributário num favor fiscal sem qualquer justificação. Todos conhecemos casos de verdadeiros incentivos fiscais perfeitamente justificados no momento da atribuição das respectivas vantagens e que, com o decurso do tempo, se transformam em verdadeiros favores para os respectivos beneficiários.⁶²

Troianelli, comentando a citação que trouxe de Nuno de Sá Gomes, aplica a lição ao direito brasileiro, uma vez que, as medidas fiscais como qualquer ato governamental devem ser pautadas pelos princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade:

Considerando que os princípios da razoabilidade e proporcionalidade das leis estão positivados sob a forma da cláusula do *substantive due process of law*, que se encontra no artigo 5º, LIV, da CF/88, princípios estes cuja efetividade vem sendo reconhecida pelos Tribunais, o entendimento doutrinário do ilustre jurista português torna-se relevante para o direito pátrio, muito embora o autor defenda a perda, pelo decurso do tempo, da justificação do incentivo fiscal, situando-se, contudo, além do plano estritamente jurídico.⁶³

⁶² Ibidem, p. 19.

⁶³ Ibidem, p. 20.

Para Ricardo Lobo Tôrres, que segue a esteira de Troianelli, a instituição ou a manutenção de incentivos fiscais injustificáveis diante dos princípios constitucionais ganha foros de inconstitucionalidade, e assim, as medidas fiscais assumem a feição de *privilégios odiosos*, sem legitimidade, e passíveis de anulação:

É nulo de pleno direito o privilégio fiscal odioso. Se o legislador conceder isenções ou quaisquer outros incentivos fiscais ou financeiros que não sejam razoáveis diante dos princípios da capacidade contributiva, da redistribuição de rendas, do desenvolvimento econômico etc., terá praticado ato suscetível de anulação.⁶⁴

Como um incentivo fiscal é derivado de lei, para se acabar com tal incentivo, seria necessária uma nova lei posterior revocatória, ou então, os prejudicados pela instituição de um *privilégio odioso* poderiam, em ação judicial, por via difusa, arguir a inconstitucionalidade da norma abusiva, ou, se assim entender os legitimados pela constituição, pode ser promovida a Ação Direta de Inconstitucionalidade.

3.2 As Espécies de Incentivos Fiscais

Troianelli já alerta, inicialmente que a classificação, em espécies, dos incentivos fiscais não foi um tema tratado, com a profundidade que merece, pela Doutrina⁶⁵, mas, em sua pesquisa, colheu importantes contribuições, que melhor se encaixam na linguagem jurídica moderna.

⁶⁴ Ibidem, p. 21 apud TÔRRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação - imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, pp. 293, 296 e 305.

⁶⁵ Ibidem, p. 41.

Para René Izoldi Avila, os incentivos fiscais são classificados, quanto à finalidade, da seguinte forma:

REGIONAIS, quando se destinam a atrair, para determinadas regiões, investimentos de vulto, com o objetivo não tanto de incentivar a produção em si própria, quanto o de criar empregos para, melhorando as condições de vida da população local, ali fixá-la, evitando a migração. [...]

SETORIAIS, quando têm por finalidade ativar determinados setores da economia nacional, cujo desenvolvimento, em condições normais, pelo crescimento das indústrias do ramo, pode se afigurar lento demais aos interesses da economia global do País. [...]

GERAIS, quando sua finalidade principal é estimular o espírito de poupança educando ao mesmo tempo a população no sentido de formar uma consciência dos reais interesses da economia nacional, através da canalização adequada das poupanças.⁶⁶

A classificação de Avila ressalta demasiadamente o aspecto social dos incentivos regionais. Na verdade, razões de desenvolvimento econômico também são muito freqüentes e legítimas para os incentivos regionais. Os incentivos setoriais estão muito bem conceituados, mas, os gerais, por sua vez, na classificação de Avila, estão limitados ao interesse nacional da poupança. A poupança é uma importante reserva financeira que pode servir bastante ao interesse nacional, mas, incentivos fiscais gerais são muito mais do que um estímulo à poupança.

Os incentivos gerais são as medidas fiscais tomadas pelo governo com a finalidade de estimular a economia nacional como um todo, não se limitando a um determinado setor da economia, ou a alguma região territorial em particular.

Classificação semelhante, embora com maior enfoque no direito econômico, é a oferecida por Ana Maria Ferraz Augusto, para quem os

⁶⁶ Ibidem, p. 41-42 apud ÁVILA, René Izoldi. *Os incentivos fiscais ao mercado de capitais*. São Paulo: Resenha Tributária, 1973, p. 55-56.

incentivos ao desenvolvimento podem se dar por meio de normas relativas ao desenvolvimento global, regional ou setorial. Especificamente quanto aos incentivos fiscais, expõe a autora a seguinte classificação:

5.4.8. Classificação dos incentivos fiscais quanto à finalidade.

Os incentivos, quer sejam dirigidos a determinados objetos, quer beneficiem certas pessoas, são dotados de uma finalidade, que pode estar explícita ou implícita no texto legal. Quando o fim do estímulo é desenvolver a economia nacional, integralmente - o que constitui a meta dos países em desenvolvimento - teremos os incentivos globais.

Em contraposição, alguns incentivos têm objetivos voltados para atividades específicas. Considerando as atividades econômicas, encontramos estímulos fiscais que evidenciam o propósito de desenvolver um setor da economia. Daí a classe dos incentivos setoriais, que pode ser subdividida em incentivos à produção, à circulação ou ao consumo.⁶⁷

Na classificação acima, verifica-se que a autora destaca dois tipos de incentivos fiscais, e classifica-os segundo a finalidade, sendo eles globais, quando a finalidade corresponde a um interesse nacional indistinto, ou setoriais, quando a finalidade se liga ao fomento de determinado setor da economia. Apesar da autora não ter mencionado os incentivos regionais, deve ser levado em conta que em sua classificação quanto às normas de desenvolvimento, estas podem ter a natureza global, setorial ou regional⁶⁸.

Hugo de Brito Machado, em manifestação sobre o assunto, expõe as várias espécies de incentivo, sob o aspecto do Direito Econômico:

Os incentivos fiscais podem ser *globais*, ou *gerais*, quando destinados à economia como um todo, beneficiando os seus diversos setores. Podem, ainda, ser *regionais*, na medida em que, embora possam abranger todos os setores da economia, restringem-se àqueles situados em determinada área, ou região do território. E, finalmente, podem ser *setoriais*, quando

⁶⁷ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Op. Cit., p. 44 apud AUGUSTO, Ana Maria Ferraz. Op. Cit., p. 186.

⁶⁸ Ibidem, p. 42-43.

concedidos para os agentes de determinada área da atividade econômica [...].⁶⁹

A classificação de Machado parece ser a mais aceitável para a linguagem jurídica moderna, uma vez que tais conceitos são trazidos do jargão econômico, que é próprio para as questões a respeito da economia nacional.

Maria Aparecida Bruni de Moura, por sua vez, propõe uma classificação que, apesar de similar a de Machado, reconhece um quarto tipo de incentivo fiscal: os incentivos fiscais de emergência ou especiais⁷⁰, que seriam medidas adotadas para cooperar na solução de situações anormais, de emergência, inflacionárias, etc.

Esse quarto grupo a que se refere a autora parece demasiado e desnecessário, uma vez que ele pode ser encaixado no tipo dos incentivos gerais.

3.3 O Significado do Termo *Setor* e da expressão *Incentivo Setorial* no Art. 41 dos ADCT/88

Uma vez verificado o que seria um incentivo fiscal, deve ser pesquisado o significado da expressão incentivo setorial.

Setorial é aquilo que é relativo a um setor. E o que é setor? De acordo com Aurélio Buarque de Holanda, setor é:

⁶⁹ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO Seg., Hugo de Brito. Op. Cit., p. 227.

⁷⁰ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Op. Cit., p. 44-45, apud MOURA, Maria Aparecida Bruni de. Op. Cit., p. 149, 150 e 190.

Subdivisão de uma região, zona, distrito, seção, etc.: Trabalha no setor norte da cidade. 2. Seção: setor médico. 3. Esfera ou ramo de atividade; campo de ação; âmbito: setor financeiro [...] ⁷¹

Em seu estudo sobre a matéria, Troianelli fez uma interessante análise da expressão *setorial*, a partir dos sentidos contidos no Dicionário Aurélio de Língua Portuguesa, alertando que o significado adotado deve ser relevante para o perfeito entendimento do artigo 41 dos ADCT da CF/88.

Se tomarmos a palavra em seu primeiro ou segundo sentido, virtualmente tudo pode ser dividido em setores. Podemos dizer que a página que está sendo lida neste exato momento pode e é divisível em um setor superior e outro inferior, e quando nos referimos ao fato de que a numeração se encontra no canto superior direito, já estamos dividindo, mentalmente, a página em quatro setores. Sob esse aspecto, só o ponto, adimensional por definição, e Deus, uno e indivisível por natureza, não podem ser divididos em setores. ⁷²

Muito interessante o raciocínio exposto pelo autor. Ele revela que, até mesmo as palavras mais comuns e cheias de significado demandam uma pesquisa atenta para se chegar a uma interpretação coerente. E mais, considerando que quase tudo pode ser dividido em setores, e que qualquer atividade é um setor do universo de atividades, é preciso, realmente, ir além do conceito literal da palavra para se chegar a um significado aceitável.

Mais adiante, já inserindo a expressão do dispositivo constitucional transitório na discussão, Troianelli prossegue:

Assim como, no primeiro e segundo sentidos atribuídos à palavra, quase tudo pode ser dividido em setores, também no terceiro sentido o universo das atividades pode ser dividido em setores. Dessa forma, toda atividade configuraria, de certo modo, um setor, já que seria um elemento do universo de atividades; ou seja, qualquer atividade

⁷¹ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Op. Cit., p. 73 apud HOLANDA. Aurélio Buarque. *Novo Dicionário da Língua Portuguesa*, 2ª ed., 36ª impressão. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986, p. 1.579.

⁷² TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Op. Cit., 73.

humana teria natureza setorial, e, ao se transpor o raciocínio para o campo dos incentivos fiscais, todo incentivo fiscal teria natureza setorial, pelo mero fato de que qualquer incentivo fiscal se destina ao fomento de uma atividade. Como toda atividade pode ser considerada um setor, todo incentivo fiscal teria natureza setorial.⁷³

Percebe-se assim que, certamente, não foi com o sentido coloquial que o Legislador entendeu a palavra setorial no corpo do dispositivo constitucional em análise. Razão não haveria ao Constituinte para restringir os efeitos do comando legal aos incentivos setoriais, se entendesse todos os incentivos como setoriais por definição. Como decorrência da própria disposição legal, há os incentivos setoriais e os não setoriais. E é a essa conclusão final que Troianelli chega ao comentar os enganos da tese fazendária:

A conclusão acima, todavia, é absurda em face da própria redação do artigo 41 do ADCT, pois, fosse ela verdadeira, não precisaria a mencionada norma se referir a 'incentivos fiscais de natureza setorial', uma vez que todos os incentivos fiscais teriam natureza setorial, bastando que a norma se referisse a 'incentivos fiscais'.

Como é regra da boa hermenêutica não se atribuir ao legislador, especialmente ao constitucional, o emprego de palavras inúteis, há que se concluir que, se o artigo 41 do ADCT se reportou aos 'incentivos fiscais de natureza setorial', há que se presumir a existência de outros incentivos fiscais que não tenham natureza setorial, e que, portanto, não seriam submetidos à confirmação legislativa na forma prevista naquele artigo.⁷⁴

Nesse espírito, Troianelli assevera que é necessário maior investigação sobre o fim da norma analisada para se chegar a um significado apropriado da palavra setorial:

Desse modo, na interpretação da expressão 'incentivos fiscais de natureza setorial' contida no artigo 41 do ADCT, não basta a letra da norma, sendo absolutamente necessário que se indague qual o fim daquela regra, para então podermos determinar o universo que ela pretendeu atingir, e, assim, definirmos o que é um incentivo fiscal de natureza setorial.⁷⁵

⁷³ Ibidem, p. 73-74.

⁷⁴ Ibidem, p. 74.

⁷⁵ Ibidem, p. 75.

Daí porque é necessária em uma pesquisa jurídica, a adoção de diversas metodologias de exegese. Nem sempre a interpretação literal é suficiente para se alcançar o que a norma quis dizer com a expressão utilizada. No caso em questão, para se chegar a uma interpretação satisfatória do termo incentivo setorial, será necessário lançar mão de pelo menos mais algumas metodologias de exegese conhecidas.

Ao concluir-se que deve haver incentivos fiscais de natureza não setoriais, Troianelli usou da interpretação lógica na leitura do art. 41 dos ADCT/88, pois, se o dispositivo constitucional especifica um tipo de incentivo fiscal para nele incidir sua aplicação, então necessariamente há um grupo de incentivos fiscais que estão fora da especificação.

Troianelli também se refere à interpretação teleológica quando menciona ser importante considerar o fim, o objetivo da norma. Em suas pesquisas sobre a gênese do art. 41 dos ADCT/88, o autor descobriu que o que se pretendia com a edição da norma era uma revisão, com o objetivo de acabar com os incentivos, os quais muito embora houvessem tido, na sua origem, uma razão de ser, acabaram por se transformar, com o passar do tempo, em privilégios odiosos. E, por não haver um mecanismo eficiente de revisão, tais incentivos permaneciam, apesar de não serem mais necessários.⁷⁶

Hugo de Brito Machado é da mesma opinião sobre a necessidade de se pesquisar mais profundamente o sentido da palavra setor, para, então, interpretar-se com fidelidade a norma do art. 41 dos ADCT/88:

⁷⁶ Ibidem.

Na linguagem comum, coloquial, setor é a subdivisão de uma região, zona, distrito, seção. É sempre uma parte de um todo [...]

Literalmente, portanto, incentivo setorial poderia (sic) seria todo incentivo concedido apenas a um determinado grupo de pessoas ou bens.

[...] Em vista disso, e dos mais variados sentidos que a expressão setorial pode literalmente possuir, a rigor, toda e qualquer isenção seria incentivo fiscal de natureza setorial.

Obviamente, este não é o sentido da norma contida no § 1º do art. 41 do ADCT, que se refere a algumas espécies de incentivos fiscais, estabelecendo exceção que não pode, por imposição hermenêutica, converter-se em regra geral absoluta.

Impõe-se, portanto, a busca por outros significados para a expressão setorial, que permitam ao interprete compreender a norma do ADCT em sintonia com a sua finalidade, o seu sentido e com o sistema no qual está encartada.⁷⁷

É interessante notar que a linha de raciocínio de Machado é a mesma de Troianelli. Ambos procuram, primeiramente, os diversos significados que a palavra *setorial* admitiria na linguagem comum, e chegam a conclusão de que o termo em nada altera a norma se for tomado em quaisquer de seus sentidos literais. Sendo assim, ambos optam por buscar outros métodos exegéticos para a adequada interpretação da expressão *setorial* no corpo do dispositivo constitucional.

No entendimento de Machado, assim como ocorreu para se chegar a uma melhor classificação das espécies de incentivos fiscais, deve-se apelar para o conceito de *setor* albergado pela Economia, e, conseqüentemente, do termo *setorial* e da expressão *incentivo setorial*:

No que pertine a Economia, setor pode significar:

Setor primário: parte das atividades econômicas que compreende a agricultura e o extrativismo; setor secundário: parte das atividades econômicas representadas pela indústria; setor terciário: parte das atividades econômicas que compreende o comércio, os transportes, os serviços, as atividades financeiras e a administração pública.

⁷⁷ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO Seg., Hugo de Brito. Op. Cit., p. 225-226.

Incentivo de natureza setorial, portanto, só pode ser aquele pertinente, pelo menos, a apenas um desses setores, como um incentivo à agricultura, ao extrativismo, ou a determinados setores da indústria, etc. Um incentivo que beneficie simultaneamente todos os setores da economia (primário, secundário e terciário), obviamente não pode ser classificado como *setorial*.⁷⁸

Pesquisando o significado de *setor* na Economia, o autor deparou-se, primeiramente, com os *setores da economia*, que são os *setores primário, secundário e terciário*. O *primário* se refere à agricultura e ao extrativismo, o *secundário* se refere às atividades industriais, e o *terciário*, ao comércio e aos serviços, genericamente. Num segundo momento, a propósito dos incentivos de natureza setorial, Hugo de Brito Machado adota a seguinte definição de José Wilson Nogueira de Queiroz, com exemplos:

Incentivos setoriais. Vários setores industriais de expressão para o desenvolvimento do país contam com incentivos fiscais, tais como as atividades pesqueiras (Dec.-lei n. 221/67 e Dec.-lei 1.217/72), a de turismo (Dec.-lei 1.376/74), a de florestamento e reflorestamento (Lei n. 5.106, de 1966), a de aeronáutica (Dec.-lei n. 770/69; Dec.-lei n. 1.376, de 1974; Dec.-lei n. 1.408/75), e as empresas rurais (Dec.-lei n. 1.382, de 1974).⁷⁹

Incentivo setorial, portanto, da maneira em que referido no art. 41 do ADCT da CF/88, é aquele que beneficia apenas um determinado grupo de agentes econômicos, situados em um dos setores da economia (pesca, agricultura, extrativismo mineral, indústria siderúrgica, laboratórios, prestadores de serviços, etc.), e não um incentivo que beneficie, de modo indistinto, a todos os agentes econômicos situados em quaisquer desses setores.⁸⁰

Apesar de buscar a definição de um termo a partir de exemplos, método este que pode assumir imperfeições e inexatidão, Machado conseguiu ser bastante claro e conciso ao concluir que um incentivo setorial é aquele que

⁷⁸ Ibidem, p. 226 apud *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, p. 2.562.

⁷⁹ Ibidem, apud QUEIROZ, José Wilson Nogueira de. *Direito Econômico*. Rio de Janeiro: Forense, 1982, p. 113.

⁸⁰ Ibidem, p. 226-227.

beneficia apenas um determinado grupo econômico, situado em um dos setores da economia. Importante salientar que um incentivo setorial não se refere a um setor da Economia, mas sim, a um produto ou serviço determinado, que logicamente está inserido em um dos setores econômicos.

Em seguida, José Souto Maior Borges contrapõe os dois subgrupos de incentivos fiscais: os setoriais e os não setoriais, e os diferentes regimes jurídicos a que estão submetidos:

4.4. A menção constitucional a alguns, não todos, incentivos fiscais como setoriais, implica a classe distinta, a dos incentivos fiscais não setoriais. Obtém-se por um processo de mútua exclusão: a classe dos incentivos setoriais é a classe remanescente dos incentivos fiscais não setoriais e vice-versa.[...] ⁸¹

4.5. O subconjunto dos incentivos fiscais não setoriais é composto por normas integrativas da Constituição Federal a que são constitucionalmente imputados efeitos *estimulantes* pela inexigibilidade de convalidação legal, em contraposição aos efeitos *repressivos* (melhor dito: *desestimulantes*) dos incentivos fiscais setoriais (= exigência de revalidação legal). Facilitando o inter-relacionamento sintático dos incentivos fiscais não setoriais com ela própria, pela dispensa de revalidação, a Constituição Federal assume uma *função promocional* ou de *estímulo* do comércio exterior (item 4.2.). Essa facilitação consiste na dispensa de reavaliação e confirmação – exigíveis apenas para os incentivos setoriais. Porém, o desestímulo constitucional aos incentivos fiscais setoriais é tênue, eis que não se trata de atos ilícitos. ⁸²

Numa linguagem bastante rebuscada, Maior Borges diz que, como a CF/88 referiu-se aos incentivos fiscais setoriais no art. 41 dos ADCT, então, necessariamente, ela admite a existência dos incentivos fiscais não setoriais. E mais, como o referido dispositivo constitucional submete os incentivos setoriais a uma determinada condição, qual seja a do restabelecimento por via legal, ele está, por outro lado, excluindo desta condição os incentivos não setoriais. Essa é mais uma interpretação lógica da norma, com uma leitura a *contrario sensu*

⁸¹ BORGES, José Souto Maior. Op. Cit., p. 66.

⁸² Ibidem, p. 66-67.

do artigo constitucional, e válida, embora seja interessante também buscar a interpretação teleológica.

Helena Taveira Tôres adota imediatamente o conceito de *setor* do jargão econômico para explicar o sentido da expressão *incentivo de natureza setorial* constante no art. 41 dos ADCT/88:

Incentivos *setoriais* são aqueles dirigidos a domínios específicos da economia, a partir da clássica diferenciação entre primários, secundários e terciários, vinculados à agricultura, extrativismo, produção ou industrialização de certos produtos ou mesmo prestações de serviços, segundo aqueles selecionados, como turismo, informática, construção civil, hotelaria, pesca, mobiliário, financeiro, naval, cinematográfico, mineração, artesanato, entre outros. São incentivos tipicamente gravados pela 'especificidade', portanto.⁸³

Na sua classificação, Tôres começa relacionando os incentivos setoriais aos clássicos setores da economia, assim como Hugo de Brito Machado, mas, em seguida, admite como setor quaisquer das específicas atividades econômicas desenvolvidas na sociedade.

3.4 A Natureza Jurídica do Crédito-Prêmio do IPI

Neste tópico será verificado se o crédito-prêmio do IPI é um incentivo fiscal, instituto do direito tributário, ou se é meramente um incentivo financeiro do Governo Federal, não submetido ao Princípio da Legalidade. E será visto também se o crédito-prêmio é um incentivo de natureza setorial ou não.

⁸³ TÔRES, Helena Taveira. Op. Cit., p. 183.

3.4.1 O crédito-prêmio do IPI é um incentivo fiscal ou simplesmente um incentivo financeiro?

Um interessante debate acerca da natureza do crédito-prêmio de IPI se deu, recentemente, ao longo do julgamento, pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, dos *leading cases* que definiram a inconstitucionalidade da extinção do crédito-prêmio por meio de Portaria Ministerial. Muito embora o Ministro Ilmar Galvão, nos autos do RE 186.359-5, tenha defendido, para escapar ao princípio da reserva legal que rege as normas tributárias relativas a incentivos fiscais, a natureza financeira do crédito-prêmio, consagrou-se, segundo entendimento da maioria, a natureza fiscal do incentivo.⁸⁴

No entendimento do Ministro Ilmar Galvão, com o qual concorda Hugo de Brito Machado⁸⁵:

Trata-se, portanto, não propriamente de um incentivo fiscal, mas de um crédito-prêmio, de natureza financeira, conquanto destinado à compensação do IPI recolhido sobre as vendas internas ou de outros impostos federais, podendo, ainda, ser residualmente pago ao contribuinte em espécie, conforme previsto no art. 3º, §2º, letra b, do mencionado Regulamento[...] E parece que ficou claro, aqui no meu voto, que, na verdade não se trata de um benefício fiscal, não é uma redução ou isenção de imposto, é antes um mero prêmio à exportação. Então, não é o caso de incidência de norma do Código Tributário Nacional, embora o Decreto-Lei 1.724 impropriamente tenha falado em crédito tributário.⁸⁶

O crédito-prêmio do IPI é um instituto que alivia o peso da carga tributária do produto exportado, beneficiando assim, diretamente, o exportador nacional, e, conseqüentemente, os agentes da cadeia produtiva, e toda a

⁸⁴ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Op. Cit., p. 26.

⁸⁵ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO Seg., Hugo de Brito. Op. Cit., p. 224.

⁸⁶ TÔRRES, Heleno Taveira. Op. Cit., p. 183-184.

sociedade brasileira. O interesse do governo federal em aliviar a tributação dos exportadores está ligada ao objetivo de incrementar as exportações, para, assim, favorecer o enriquecimento da economia nacional.

Como o crédito-prêmio consiste numa compensação, no sentido coloquial da palavra, pela tributação que o produto nacional exportado sofre nas fases de produção, e nas operações comerciais internas, tal instituto não pode ser estranho à seara do direito tributário, sob o argumento de não constituir exatamente uma redução ou isenção de imposto.

Apesar de não corresponder a um desconto direto de um tributo do ordenamento positivo, o crédito-prêmio deve ser entendido como um desconto da carga tributária sofrida pelo produto exportado. É por essa razão que o crédito-prêmio do IPI é um incentivo fiscal de natureza tributária, e não apenas um incentivo financeiro sem vinculação alguma com direito tributário, sendo necessário, portanto, que seja tratado à luz do Princípio da Legalidade.

Sobre o voto do Ministro Ilmar Galvão, acima transcrito, Heleno Taveira Tôrres também tece observações: “De certo queria o Ministro usar o ‘fiscal’ no sentido de ‘tributário’, numa evidente imprecisão, que ora se deve ponderar.”⁸⁷

Curiosa observação do Ministro foi criticar, ao final, o uso do termo *crédito tributário* para se referir ao crédito-prêmio do IPI, pois, uma vez que ele entende não ser o benefício em tela um incentivo *fiscal*, e sim financeiro, sem natureza tributária, seria inapropriado a adoção desse termo, já corrente na linguagem jurídica, com significado bastante definido.

⁸⁷ Ibidem, p. 184.

Na verdade, o termo *crédito tributário* na terminologia do Direito Tributário tem um significado totalmente diferente do empregado no referido Decreto-Lei, e de denotação até oposta. Crédito Tributário, na acepção tradicional e corrente, refere-se ao valor devido pelo contribuinte, ou responsável tributário, à pessoa de capacidade tributária ativa, ou seja, reporta-se ao tributo devido aos entes estatais ou a outras pessoas autorizadas pela Constituição, e não a estímulos fiscais proporcionados pelo Governo.

Diferentemente do pensamento do Ministro Galvão, mas capitaneando o entendimento vencedor, tem-se o voto do Ministro Sepúlveda Pertence:

Não sei a que outro título, que não o de estímulo fiscal, como denomina o próprio decreto-lei questionado, o Decreto-Lei 1.724, poderia uma autoridade administrativa ser autorizada a conceder créditos a particulares, até conversíveis em pecúnia, quando não servissem ao pagamento de tributos. Ou isso é incentivo fiscal, ou não terá título constitucional de legitimação. Entendo que é um incentivo fiscal, categoria que não tem um *numerus clausus* de modalidades admissíveis. E, como tal, a meu ver, sujeito ao princípio da legalidade.⁸⁸

Verifica-se que o Ministro Pertence faz uma análise do instituto a partir do conteúdo normativo da lei que o cria, e conclui que o benefício criado é uma espécie do gênero incentivo fiscal, categoria esta que admite várias modalidades, ao contrário do que pensa o Ministro Ilmar Galvão.

No diapasão do Ministro Pertence, soou o voto do Ministro Néri da Silveira, para quem:

Também compreendo que não é possível retirar desse benefício, que se criou em favor do exportador, o caráter de incentivo fiscal. Poderia o valor correspondente ser utilizado no pagamento de impostos

⁸⁸ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Op. Cit., p. 26 apud BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Constitucional. Tributário. RE nº 180.828-4/RS, Pleno. Rel. Ministro Carlos Velloso, Brasília, DF, 14 de março de 2002. DJ, Brasília, DF, 14 mar. 2003, p. 28. Disponível em: <http://www.stf.gov.br/Jurisprudencia/11/frame.asp?classe=RE&processo=180828&origem=IT&od_classe=437>. Acesso em: 28 jul. 2006.

federais, particularmente o IPI, mas de outros tributos também ou, então, converter-se em pecúnia, podendo o exportador embolsar o valor correspondente.⁸⁹

Uma vez que existe uma estreita relação entre o benefício criado e a legislação tributária, o STF não se furta em reconhecer a natureza tributária do crédito-prêmio do IPI, e em aplicar ao seu tratamento o Princípio da Estrita Legalidade.

Vislumbrou-se já na exposição de motivos do que veio a ser o Decreto-Lei nº 491/69, da lavra do então Ministro da Fazenda Antônio Delfim Neto, tanto a natureza quanto a finalidade do crédito-prêmio criado pelo seu artigo 1º. De acordo com o Ministro, atual Deputado Federal por SP, patrocinador do, à época, celebre brado "exportar é o que importa":

Dada a importância da exportação no processo de desenvolvimento nacional, impõe-se adotar, com urgência, medidas suficientemente vigorosas capazes de induzir o sistema empresarial a capacitar-se na disputa do mercado internacional [...].

Procurou-se preencher uma séria lacuna na política de exportação, beneficiando-se e estimulando-se aquelas empresas nacionais que se lançam à árdua e dispendiosa tarefa de comercialização externa, condição essencial para uma política a longo prazo.⁹⁰

Na exposição de motivos do decreto-lei que criou o crédito-prêmio do IPI, verifica-se a preocupação do legislador em favorecer significativamente o industrial nacional, capacitando-o a inserir-se no mercado internacional. Percebe-se que o alvo original do benefício é o produtor-exportador, num evidente esforço de se alavancar a indústria nacional para a produção com

⁸⁹ *Ibidem*, p. 27.

⁹⁰ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *Op. Cit.*, p. 23 apud BRASIL. Ministério da Fazenda. *Exposição de motivos nº 53, de 26 de fevereiro de 1969.*

vistas ao comércio exterior, ainda sem considerar os tão-somente comerciantes exportadores.

O próprio artigo 1º do Decreto-Lei nº 491/69 revela, aliás, a natureza e a finalidade do crédito-prêmio nele instituído, na medida em que dispõe:

Art. 1º As empresas fabricantes e exportadoras de produtos manufaturados gozarão a título de estímulo fiscal, créditos tributários sobre suas vendas para o exterior, como ressarcimento de tributos pagos internamente.⁹¹

Pertinentes, portanto, a respeito da natureza e da finalidade do crédito-prêmio instituído pelo Decreto-Lei nº 491/69, os comentários de Cid Heráclito de Queiroz:

O escopo da lei, partindo de tais premissas, foi o de instituir 'a título de estímulo fiscal' – é a própria expressão da lei – um incentivo consubstanciado num crédito para, genericamente, ressarcir tributos não só federais, como estaduais e municipais, embutidos no custo e no preço de venda, para o exterior, de produtos manufaturados.⁹²

Apesar de transparecer uma nítida finalidade de ressarcir o beneficiário do peso da carga tributária, fica difícil perceber quais tributos de fato estão sendo ressarcidos pelo crédito-prêmio do IPI, e em que proporção. O melhor mesmo é entender o incentivo fiscal em tela como sendo uma compensação pela carga tributária, uma vez que é patente na prática das relações comerciais internacionais, a não exportação de tributos, para o próprio bem do país exportador.

⁹¹ BRASIL. Decreto-Lei nº 491 de 5 de março de 1969. Op. Cit...

⁹² TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Op. Cit., p. 24 apud QUEIROZ, Cid Heráclito. *Incentivos fiscais – crédito-prêmio*. Revista de Direito Tributário 33, p. 92.

Mais extenso, sobre a justificativa e a natureza do crédito-prêmio, é o trabalho de Francisco Calderaro, do qual destaca-se o seguinte trecho:

Assim, visando conferir ao produto manufaturado condições de competição no mercado internacional, o Estado, através da concessão desse incentivo, procura retirar ou excluir a carga tributária que onerou, nas operações do mercado interno, a aquisição dos materiais empregados em sua fabricação[...] ⁹³

Nesse parágrafo, Calderaro evidencia o objetivo do Estado brasileiro de, com a criação do crédito-prêmio, promover o desenvolvimento de uma indústria nacional de competitividade internacional. Mais adiante, Calderaro prossegue:

Portanto, o Estado, visando incentivar as exportações de manufaturados, e sabendo que se não (sic) houvessem também fortes estímulos de caráter fiscal nossos produtos dificilmente poderiam competir com seus similares no comércio exterior, concede os créditos fiscais em questão, a título de ressarcimento, restituição ou compensação dos tributos que incidiram nas operações anteriores à fase de elaboração dos produtos a exportar. ⁹⁴

Tendo o Estado assumido o objetivo de incrementar as exportações, Calderaro salienta acima a necessidade do governo federal em estimular substancialmente a indústria nacional, que, à época, ainda se encontrava numa fase bastante incipiente. Em seguida, Calderaro comenta a relação entre a denominação do benefício e o seu conteúdo:

Como o favor fiscal em questão não guarda nenhuma conformidade em termos exatos, matemáticos, com as importâncias efetivamente despendidas com encargos tributários nas operações anteriores, tem sido (sic) denominados, na prática, de 'crédito presumido' pela implícita presunção de que o seu montante, em linhas gerais, compensaria tal ônus; ou de 'crédito financeiro' no sentido popular por ser uma espécie de 'financiamento em créditos fiscais' que se faz ao

⁹³ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Op. Cit., p. 25 apud CALDERARO, Francisco R. S. *Incentivos fiscais à exportação*. São Paulo: Resenha Tributária, 1973, p. 51-53.

⁹⁴ *Ibidem*.

exportador; ou ainda de 'prêmio de exportação' por corresponder a uma compensação (prêmio) 'a que faz jus quem exporta'.⁹⁵

Conforme já foi exposto linhas atrás, o crédito-prêmio do IPI não se refere diretamente a um ou alguns tributos em particular, e talvez por isso é que recebeu uma denominação tão imprecisa como o termo *crédito-prêmio*, o que ocasionou até mesmo, como já comentado, o surgimento de discussões importantes, em sede de STF, a respeito de sua natureza jurídica.

Logo, na esteira de Troianelli⁹⁶, pode-se afirmar que o crédito-prêmio do IPI instituído pelo artigo 1º do Decreto-Lei nº 491/69 tem a natureza de um incentivo fiscal concedido sob a forma de ressarcimento de tributos incidentes nas operações anteriores e com a finalidade de incentivar a exportação de produtos manufaturados.

3.4.2 O crédito-prêmio do IPI é um incentivo de natureza setorial ou não?

Para facilitar a exposição que se segue, será interessante rever os termos do art. 41, §1º, dos ADCT da CF/88:

Art. 41 Os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis.

§ 1º Considerar-se-ão revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não forem confirmados por lei.⁹⁷

⁹⁵ Ibidem, p. 25-26.

⁹⁶ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Op. Cit., p. 27.

⁹⁷ BRASIL. Constituição (1988) *Constituição da República Federativa do Brasil*. Op. Cit..

A Fazenda Nacional, perseguindo seu objetivo de fulminar o crédito-prêmio do IPI em sede judicial, alega que o incentivo fiscal assume natureza setorial, uma vez que é incidente sobre o *setor dos exportadores*, e, como não foi confirmado por lei dentro do prazo assinado no § 1º do art. 41 dos ADCT/88, então deve ser considerado revogado a partir de 5 de outubro de 1990.⁹⁸

José Souto Maior Borges assim rebate a tese fazendária:

4.2. O crédito-prêmio atende à teleologia visada na Constituição Federal no tocante ao regime tributário das manufaturas exportadas. Não se deve interpretar o texto do art. 41 do ADCT (dispositivo de vigência temporária) dissociado do seu contexto constitucional (disposições de vigência permanente). É nítida, sob esse prisma, a 'adesão' do constituinte de 1988 à tese de que não se deve exportar tributos. Porque, no art. 153, § 3º, III, está prescrita a regra de que o IPI não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior. Do mesmo modo, o art. 155, § 2º, determina hipótese de não-incidência do ICMS sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados.⁹⁹

[...] Nesse sentido, dá-se 'pré-avaliação' e uma 'pré-confirmação' do crédito-prêmio pelas disposições constitucionais permanentes.¹⁰⁰

O jurista deixa transparecer o entendimento de que para se classificar o crédito-prêmio em incentivo setorial ou não setorial, é importante verificar o valor atual do objetivo da norma que criou o estímulo fiscal, ou seja, qual a importância da finalidade do crédito-prêmio para o ordenamento positivo.

Como o crédito-prêmio tem a finalidade de aliviar a carga tributária do exportador para se evitar a exportação de tributos, favorecendo, assim, a competitividade da indústria nacional, verifica-se que o objetivo do incentivo

⁹⁸ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Op. Cit., p. 1.

⁹⁹ BORGES, José Souto Maior. Op. Cit., p. 65.

¹⁰⁰ *Ibidem*, p. 66.

fiscal se assemelha com o fim de alguns importantes preceitos constitucionais de vigência permanente, tais como os que retiram a incidência do IPI (art. 153, § 3º, III), e do ICMS (art. 155, § 2º) aos produtos exportados.

Logo, na acertada visão de Maior Borges, a norma do art. 41 dos ADCT da CF/88 deve ser interpretada considerando-se o contexto constitucional, ou seja, as disposições permanentes de regência, que seguem o princípio de não exportar tributos.

Maior Borges diz ainda que, considerando o setor industrial como um setor da economia, o crédito-prêmio do IPI poderia ser considerado um incentivo fiscal de natureza setorial até o momento imediatamente anterior à extensão do benefício aos produtores-vendedores, mas que atualmente tal discussão não tem cabimento.¹⁰¹

Data maxima venia, entender os exportadores como um setor da atividade econômica parece um tanto forçado, pois a exportação é apenas um fato comercial, uma venda de qualquer produto ou serviço para além do território nacional. Como as vendas para o mercado interno compreendem tantos setores da atividade econômica quantos forem os produtos ou serviços comercializados, as vendas realizadas para o exterior também devem compreender tantos setores quantos forem os produtos ou serviços exportados.

Na verdade, apesar de se poder dizer que os industriais formam uma classe, a classe industrial apresenta vários setores, tantos quantos forem os tipos de produtos fabricados, como por exemplo os setores têxtil,

¹⁰¹ Ibidem, p. 69.

automobilístico, editorial, de eletrodomésticos, de eletroeletrônicos, naval, de construção civil, etc.

A seguir, as palavras de Maior Borges concluindo seu entendimento:

4.11. A consonância entre o crédito-prêmio e o regime constitucional das exportações explica porque é desnecessário reavaliar e confirmar o analisado 'estímulo fiscal' no Decreto-lei n. 491. Com suas alterações, o crédito-prêmio aplica-se genericamente a todos os produtos manufaturados destinados à exportação (critério material), bem como (a) a todas as empresas (critério pessoal) que exportem esses produtos, independentemente de vinculações específicas a setores econômicos (incluindo, portanto, a indústria, o comércio ou a produção). E vale (b) para qualquer ponto (setor) do território nacional (critério territorial). É o quanto basta para caracterizá-lo como incentivo fiscal não setorial.¹⁰²

Maior Borges analisa corretamente o instituto à luz do mais recente tratamento dado pela legislação.

Contrariando frontalmente o entendimento doutrinário, o Ministro Teori Albino Zavascki registrou, nos autos do REsp. 591.708-RS, que o crédito-prêmio do IPI apresenta natureza setorial, na medida em que beneficia uma classe peculiar da economia: o exportador.

Paulo de Barros Carvalho, em tempo, lançou suas críticas:

[...] Sua Excelência, contudo, não explica o sentido da palavra *setorial*, deixando de levar em consideração que o incentivo destinase ao produtor-vendedor, ao fabricante exportador e às empresas exportadoras – *tradings*, independentemente da natureza do produto nacional objeto de exportação para o exterior ou da localização da pessoa jurídica.¹⁰³

E, a bem da verdade, apesar do crédito-prêmio do IPI ser um incentivo fiscal voltado para a exportação da mercadoria nacional, a sua fruição nem

¹⁰² Ibidem.

¹⁰³ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit., p. 20.

sempre foi deferida ao exportador, simplesmente. Originalmente, como já foi verificado, o estímulo fiscal era voltado apenas ao fabricante de produto manufaturado que exportasse suas mercadorias, conforme a letra do próprio Decreto-Lei 491/69.

Deve ser lembrado também que, com o advento do DL 1.248/72, o incentivo fiscal foi estendido aos produtores-vendedores participantes das operações internas relativas ao produto exportado, e só com o DL 1.894, em 1981, 12 anos após a criação do estímulo fiscal, foi que os comerciantes-exportadores substituíram os produtores-vendedores como beneficiários do crédito-prêmio do IPI.

Sendo assim, não há que se falar que o incentivo fiscal em questão foi criado para o setor dos exportadores, ainda mais porque a exportação não é um setor da economia, nem um produto ou serviço levado ao comércio.

Na seqüência da sua crítica, Carvalho assevera que o entendimento do Ministro Zavascki esvazia o significado da expressão *setorial* contida no art. 41 dos ADCT/88:

Além disso, a decisão formulada pelo Ministro, e defendida pela União, se levada às últimas conseqüências, chega ao absurdo, porquanto, se compreendermos desse modo, qualquer incentivo fiscal pode ser considerado como de *natureza setorial*.¹⁰⁴

E, ao final, Carvalho expõe o seu entendimento sobre o que seria um incentivo de natureza setorial:

Em face do exposto, podemos definir *incentivo de natureza setorial* como todo enunciado normativo que atribui benefício fiscal a uma classe de empresas cujo denominador comum seja o produto ou o serviço prestado, ou a localidade onde estabelecem suas bases.

¹⁰⁴ Ibidem.

Dessa maneira, construímos definição que não restringe nem amplia, demasiadamente, o campo de incidência do conceito normativo, respondendo muito bem às finalidades do art. 41 do ADCT/88, ao permitir que os entes políticos reavaliem as benesses dirigidas para determinadas classes de contribuintes para os quais vigem específicas políticas públicas de incentivo e controle.¹⁰⁵

Verifica-se que o conceito de Carvalho sobre incentivo setorial é compatível com o de Major Borges. Relacionando o caráter setorial do incentivo à espécie de produto ou serviço prestado, Carvalho salienta a razoabilidade do seu entendimento, por não restringir nem ampliar demasiadamente o rol de beneficiários.

O entendimento de Carvalho a respeito da expressão *setorial* no texto da norma transitória constitucional revela uma interpretação teleológica do dispositivo, visto que o objetivo da norma, conforme será adiante apresentado por Troianelli, em sua pesquisa à *mens legis*, foi promover uma revisão dos benefícios que, apesar de legítimos, com o passar do tempo, tornaram-se injustificados.

Helena Taveira Tôres, com base no seu entendimento sobre o significado da expressão *setorial*, chega rapidamente à conclusão de que o crédito-prêmio do IPI não é um incentivo setorial. Por outro lado, destoando do entendimento dos demais autores, acredita que houve o restabelecimento do crédito-prêmio com a edição da Lei 8.402/92, que, em seu art. 1º, inciso III, restabelece, na verdade, e com discutível necessidade, o crédito físico do IPI, definido no art. 1º inciso I, do DL 1.894/81. O crédito-prêmio do IPI também foi contemplado pelo DL 1.894/81, mas no inciso II, e este inciso não foi mencionado pela Lei 8.402/92. Mas, nas palavras de Tôres:

¹⁰⁵ Ibidem, p. 21.

Deveras, nada impediria que o legislador, querendo, pudesse reforçar o eleito de recepção sobre preceitos anteriores, à luz dos efeitos de uma 'recepção especial', prevenindo eventuais conflitos ou para superar dúvidas, razão por que a Lei n. 8.402/92 preferiu fazê-lo expressamente. É máxima assentada no Direito de que 'quem pode o mais pode o menos'. Por isso, ao tempo que a referida lei restabeleceu incentivos do tipo dos 'setoriais', sem aludir a tal distinção, meramente de natureza econômica, o fez também para o crédito-prêmio de IPI, de forma expressa, para não deixar dúvidas sobre a correspondente manutenção, mesmo que esse não se pudesse definir dentro da noção de 'incentivo setorial'.¹⁰⁶

Troianelli, buscando o melhor entendimento da norma constitucional transitória, realizou uma profunda pesquisa sobre a gênese do art. 41 dos ADCT/88, feita a partir do Diário da Assembléia Nacional Constituinte:

[...] o Legislador Constituinte pretendeu forçar, ao elaborar o artigo 41 do ADCT, a revisão de incentivos circunstanciais ligados a produtos ou atividades específicas que pudessem ter perdido sua razão de ser e se transformado em privilégios injustificados, como, no exemplo dado no seio da própria Assembléia Nacional Constituinte, incentivos concedidos por um Estado à produção de amoras ou leite de cabra, o que evidentemente excluiria do âmbito desse artigo um incentivo à exportação de, virtualmente, todos os produtos industriais.¹⁰⁷

Segundo a pesquisa de Troianelli, o art. 41 dos ADCT/88 objetivou a eliminação de incentivos antigos direcionados a determinados produtos ou serviços que, apesar de terem sido importantes à época de sua criação, perderam, com o passar do tempo, a razão de ser, e, não foram revogados anteriormente por falta de mecanismos legítimos de revisão e análise que apontassem a sua desnecessidade. Sendo assim, não é possível, evidentemente, qualquer aplicação do artigo constitucional transitório ao crédito-prêmio do IPI.

Mais adiante, Troianelli, inclui em sua linguagem a palavra *setor* na expressão *setor da produção industrial*, numa clara alusão à produção de

¹⁰⁶ TÓRRES, Heleno Taveira. Op. Cit., p. 184.

¹⁰⁷ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Op. Cit., p. 75.

determinada mercadoria específica, fortalecendo ainda mais o entendimento de que o crédito-prêmio é um incentivo fiscal que abrange os mais variados setores da produção industrial, não tendo sentido dizer que assume natureza setorial:

Portanto, o crédito-prêmio à exportação de manufaturados aplicava-se não a este ou aquele setor da produção industrial, mas indistintamente a produtos inseridos em todos os setores, fato retratado por Armando Castelar Pinheiro, Cláudia Pio Borges, Sonia Zagury e Mário Mesquita em estudo sobre os efeitos dos incentivos à exportação relativa a vinte e dois setores da produção industrial [...]. Ou seja, o crédito-prêmio não era restrito a um ou alguns setores da produção industrial; aplicava-se, pelo contrário, a todos os setores, consistindo, portanto, não um incentivo setorial, mas geral.¹⁰⁸

Considerando também a classificação dos setores da atividade econômica feita pela própria Receita Federal, Troianelli, prosseguindo em sua análise, confirma o seu entendimento:

[...] a própria Receita Federal, ao adotar a Classificação Nacional de Atividades Econômicas, que não prevê um setor de atividade de 'Exportação, e, muito menos, de 'Exportação de Manufaturados', reconhece, implicitamente, que a exportação de manufaturados não constitui um setor. E nem poderia, já que a exportação de manufaturados é, na verdade, uma realidade fática - a venda de produtos industrializados para o mercado externo - que pode ocorrer em relação a qualquer setor da produção, não se restringindo especificamente a algum deles.

E se a própria Receita Federal não trata a exportação de manufaturados como um setor, a eventual tentativa de enquadrar o crédito-prêmio à exportação de manufaturados soaria extremamente forçada, como se o único propósito desse enquadramento fosse o de, artificialmente, lhe aplicar o artigo 41 do ADCT para negar a recepção, pela ordem constitucional vigente, do crédito-prêmio.¹⁰⁹

Verificando que nem mesmo a Receita Federal, em sua classificação oficial, trata a exportação como um setor de atividade econômica, Troianelli

¹⁰⁸ Ibidem, p. 77.

¹⁰⁹ Ibidem, p. 82-83.

vê com desconfiança a tese que considera a exportação um setor para justificar a aplicação do art. 41 dos ADCT/88, para, assim, renegar o incentivo fiscal na nova ordem constitucional.

Em seguida, Troianelli traz as palavras do parlamentar Ricardo Fiuza, em 2001, e o entendimento de Mizabel Derzi sobre os efeitos do art. 41 dos ADCT/88, para, afinal, concluir, mais uma vez, pela improcedência da classificação do crédito-prêmio do IPI como incentivo de natureza setorial:

Embora sendo incentivo fiscal, não é o crédito-prêmio atribuído a este ou àquele setor da economia. Todos os setores fazem jus a esse estímulo, se venderem para o exterior produtos manufaturados, sejam alfinetes, facas, automóveis ou tanques de guerra os produtos exportados.

Ou seja, a determinação constante no art. 41 do ADCT não alcança o benefício do DL 491/69.¹¹⁰

Não tem como serem mais claras as palavras do parlamentar, que relaciona o conceito da expressão setorial do dispositivo constitucional transitório a uma determinada espécie de produto ou serviço, e rechaça a sua incidência a um incentivo que abrange uma enorme gama de produtos, como o crédito-prêmio do IPI.

Interessante também o entendimento de Misabel Derzi, de idêntica visão do que sejam incentivos fiscais de natureza setorial. Em sintonia com os demais, a autora enxerga o crédito-prêmio do IPI como um incentivo fiscal de natureza geral, pois o estímulo não se limita a um ou outro ramo específico de

¹¹⁰ Ibidem, p. 83-84 apud FIUZA, Ricardo; DELGADO, Mário Luiz. Por quê o art. 1º do decreto-lei nº 491/69 continua em vigor e da necessidade de sua imediata revogação. Texto obtido no site <http://www.intelligentiajuridica.com.br>.

atividade econômica, mas, ao contrário, abrange toda a produção nacional voltada para o comércio exterior. Nas suas palavras:

Conclui-se, portanto, que se deve entender por incentivo setorial aquele destinado a estimular um ramo específico da produção em detrimento de outros e não um incentivo, como o crédito-prêmio à exportação de manufaturados, destinado, em última análise, ao desenvolvimento harmônico de toda a economia nacional, se tratando, portanto, de um incentivo fiscal de natureza geral, e não setorial.¹¹¹

Tércio Sampaio Ferraz Jr. segue seu entendimento na esteira de Troianelli:

[...] o direito de gozar esse benefício não foi condicionado à atuação da empresa em determinado setor econômico, aplicando-se genericamente a toda e qualquer empresa fabricante e exportadora de qualquer produto manufaturado. Por não estar delimitado qualquer setor específico da economia, por exemplo, o setor automobilístico ou o setor agrícola, não há que se falar em incentivo setorial, próprio de um setor.¹¹²

Seu pensamento reflete o conceito da grande parte da doutrina a respeito do instituto, contrariado, todavia, pelo entendimento do Ministro Zavascki, já exposto.

Interessante observação traz Ferraz Jr. quando analisa a norma do art. 3º do DL 1.894/81, *in fine*, que autoriza o Ministro da Fazenda a dispor com ampla discricionariedade sobre o crédito-prêmio do IPI. Apesar de ter sua redação proclamada parcialmente inconstitucional, o dispositivo legal revela o caráter geral que o estímulo assume no entendimento dos próprios legisladores:

¹¹¹ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Op. Cit., p. 84.

¹¹² FERRAZ Jr., Tércio Sampaio. Op. Cit., p. 51.

Com efeito, corrobora essa conclusão o Decreto-lei n. 1.894/81, que ampliou a incidência do crédito-prêmio do IPI para as empresas comerciais exportadoras de produtos nacionais, ao prever expressamente no seu art. 3º que o Ministro da Fazenda ficava autorizado a: 'estabelecer prazo, forma e condições, para sua fruição, bem como reduzi-los, majorá-los, suspendê-los ou extingui-los, em caráter geral ou setorial'.

Ora, independentemente de esse artigo ter sido parcialmente considerado inconstitucional pelo Supremo, conforme já ressaltado anteriormente, verifica-se que o próprio legislador considerou o crédito-prêmio de IPI um incentivo de natureza geral (global), e não setorial, pois facultava ao Ministro da Fazenda discipliná-lo em caráter geral ou setorial. Se o crédito-prêmio de IPI fosse benefício setorial, não disporia o legislador que o Ministro poderia, por exemplo, estabelecer forma e condições para sua fruição em caráter geral. Haveria de ser sempre em caráter setorial.

Assim, diante do exposto, não se tratando de incentivo setorial, não há que se falar em incidência do art. 41 do ADCT da CF de 1988.¹¹³

A respeito do comentário de Ferraz Jr., deve ser lembrado que a parte final do artigo citado, compreendendo o trecho "em caráter geral ou setorial" não foi considerado inconstitucional pelo STF, e preserva sua validade assim como a delegação ao Ministro de Estado da Fazenda para majorar o benefício fiscal do crédito-prêmio.

Ora, se o Ministro da Fazenda pode majorar o incentivo fiscal em caráter geral ou setorial, então o crédito-prêmio do IPI, obviamente não pode assumir natureza setorial, pois se assim fosse não teria condição lógica de ser majorado em caráter geral. Mas, entendendo-se o crédito-prêmio do IPI como um estímulo de natureza geral, então passa a fazer sentido a parte final do dispositivo legal em comento, facultando ao Ministro da Fazenda majorá-lo em caráter geral ou setorial.

Na linha de Tércio Ferraz, estende-se a opinião de Hugo de Brito Machado:

¹¹³ Ibidem, p. 51-52.

O crédito-prêmio à exportação instituído pelo Decreto-lei n. 491/69 tem por finalidade estimular as exportações, e assim obter para a economia todas as vantagens que daí decorrem. Isso porque, em face dele, os agentes econômicos, sejam agroprodutores, extrativistas, pecuaristas, industriais, comerciantes, etc., têm um estímulo para vender seus produtos para o mercado externo.

Não é preciso ser economista para saber que exportação é vital para a economia de um País. Além dos efeitos na balança comercial e nas divisas do País, a exportação propicia um incremento na produção, gerando emprego e renda, com todas as conseqüências positivas que daí decorrem.

Assim, quer sejam considerados os agentes econômicos abrangidos pelo incentivo à exportação (todos os setores da produção), quer sejam considerados os beneficiários dos efeitos da mesma (todos os setores da economia), conclui-se que o incentivo às exportações é de natureza *geral e não setorial*.¹¹⁴

Machado soma ao fato do incentivo fiscal abranger os mais variados produtos da atividade econômica, a importância da exportação para a economia nacional, para então concluir pela natureza geral do crédito-prêmio do IPI. Apesar de válido o raciocínio, não é necessário o segundo argumento para se chegar seguramente à mesma conclusão.

E, considerando também, assim como Ferraz Jr., o texto do art. 3º do DL 1.894/81, Machado reforça seu entendimento:

Tem-se, portanto, manifestação legislativa eloqüente a dizer que os incentivos fiscais à exportação podem ser reduzidos, majorados, suspensos ou extintos, *em caráter geral ou setorial*. E isso significa dizer que um incentivo à exportação não é de natureza setorial. Em outras palavras, o incentivo às exportações beneficia os exportadores, independentemente do setor da economia ao qual estejam ligados, vale dizer, independentemente de qual seja o setor da economia que produz os bens exportados.

A faculdade atribuída ao Ministro da Fazenda foi, é certo, considerada inconstitucional, mas vale como eloqüente lição de doutrina para os que ainda possam ter dúvidas a respeito do significado, em economia e finanças, da palavra *setorial*.¹¹⁵

¹¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO Seg., Hugo de Brito. Op. Cit., p. 227.

¹¹⁵ *Ibidem*, p. 228.

Em sua explanação, Machado não repara que o Ministro da Fazenda continua tendo o direito de majorar os incentivos fiscais.

Enfim, considerando o significado mais apropriado para a palavra setorial no contexto do artigo 41 dos ADCT/88, tem-se que o incentivo em tela assume natureza geral e não setorial, pois abrange todos e quaisquer setores da economia que exportarem, e não algum especificamente. Logo, o benefício não se insere no universo delimitado pela norma do dispositivo constitucional transitório.

4 OS EFEITOS DA RESOLUÇÃO Nº 71/05 DO SENADO FEDERAL

Diante da enxurrada jurisprudencial do STF, via controle difuso de constitucionalidade, no sentido de declarar a inconstitucionalidade da expressão "ou reduzir, temporária ou definitivamente, ou extinguir" do art. 1º do DL 1.724, de 7 de dezembro de 1979, e, das expressões "reduzi-los" e "suspendê-los ou extingui-los", do inc. I do art. 3º do DL 1.894, de 16 de dezembro de 1981, o Senado Federal, autorizado pelo art. 52, inciso X, da CF/88, promulgou uma resolução suspendendo a execução, em parte, dos referidos decretos-leis declarados inconstitucionais por decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal, preservando, por outro lado, a vigência do que remanesceu do art. 1º do DL 491, de 5 de março de 1969, numa clara manifestação a favor da manutenção ininterrupta do crédito-prêmio do IPI, desde a sua criação.

Essa resolução foi editada em 2005, sob o nº 71, com o texto abaixo

transcrito:

Resolução 71/2005

Suspende, nos termos do inc. X do art. 52 da Constituição Federal, a execução, no art. 1º do DL. 1.724, de 7/12/1979, da expressão 'ou reduzir, temporária ou definitivamente, ou extinguir', e, no inc. I do art. 3º do DL. 1894, de 16/12/1981, das expressões 'reduzi-los' e 'suspendê-los ou extingui-los'.

O Senado Federal, no uso de suas atribuições que lhe são conferidas pelo inciso X do art. 52 da Constituição Federal e tendo em vista o disposto em seu Regimento Interno, e nos estritos termos das decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal.

Considerando a declaração de inconstitucionalidade de textos de diplomas legais, conforme decisões definitivas proferidas pelo Supremo Tribunal Federal nos autos dos Recursos Extraordinários nºs. 180.828, 186.623, 250.288 e 186.359,

Considerando as disposições expressas que conferem vigência ao estímulo fiscal conhecido como 'crédito prêmio de IPI', instituído pelo art. 1º do DL 491, de 5/3/1969, em face dos arts. 1º e 3º do DL. 1248, de 29/11/1972; dos arts. 1º e 2º do DL 1894, de 16/12/1982, assim como do art. 18 da Lei n. 7739, de 16/3/1989; do § 1º e inc. II e III do art. 1º da Lei 8402, de 8/1/1992, e, ainda, dos arts. 176 e 177 do DL. 4.544, de 26 de dezembro de 2002; e do art. 4º da Lei n. 11.051, de 29 de dezembro de 2004,

Considerando que o Supremo Tribunal Federal, em diversas ocasiões, declarou a inconstitucionalidade de termos legais com a ressalva final dos dispositivos legais em vigor, RESOLVE:

Art. 1º É suspensa a execução, no art. 1º do D.L. n. 1724, de 7/12/1979, da expressão 'ou reduzir, temporária ou definitivamente, ou extinguir', e, no inc. I do art. 3º do DL. 1894, de 16/12/1981, das expressões 'reduzi-los' e 'suspendê-los ou extingui-los', preservada a vigência do que remanesce do art. 1º do DL. 491, de 5/3/1969.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação. ¹¹⁶

Na lição de Ives Gandra da Silva Martins, mesmo se a resolução em análise silenciasse quanto à preservação do crédito-prêmio do IPI, não restaria autorizado aos demais Poderes estender a suspensão às outras normas dos artigos legais atingidos:

À evidência, se a resolução apenas declarasse que os trechos inconstitucionais dos referidos diplomas, estavam afastados do ordenamento, por suspensão de sua eficácia, validade e vigência,

¹¹⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Op. Cit.. apud BRASIL. Resolução 71 de 26 de dezembro de 2005. Diário oficial da união, Poder Legislativo, Senado Federal, Brasília, DF, 27 dez. 2005.

nitidamente, já restaria claro que as partes restantes, não maculadas, expressa ou implicitamente, continuariam em vigor, razão pela qual poderia o Senado Federal ter-se utilizado apenas da suspensão dos referidos trechos.¹¹⁷

Quanto à preservação que o Senado Federal estabelece, *in fine*, no art. 1º da Resolução, da vigência do que remanesce do art. 1º do DL 491/69, sua redação parece meio desconexa, porque em momento algum a Resolução suspende termos do DL 491/69, muito menos do seu art. 1º. O comando final do art. 1º da Resolução pode dar a entender que, em algum ponto, o DL 491/69 sofreu suspensão de normas que justificasse a necessidade de preservação da integralidade do seu art. 1º, o que não ocorreu. Assim, esse preceito disposto ao final do art. 1º da Resolução cai no vazio por não alterar em nada o tratamento já dispensado ao crédito-prêmio do IPI.

Todavia, pode-se justificar a atitude da Casa da Federação nesse ponto em particular, como uma ratificação do crédito-prêmio do IPI, como se isso fosse necessário, mas no intuito de combater o equivocado entendimento adotado pelo STJ nos julgados recentes.

4.1 A Exegese do Senado quanto ao Texto Remanescente

Com a declaração de inconstitucionalidade parcial dos dispositivos legais em comento, pronunciada pelo STF, na via difusa de controle de constitucionalidade, o STJ, em recentes julgados sobre o direito ao crédito-prêmio do IPI, tem interpretado que a inconstitucionalidade declarada pelo STF

¹¹⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Op. Cit., p. 44-45.

fez revigorar o antigo regime que regulava o benefício em tela, ou seja, que o crédito-prêmio do IPI estaria extinto a partir de 1º de julho de 1983.

Nas palavras do Ministro Teori Albino Zavascki, relator do REsp 591708/RS:

[...] Ora, o legislador jamais assegurou a vigência do crédito-prêmio do IPI por prazo indeterminado, para além de 30.06.1983. O que existiu foi apenas a possibilidade de isso vir a ocorrer, se assim o decidisse o Ministro da Fazenda, com base na delegação de competência que lhe fora atribuída. Declarando inconstitucional a outorga de tais poderes ao Ministro, é certo que a decisão do Judiciário não poderia acarretar a consequência de conferir ao benefício fiscal uma vigência indeterminada, não prevista e não querida pelo legislador, e não estabelecida nem mesmo pelo Ministro da Fazenda, no uso de sua inconstitucional competência delegada.¹¹⁸ (grifos do autor).

Verifica-se, pelo voto acima, que o Ministro do STJ fundamentou seu entendimento na intenção do legislador, embora não tenha fornecido os dados concretos da fundamentação.

Na verdade, o que o legislador jamais assegurou foi a extinção do crédito-prêmio para o dia 30 de junho de 1983, pois se assim fosse, não teria editado o DL 1.722/69, que impôs nova redação ao art. 2º do DL 1.658/79, suprimindo o comando explícito de extinção do benefício, e nem teria lançado o DL 1.724/79, delegando poderes de total discricionariedade ao Ministro de Estado da Fazenda sobre o crédito-prêmio do IPI. Logo, conclui-se, sem dificuldade, que os argumentos soltos do Ministro do STJ não se sustentam.

Criticando duramente essa posição do Ministro do STJ, Ives Gandra da Silva Martins assim se manifesta:

¹¹⁸ Ibidem, p. 47 apud BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. REsp nº 591708/RS; Resp nº 2003/0162540-6, de 8 de junho de 2004. 1ª Turma, Brasília, DF. DJ, Brasília, DF, 9 set. 2004.

[...] tendo o Judiciário considerado que o legislador pensava de forma diferente daquela que realmente fora objeto de sua intenção, o Senado Federal, em pleno gozo de sua faculdade legislativa, explicitou, na Resolução em tela, o que previu e quis o produtor da lei, ou seja, que ao contrário do que entendeu o Superior Tribunal de Justiça, o legislador previu e desejou a permanência do crédito-prêmio do IPI, seja sob a forma como fora concedida, seja ainda por delegação de competência legislativa ao Executivo (exceto quanto à restrição considerada inconstitucional), por tempo indeterminado, como, de resto, sempre entendeu o próprio Poder Executivo, até, inexplicavelmente, reabrir a questão, muitos anos após 1983.¹¹⁹

Em seu parecer, Martins aventava que uma possível justificativa para o Senado Federal proceder à referida Resolução à essa altura, foi o fato do STJ ter firmado seu entendimento sobre a vigência do crédito-prêmio do IPI, no sentido do não reconhecimento do instituto, justamente a partir da intenção do legislador - *intentio legis*. Assim, sentindo-se mal interpretado, o próprio Poder Legislativo competente resolveu, dentro da sua faculdade de editar uma resolução, com base no inciso X do art. 52 da CF/88, para suspender a execução do que havia de inconstitucional na legislação do crédito-prêmio do IPI, esclarecer o que deveria remanescer, deixando bastante nítida sua intenção de preservar o incentivo fiscal que jamais deixou de reconhecer.

4.2 A Constitucionalidade da Resolução 71/05

Pela mera presunção de constitucionalidade, a Resolução 71/05 deve ser observada e respeitada pelo STJ, o qual deverá, ancorado nesse novo diploma legal, rever atentamente o entendimento equivocado. Apenas sob a autoridade do STF, em sede de controle de constitucionalidade, poderá a

¹¹⁹ Ibidem, p. 49.

resolução senatorial em tela ser alvo de ataque judicial, restando aos demais órgãos do Poder Judiciário, a mais fiel aplicação. Nesse sentido tem-se o pensamento do jurista Ives Gandra:

[...] se inconstitucionalidade houvesse - que não há - na Resolução, ela só poderia ser reconhecida mediante argüição de inconstitucionalidade junto ao Pretório Excelso, não sendo o Egrégio Superior Tribunal de Justiça fórum habilitado para fazê-lo, visto que é a Corte da Legalidade. Claramente, a Resolução nº 71/05 declara que o estímulo está em vigor, contrariando, pois, decisão do Superior Tribunal de Justiça, que declarou que o Poder Legislativo não tinha jamais intencionado manter em vigor o D.L. 491/69, após 1983, até os dias atuais.¹²⁰

Todavia, o jurista não lembra que a Resolução pode sofrer declarações de inconstitucionalidade por via difusa, em qualquer instância ou órgão judicial, o que poderia afastar a sua aplicação aos casos levados à Justiça. Mas, se não for por questão de inconstitucionalidade, a Resolução deve, sim, ser observada e aplicada plenamente.

4.3 Efeitos da Resolução 71/05 nas Ações Judiciais em Curso

Os beneficiários do crédito-prêmio do IPI que estão buscando na Justiça o seu direito ao incentivo fiscal, passam a ter, com o advento da Resolução 71/05, mais um fundamento para fortalecer a tese favorável ao estímulo. As providências devem ser tomadas considerando a fase processual.

Nas palavras de Martins, têm-se as seguintes sugestões:

Nitidamente, para as questões já decididas pelo Egrégio Tribunal Superior, mas não transitadas em julgado, em que haja possibilidade de embargos de declaração, caberia aos interessados a interposição

¹²⁰ Ibidem, p. 52.

desse recurso, inclusive com efeitos modificativos ao próprio Egrégio Superior Tribunal de Justiça, tanto para esclarecimento das expressões 'não previsto e nem desejado pelo legislador' da ementa do 1º Acórdão da 1ª Turma, que irradiou-se para o julgamento da sessão, em face da Resolução nº 71/05, como para fins de pré-questionamento da matéria constitucional.

Para as questões que ainda não chegaram ao Superior Tribunal de Justiça, o recurso extraordinário direto ao Supremo Tribunal Federal em face da clareza da Resolução nº 71/05 é o caminho.

O certo é que, após a Resolução nº 71/05 do Senado Federal, 'a questão de legalidade' transformou-se em 'questão de constitucionalidade', deixando, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, de ser a instância decisória das questões sobre crédito-prêmio de IPI.¹²¹

O citado jurisconsulto recomenda os embargos de declaração infringentes, com efeito modificativo, nas causas decididas pelo STJ, mas ainda não transitadas em julgado. Embora os embargos de declaração não sejam meios recursais próprios para novo julgamento da matéria, vale a pena lançar mão desse recurso, uma vez que a Resolução 71/05 pode ser superveniente à decisão prolatada, e o STJ, à época da decisão, ainda não estava submetido à esse diploma legal. Quanto ao pré-questionamento da matéria constitucional, só por esse motivo, já valeria à pena a interposição dos referidos embargos declaratórios.

Para os casos em instâncias inferiores ao STJ, o jurista recomenda o RE direto para o STF, Tribunal este que muito mais facilmente tem reconhecido a vigência indeterminada do crédito-prêmio do IPI.

¹²¹ Ibidem, p. 54-55.

CONCLUSÃO

O Crédito-Prêmio do IPI é um incentivo fiscal criado pelo Decreto-Lei 491/69, consistente no direito do fabricante exportador em receber do governo federal, um crédito em função da mercadoria exportada. De acordo com o referido decreto-lei, o valor desse crédito deve ser calculado sobre o valor FOB, em moeda nacional, das vendas para o exterior, ou, dependendo do caso, sobre o valor CIF, C&F e C&I, das vendas para o exterior, mediante a aplicação das alíquotas especificadas na Tabela anexada à Lei nº 4.502/64.

Quanto à abrangência subjetiva do benefício, é importante ressaltar que, na época da criação do crédito-prêmio do IPI, os fabricantes que exportavam seus produtos via cooperativas, consórcio de produtores ou similares, também estavam inclusos dentre os favorecidos, deixando, porém, de ser beneficiários do estímulo fiscal em tela com o advento do DL 1.894/81.

O estímulo fiscal foi denominado de crédito-prêmio do IPI porque, à época de sua criação, deveria ser deduzido do valor do Imposto sobre Produto Industrializado incidente sobre as operações no mercado interno, e só em caso de excedente, poderia haver compensação no pagamento de outros impostos federais, ou aproveitado nas formas do regulamento.

Entretanto, com a aplicação da Lei 9.430/96, art. 74, com a redação dada pelo art. 49 da Lei 10.637/02, houve novo disciplinamento dos temas pertinentes à restituição, ao ressarcimento e à compensação no âmbito dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, de maneira específica, permitindo o ressarcimento dos valores devidos pela União, por

meio de compensação dos referidos créditos com débitos de quaisquer tributos federais.

Pouco mais de três anos após a criação do benefício, o governo federal editou o DL 1.248/72, que estendeu a fruição do estímulo fiscal para os produtores-vendedores das operações internas, cujas mercadorias fossem destinadas à exportação. Todavia, por força do DL 1.894/81, tais produtores-vendedores voltaram a ser excluídos, definitivamente, do rol dos beneficiários.

Em 1979, o governo federal editou o DL 1.658 com o objetivo de extinguir o benefício. Esse DL estabelecia um cronograma de redução gradual do incentivo até sua extinção total determinada para junho de 1983. Todavia, ainda no ano de 1979, foi editado outro decreto-lei, o DL 1.722, que alterou sutilmente o cronograma do DL anterior, e passou a submeter as reduções restantes – a partir de 1980 – a ato do Ministro de Estado da Fazenda. Importante observar que a nova redação do § 2º do art. 1º, do DL 1.658/79, determinada pelo DL 1.722/79, sequer cogita da extinção do benefício prevista na redação original, resultando assim, na revogação da norma extirpada.

Quatro dias após a edição do DL 1.722, o governo federal lançou o DL 1.724, de apenas dois artigos, sendo que o primeiro autorizava o Ministro de Estado da Fazenda a aumentar ou reduzir, temporária ou definitivamente, ou extinguir o crédito-prêmio do IPI, e o segundo, revogou as disposições em contrário. Com essa nova regulação do incentivo fiscal, o cronograma de redução gradual do benefício, ainda que submetido a ato ministerial, é substituído pela livre discricionariedade do Ministro da Fazenda, e duplamente extinto, pois incide também o art. 2º, revogando as disposições contrárias à nova regulação.

Em 1981, o governo federal edita o DL 1.894, que, conforme já comentado, excluiu da incidência subjetiva do crédito o produtor-vendedor das mercadorias nas operações internas, inclusive aqueles que se valiam de cooperativas ou consórcio de produtores, mas estendeu o incentivo fiscal a toda e qualquer empresa exportadora.

Em seu art. 3º, e incisos, o DL 1.894/81 traz nova regulação ao crédito-prêmio do IPI, revogando as normas sobreviventes do DL 1.724/79, mantendo, todavia, a delegação para o Ministro da Fazenda majorar o incentivo fiscal.

O art. 4º, parágrafo único, do DL 1.894/81, trouxe uma norma curiosa: estabelece que as empresas comerciais exportadoras que exportarem mercadorias adquiridas antes da vigência deste Decreto-Lei, nos termos do Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, fariam jus ao crédito previsto no artigo 1º do Decreto-lei nº 491, de 05 de março de 1969, calculado pela aplicação da alíquota vigente na data de embarque sobre a diferença entre o preço FOB, em moeda nacional, das vendas para o exterior, e o preço de aquisição das referidas mercadorias.

Essa fórmula para se calcular o valor do benefício, lançada na redação do artigo como que para explicar o cálculo do *quantum* do estímulo fiscal, deve ser adotada apenas para o caso tratado nesse dispositivo legal, como uma norma de exceção que deve ser aplicada para o correspondente caso de exceção, permanecendo plenamente válida, para os casos genéricos, a fórmula determinada pelo DL 491/69.

Todavia, em meados da década de 80, indignados com a delegação de poderes ao Ministro da Fazenda para reduzir, extinguir e suspender o estímulo fiscal, conforme as disposições dos Decretos-Leis 1.724/79 e 1.894/81, muitos

beneficiários ajuizaram Ações objetivando a declaração de inconstitucionalidade das referidas normas, sob o argumento de suas disposições conflitarem abertamente com o Princípio da Legalidade Estrita do Direito Tributário, que já era albergado pela Constituição anterior.

Em última instância, o STF acolheu a tese dos beneficiários, declarando inconstitucionais, em vários de seus julgados, as expressões “ou reduzir temporária ou definitivamente, ou extinguir” (o crédito-prêmio do IPI), contidas no art. 1º do DL 1.724/79, e “reduzí-los, suspendê-los ou extingui-los” (os incentivos fiscais à exportação), presentes no art. 3º do DL 1.894/81, mantendo a presunção de constitucionalidade das demais normas destes decretos-leis.

Entretanto, procurando mitigar os efeitos dessas decisões, vem a Fazenda Nacional alegar que, com a declaração de inconstitucionalidade dos referidos termos dos decretos-leis 1.724/79 e 1.894/81, voltaria a vigorar o prazo previsto no DL 1.658/79, que extinguiu o benefício em 30 de junho de 1980, ou, se rejeitado esse argumento, o crédito-prêmio teria sido extinto por força do art. 41 dos ADCT/88, em que se revogavam os incentivos fiscais de natureza setorial que não fossem, em dois anos contados a partir da promulgação da CF/88, confirmados por lei.

Entretanto, nenhum desses dois argumentos da Fazenda são sustentáveis. O primeiro naufraga com a presunção de constitucionalidade que se mantém das demais normas dos Decretos-Leis 1.724/79 e 1.894/81, os quais não foram inteiramente afastados do ordamento jurídico por questão de inconstitucionalidade, embora o DL 1.894/81 tenha revogado o DL 1.724/79, e o segundo se esvazia completamente quando verifica-se que o crédito-prêmio

do IPI não se configura como um incentivo fiscal de natureza setorial, e, sim, geral, pois não se limita aos exportadores de um ou outro produto fabricado pela indústria nacional, mas, pelo contrário, abrange todo e qualquer exportador de produtos nacionais.

Enfim, no uso de suas atribuições previstas no art. 52, inciso X, da CF/88, o Senado Federal, também para corrigir os equívocos de interpretação cometidos pelo STJ em julgados recentes, editou a Resolução 71 de 2005, suspendendo a execução das referidas expressões dos Decretos-Leis 1.724/79 e 1.894/81, declaradas inconstitucionais pelo STF em decisões definitivas de vários julgados.

Por todo o exposto e pela extensa pesquisa realizada, conclui-se que, sob o prisma jurídico, o crédito-prêmio do IPI não sofreu qualquer interrupção de sua vigência, desde a sua criação até a atualidade.

REFERÊNCIAS

- BRASIL. Decreto-Lei nº 491 de 5 de março de 1969. *DOFC*, Poder Executivo, Brasília, DF, 6 mar. 1969. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0491.htm>. Acesso em: 27 jul. 2006.
- BRASIL. Decreto-Lei nº 1.248 de 29 de novembro de 1972. *DOFC*, Poder Executivo, Brasília, DF, 30 nov. 1972. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1248.htm>. Acesso em: 27 jul. 2006.
- BRASIL. Decreto-Lei nº 1.658 de 24 de janeiro de 1979. *DOFC*, Poder Executivo, Brasília, DF, 25 jan. 1979. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del1658.htm>. Acesso em: 27 jul. 2006.
- BRASIL. Decreto-Lei nº 1.724 de 7 de dezembro de 1979. *DOFC*, Poder Executivo, Brasília, DF, 7 dez. 1979. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del1724.htm>. Acesso em: 27 de jul. 2006.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Novas considerações a respeito do crédito-prêmio de IPI. In: _____, *Crédito-prêmio de IPI: novos estudos e pareceres*. Barueri: Manole, 2005.
- BORGES, José Souto Maior. Sobre o crédito-prêmio à exportação. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Crédito-prêmio de IPI: novos estudos e pareceres*. Barueri: Manole, 2005.
- FERRAZ Jr., Tércio Sampaio. A inconstitucionalidade dos decretos-leis 1.724/79 e 1.894/81 e seu impacto nas suas normas de revogação. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Crédito-prêmio de IPI: novos estudos e pareceres*. Barueri: Manole, 2005.
- TÔRRES, Heleno Taveira. O dever de ressarcimento de tributos pagos internamente em virtude das exportações (crédito-prêmio de IPI). Crédito dos tributos incidentes sobre produtos destinados à exportação no direito comparado (IVA) e no GATT. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Crédito-prêmio de IPI: novos estudos e pareceres*. Barueri: Manole, 2005.
- BRASIL. Decreto-Lei nº 1.894 de 16 de dezembro de 1981. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 17 dez. 1981. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del1894.htm>. Acesso em: 27 de jul. 2006.
- MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO Seg., Hugo de Brito. Crédito-prêmio às exportações. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Crédito-prêmio de IPI: novos estudos e pareceres*. Barueri: Manole, 2005.
- TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *Incentivos setoriais e crédito-prêmio de IPI*, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Efeitos da resolução nº 71/05 do senado federal sobre o crédito-prêmio do decreto-lei nº 491/69 – vigência, eficácia e validade do referido decreto-lei por tempo indeterminado – parecer. São Paulo, 1 fev. 2006. Parecer não publicado.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Constitucional. Tributário. RE nº 180.828-4/RS, Pleno. Rel. Ministro Carlos Velloso, Brasília, DF, 14 de março de 2002. DJ, Brasília, DF, 14 mar. 2003, p. 28. Disponível em: <http://www.stf.gov.br/Jurisprudencia/lt/frame.asp?classe=RE&processo=180828&origem=IT&od_classe=437> Acesso em: 28 jul. 2006.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 175371 / RS. *DJ* de 14 de novembro de 2002, p. 35. Ementa vol. 02091-02, p. 337. Disponível no site <<http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/nova/pesquisa.asp>>. Acesso em 4 dez. 2006

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. AI-AgR 544.766 / DF. *DJ* de 3 de fevereiro de 2006, p. 57. Ementa vol. 02219-19, p. 3958. Disponível no site <<http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/nova/pesquisa.asp>>. Acesso em 19 set. 2006.

CLÈVE, Clémerson Merlin; SCHIER, Paulo Ricardo. Memorial ao superior tribunal de justiça. Assunto – crédito-prêmio do IPI. Duas questões para reflexão. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Crédito-prêmio de IPI: novos estudos e pareceres*. Barueri: Manole, 2005.

BRASIL. Constituição (1988) *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 26 set. 2006.

À Biblioteca Ministro Oscar Saraiva,

Em agradecimento, por oferecer, desde o nosso primeiro ano de curso de Direito, uma riquíssima acervo de obras, que, constantemente, nos auxiliaram e auxiliam, para o desenvolvimento do conhecimento jurídico.

Guilherme

Brasília, 12 de dezembro de 2006

[Assinatura]

Superior Tribunal de Justiça



STJ00066357