

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO (PUC/SP)
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO:
UMA VISÃO CONSTITUCIONAL

Natascha Alves Costa

DA VIGÊNCIA DO CRÉDITO-PRÊMIO DE IPI

Trabalho de Conclusão de Curso de Pós-Graduação, apresentado no Curso de Especialização de Direito Tributário – Uma Visão Constitucional, junto à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), como requisito parcial para obtenção do título de especialista.

ORIENTADORA: Prof^a Ms. THAÍS HELENA MORANDO

São Paulo
2009

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO (PUC/SP)
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO:
UMA VISÃO CONSTITUCIONAL

Natascha Alves Costa

DA VIGÊNCIA DO CRÉDITO-PRÊMIO DE IPI

Trabalho de Conclusão de Curso de Pós-Graduação, apresentado no Curso de Especialização de Direito Tributário – Uma Visão Constitucional, junto à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), como requisito parcial para obtenção do título de especialista.

Aprovada em: _____

ORIENTADORA: Prof^a Ms. THAIS HELENA MORANDO

São Paulo
2009

Dedico este trabalho à Deus, primeiramente, pois sem Ele nada seria possível. Aos meus pais, os grandes responsáveis por essa conquista, que com amor e confiança, apóiam de forma irrestrita a realização do meu projeto de vida. Ao Renato, meu noivo, por tudo o que significa em minha vida, pelo incentivo, apoio e compreensão de minha ausência na dedicação deste trabalho. À Iris, companheira de todos os momentos, pelo amor e carinho com que torna tudo mais fácil em minha vida.

AGRADECIMENTOS

A todos os mestres e professores, que tive a honra de poder ser aluna no Curso de Especialização em Direito Tributário – Uma Visão Constitucional, da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, que de forma generosa e grandiosa partilharam seus conhecimentos contribuindo com a realização não apenas deste trabalho, mas do meu desenvolvimento acadêmico e profissional.

À Prof.^a Dr.^a Julcira Maria de Mello Vianna, pelas aulas ministradas, pelo empenho e dedicação ao Curso de Especialização de Direito Tributário – Uma Visão Constitucional, e pela atenção com que sempre recebe a nós, alunos.

Ao Prof. Dr. Roque Antônio Carrazza, pela seriedade com que coordena o Curso de Especialização de Direito Tributário – Uma Visão Constitucional, fazendo-se presente nas palestras, enriquecendo-as sobremaneira, e pela generosidade com que sempre se dispõe a nós, alunos.

Em especial, à minha querida Prof.^a Ms. e Orientadora, Thais Helena Morando, pela dedicação despendida em todas as aulas ao longo do curso, pelo carinho com que sempre me atendeu, pela compreensão obtida nos meus momentos difíceis, pela contribuição e apoio na realização deste trabalho.

A todos, o meu sincero obrigado.

Há cinco degraus para se alcançar a sabedoria: calar, ouvir, lembrar, sair, estudar.

(Provérbio Árabe)

RESUMO

O presente estudo objetiva demonstrar, com o apoio da doutrina majoritária, através da análise de seus aspectos jurídicos, que o incentivo fiscal instituído pelo artigo 1º do Decreto-Lei nº 491, em 5 de março de 1969, mesmo diante das sucessivas alterações legislativas que compreendem seu regramento jurídico, não foi extinto da data de 30 de junho de 1983, e recepcionado pela Constituição Federal de 1988, não sujeito à reavaliação prevista pelo artigo 41 do ADCT, encontra-se em plena vigência no atual ordenamento jurídico.

Palavras-Chave: Decreto-Lei nº 491/69. Crédito-Prêmio. IPI. Exportação. Vigência.

INTRODUÇÃO

A elaboração deste trabalho propõe a análise jurídica da vigência do crédito-prêmio à exportação de produtos manufaturados, o denominado “crédito-prêmio de IPI”, instituído pelo artigo 1º do Decreto-Lei nº 491, em 5 de março de 1969, questão polêmica e complexa, que resultou na demanda de um alto número de ações envolvendo quantias vultosas, estimadas em bilhões, e insurgiu a manifestação dos mais renomados tributaristas brasileiros sobre o estudo do tema.

Com profundidade e rigor, serão enfocadas as duas principais questões levantadas e debatidas, na doutrina e na jurisprudência, envolvendo a vigência do crédito-prêmio de IPI. A primeira delas, é a análise da vigência do artigo 1º do Decreto-Lei nº 491/69 após 30 de junho de 1983. E a segunda questão, diz respeito à sua recepção pela nova ordem constitucional de 1988, o que implica discutir a aplicabilidade do artigo 41 do ADCT.

Num primeiro momento, antes do enfrentamento dos pontos de divergência, salientados anteriormente, será feita uma retrospectiva histórica do incentivo, com a análise do contexto que motivou sua instituição, análise dos seus aspectos primordiais como finalidade e natureza jurídica, bem como, do acervo normativo que rege o crédito-prêmio, destacando-se as principais alterações trazidas pelas normas que atuaram na vigência do referido incentivo.

Então, para se saber se o artigo 1º do Decreto-Lei nº 491/69 permanece vigente após 30 de junho de 1983, será tratada a revogação ou não dos Decretos-Lei ns. 1.658/79 e 1.722/79, pelos Decretos-Lei ns. 1.724/79 e 1.894/81, enfrentando-se para o entendimento da questão, os conceitos de revogação e antinomia.

Finalmente, superado os estágios anteriores, concluir ou não pela vigência do crédito-prêmio de IPI nos dias atuais, depende de sua recepção pela nova ordem constitucional de 1988 condicionada à interpretação da expressão “incentivos setoriais” contida no artigo 41 do ADCT, que lhe delimita o seu campo de aplicabilidade.

Dessa forma, abstraídos os aspectos políticos e econômicos, serão enfrentadas as questões mais relevantes que envolvem a polêmica vigência do crédito-prêmio à exportação de produtos manufaturados.

CAPÍTULO 1 – ESBOÇO HISTÓRICO-LEGISLATIVO DO CRÉDITO-PRÊMIO DE IPI

1.1 O Contexto Político-Econômico da Instituição do Crédito-Prêmio de IPI

A economia brasileira tem sua história marcada pela vivência de vários ciclos. Em cada momento histórico um deles destacou-se em detrimento de outros de forma a provocar mudanças sociais, populacionais, políticas, culturais e sociais.

De origem essencialmente agrária, no final do século XIX e início do século XX, em decorrência da crise econômica e política que se apresentou na década de 1930, o Brasil passou à uma economia de transição para o sistema industrial. As economias tradicionalmente exportadoras de produtos agrícolas e/ou minerais, viram-se compelidas a mudar sua estrutura econômica. Nasceu, assim, uma nova proposta de desenvolvimento baseada no fortalecimento do processo de industrialização.

No Brasil, após a crise de 1929, a atuação do Estado na economia foi fundamental para assegurar o crescimento industrial. Num primeiro momento, objetivou-se a substituição das importações de bens de consumo e capital por bens de produção própria, para que, num segundo momento, houvesse a tentativa de exportação desses bens industrializados nacionalmente, que, devido sua baixa qualidade quando comparados com as demais economias industriais, restava-lhes como único atrativo e meio de aceitação no mercado externo, a oferta desses bens a preços atrativos.

É nesse contexto de profundas alterações estruturais econômicas que surge o incentivo fiscal de estímulo à exportação de produtos manufaturados, o chamado “crédito-prêmio de IPI”.

Com efeito, a passagem de uma economia tradicionalmente agrária para industrial demandava, necessariamente, um forte estímulo às exportações dos produtos dessa indústria incipiente, não só para fortalecê-la como para promover o equilíbrio da balança comercial, uma vez que geralmente as máquinas e equipamentos necessários para a criação dessas indústrias, especialmente dos bens de consumo, eram importados e o País não tinha condições de, com o objetivo de promover o desenvolvimento industrial, operar seguidamente em condições deficitárias no comércio exterior. (TROIANELLI, 2008:22)

Tal fenômeno não ocorreu com exclusividade no Brasil. Houve a diminuição generalizada da participação dos países da América Latina no comércio mundial, o que resultou na necessidade de se rever a política de exportação de cada país.

No Brasil, o objetivo manifesto da política de apoio às exportações, desenvolvida a partir dos anos 60, foi o de aumentar e diversificar as exportações, sem todavia alterar a estrutura de barreiras às importações que constituíam o elemento central da estratégia do desenvolvimento industrial por substituições de importações. A política de incentivos às exportações concentrou-se nos produtos manufaturados sem ter um viés setorial explícito.

Na III Conferência Interamericana sobre Tributação, ocorrida no México em 1972, recomendou-se a isenção de impostos a incidir sobre os produtos manufaturados nas suas diversas etapas de produção ou sua devolução quando tivessem sido cobrados¹.

Diante da trajetória dos países agrícolas para uma economia industrial, tem-se no estímulo às exportações e nos incentivos fiscais, especialmente para os produtos manufaturados, a superação do modelo de substituição de importações.

Nos anos 1970 e início dos de 1980, a política de incentivos às exportações se baseou numa combinação de diversos instrumentos fiscais e creditícios, associados a uma política cambial favorável às vendas externas, a partir de 1968. Tendo como pano de fundo uma institucionalidade estável, organizada em torno de uma agência federal (a CACEX – Carteira de Comércio Exterior do Banco do Brasil), as medidas de apoio ao segmento, implementadas a partir de 1964, consistiram na redução da carga tributária indireta nas exportações e na implementação de incentivos fiscais creditícios. (BELLUZZO, 2005:279)

As medidas implementadas a partir de 1964 consistiram na redução da carga tributária indireta nas exportações e na concessão de subsídios fiscais e creditícios. Dentre as medidas de incentivos às exportações podemos destacar: em 1964, a isenção de IPI nas exportações, estendida em 1967 ao ICM (os exportadores ficavam isentos do pagamento do IPI e do ICM no ato da venda ao exterior e podiam manter um crédito fiscal sobre o pagamento desses impostos nos bens que entrassem na produção do produto industrializado exportado); em 1969, a regulamentação do regime de *drawback* (incentivo fiscal existente desde a reforma tarifária de 1957 que permitia ao exportador a isenção do pagamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, sobre o Imposto de Importação e outras taxas na importação de insumos que fossem integrar a produção de bens manufaturados a serem exportados); em 1972, a criação do BIFIEX (programa destinado a atender grandes empresas

¹ PAZOS, Felipe *apud* TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *Crédito-Prêmio de IPI*. 1 ed. São Paulo: MP, 2008, p. 24-25.

exportadoras de produtos manufaturados com projetos de longo prazo de forma a estimular a ampliação da capacidade exportadora).

Em 1969 e 1970, foram criados, respectivamente, dois incentivos: os créditos-prêmio de IPI e ICM. Ambos estabeleciam que os exportadores de produtos nacionais seriam restituídos de um percentual do valor em moeda nacional do IPI/ICM que seria pago se fosse devido, com base de cálculo no valor FOB das exportações. As empresas calculavam o valor a ser pago desses impostos nas exportações (ajustados pelo valor CIF dos insumos importados sobre regimes preferenciais). Esse valor gerava um crédito fiscal/financeiro que podia ser utilizado na compensação de débitos de IPI e ICM referentes a operações internas. (BELUZZO, 2005:279)

A adoção do crédito-prêmio à exportação de produtos manufaturados, como instrumento de política de crescimento econômico, deu-se no contexto regional latino americano, não como fenômeno brasileiro isolado.

Tem-se no período de 1964/74 um marco na história da atividade exportadora no Brasil devido às mudanças introduzidas pela política de incentivos às exportações de manufaturados.

1.2 O Decreto 491/69: Instituição, Natureza e Finalidade do Crédito-Prêmio de IPI

O crédito-prêmio de IPI foi instituído originalmente, com vigência indeterminada pelo artigo 1º, *caput*, do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969, nos seguintes termos:

Artigo 1º. As empresas fabricantes e exportadoras de produtos manufaturados gozarão, a título de estímulo fiscal, de 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 incidente 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.

Tem-se na concessão de créditos fiscais, como no caso do crédito-prêmio de IPI, importante instrumento de política fiscal para equiparação das empresas nacionais exportadoras às demais competidoras no mercado internacional.

O Estado, através da concessão do incentivo, procura desonerar, total ou parcialmente, o produto manufaturado destinado ao comércio exterior, da tributação incidente

nas operações do mercado interno de aquisição dos materiais empregados nas diversas etapas de sua produção até sua completa confecção.

A justificativa para a concessão desses créditos fiscais, que, regra geral, são calculados sobre o valor das vendas para o exterior através da aplicação da alíquota do IPI a que está sujeito o produto nas operações internas tributadas, é a seguinte:

Como é notório, para a obtenção de um produto manufaturado, é imprescindível que o industrial adquira ou importe inúmeros materiais que virão a compor o produto final, ou que serão utilizados ou consumidos necessariamente para a produção do mesmo.

Regra geral, os materiais de que necessita chegam até o industrializador onerados, direta ou indiretamente, por inúmeras incidências precedentes de tributos (ICM, Imposto Único, IPI, ISS) desde a obtenção desses materiais em seu estado natural até as sucessivas transformações de caráter elementar ou industrial por que passam os mesmos, inclusive em razão das inúmeras transmissões de sua propriedade. (CALDERARO, 1973:51)

Na exposição de motivos nº 53, de 26 de fevereiro de 1969, que originou o Decreto-Lei nº 491/69, o então Ministro da Fazenda, professor Delfin Neto, discorreu sobre a natureza e finalidade do crédito-prêmio de IPI:

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

[...]

Procurou-se preencher uma lacuna séria 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. A medida não encerra nenhum risco aos interesses do fisco, tendo em vista o cuidado em dosar o benefício².

Segue, no mesmo sentido, o entendimento do então Procurador-Geral da Fazenda Nacional, doutor 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 (grifos do original). (QUEIROZ, RDT 33:92)

No tocante à natureza jurídica do crédito-prêmio de IPI, quando do julgamento pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal do Recurso Extraordinário nº 180.828-4/RS,

² Exposição de Motivos nº 53, de 26 de fevereiro de 1969. *Apud* QUEIROZ, Cid Heráclito. Incentivos Fiscais – Crédito-prêmio. *Revista de Direito Tributário*, v. 33, p. 91.

ainda que não sendo esta a questão central, consagrou-se, segundo o entendimento da maioria, a natureza fiscal do incentivo.

Segundo o 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.** (grifo nosso)*

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 legalidade³.

Corroborando o entendimento, votou o Ministro Néri da Silveira:

*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 federais, particularmente o IPI, mas de outros tributos também ou, então, converter-se em pecúnia, podendo o exportador embolsar o valor correspondente⁴. (grifo nosso)*

Dessa forma, pode-se afirmar que o crédito-prêmio não se trata de um favor ou um privilégio fiscal. Trata-se de um incentivo fiscal movido pelo propósito desenvolvimentista decorrente das necessidades sócio-econômicas conjunturais que justificaram sua concessão sob a forma de ressarcimento dos tributos pagos internamente consubstanciado no direito ao aproveitamento de créditos incidentes sobre o montante das vendas destinadas à exportação, com a finalidade de incentivar a exportação de produtos manufaturados.

1.3 O Decreto 491/69 Frente à Legislação Superveniente

Inicialmente, como exposto, o crédito-prêmio foi instituído pelo artigo 1º do Decreto-Lei nº 491/69, como incentivo destinado às empresas fabricantes e exportadoras de produtos manufaturados destinados ao exterior.

³ Transcrição do voto do Ministro Sepúlveda Pertence proferido no julgamento do Recurso Extraordinário nº 180.828-4/RS.

⁴ Transcrição do voto do Ministro Néri da Silveira proferido no julgamento do Recurso Extraordinário nº 180.828-4/RS.

O Decreto-Lei nº 491/69, instituidor do incentivo, ampliou seu aspecto subjetivo estendendo-o aos fabricantes exportadores de produtos industrializados que efetivassem a exportação de seus produtos manufaturados por intermédio de empresas comerciais exportadoras. Com isso, passam a ser abrangidas as operações em que o produtor vende sua produção no mercado interno à empresa comercial exportadora que visam destiná-la ao exterior. Não era necessário realizar diretamente a exportação para usufruir do incentivo fiscal. Beneficiavam-se os fabricantes e exportadores, bem como produtores-vendedores que efetivassem a exportação por *trading companies* relacionadas com cooperativas, entidades de classe, etc.

A alteração legislativa consubstanciou-se no artigo 4º, do Decreto-Lei nº 491/69, *in verbis*:

Artigo 4º. Os estímulos fiscais à exportação, inclusive os de que trata esta Lei, aplicam-se igualmente ao fabricante de produtos industrializados que tenha a sua exportação efetivada por intermédio de empresas exportadoras de cooperativas, de consórcio de exportadores, de consórcio de produtores ou de entidades semelhantes.

Em 29 de novembro de 1972, o Decreto-Lei nº 1.248/72, ampliou ainda mais o benefício. Deixou de ser necessária a vinculação dos produtores-vendedores que realizassem exportações a cooperativas, consórcio de exportadores, consórcio de produtores, e entidades semelhantes, bastando o intermédio de empresas comerciais exportadoras.

Posteriormente, o artigo 1º, do Decreto-Lei nº 1.456, de 7 de abril de 1976, ampliou o âmbito de vigência das normas concernentes ao crédito fiscal instituído pelo Decreto-Lei nº 491/69, nos seguintes termos:

Artigo 1º. As empresas comerciais exportadoras constituídas na forma prevista pelo Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, gozarão do crédito tributário de que trata o artigo 1º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969, observadas as disposições deste Decreto-Lei, nas suas vendas ao exterior dos produtos manufaturados adquiridos do produtor-vendedor.

De início, não se opuseram objeções ao crédito-prêmio no plano interno. Como situação legal do crédito-prêmio de IPI tínhamos sua vigência por tempo indeterminado com direito à fruição tanto pelos produtores-vendedores quanto pelas empresas comerciais exportadoras. Conforme verifica-se no parecer do Ilustre Procurador-Geral da Fazenda Nacional à época, doutor Cid Heráclito de Queiroz, as manifestações contrárias ao incentivo

partiram do âmbito exterior em represália à política adotada pelo Brasil em apoio às exportações.

Contudo, essa política de estímulo à exportação adotada pelo Governo brasileiro gerou agudas reclamações dos governos estrangeiros, que ameaçavam recorrer à aplicação de medidas compensatórias, como a imposição de sobretaxa tarifária a produtos brasileiros. (QUEIROZ, RDT 33:96-97)

Diante de pressões políticas externas, editou-se em 24 de janeiro de 1979 o Decreto-Lei nº 1.658 que, em seu artigo 1º, previu, pela primeira vez, a extinção do incentivo fiscal instituído pelo artigo 1º do Decreto-Lei nº 491/69. Esta dar-se-ia de forma gradual nos seguintes termos:

Artigo 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.

Em 3 de dezembro de 1979, o Decreto-Lei nº 1.722, em seu artigo 3º, trouxe nova redação ao § 2º do artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.658/79, a saber:

Artigo 3º. O § 2º do artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.658, de 24 de janeiro de 1979, passa a vigorar com a seguinte redação:

§ 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.

Em apenas quatro dias, em 7 de dezembro de 1979, ocorreu nova alteração através da edição do Decreto-Lei nº 1.724 em seu artigo 1º:

Artigo 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.

Estamos diante de três normas a incidir na vigência do crédito-prêmio de IPI. Num primeiro momento, o Decreto-Lei nº 1.658/79, previu sua extinção gradual estabelecendo como prazo fatal para sua total extinção a data de 30 de junho de 1983. Quando

o Decreto-Lei nº 1.722/79 alterou a redação do Decreto-Lei nº 1.658/79, embora tenha modificado os parâmetros em que se daria a extinção do incentivo, não previu nova data e manteve o termo final de vigência em 30 de junho de 1983.

O primeiro ponto que merece destaque a ser analisado advém da alteração introduzida no ordenamento jurídico pelo artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.724/79 que, ao prever a possibilidade de o Ministro da Fazenda aumentar ou reduzir, temporária ou definitivamente, ou extinguir o benefício fiscal, sem prescrever quaisquer descontos ou estabelecer datas para o término da vigência do artigo 1º do Decreto-Lei nº 491/69, introduziu a este um novo critério de regência e estabeleceu a incompatibilidade entre os dispositivos normativos que resultou na revogação tácita dos Decretos-Lei ns. 1.658 e 1.722, ambos de 1.979, pelo critério cronológico.

Diante do exposto, 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 nº 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 cronológico, conclui-se pela revogação dos Decretos-Leis ns. 1.658 e 1.722, ambos de 1979 (grifos nossos). (CARVALHO, 2005:12-13)

Em análise do Decreto-Lei nº 1.722/79, o Ilustre Professor José Souto Maior Borges, vai além, e, sob outra ótica, entende que este, por si só, já teve o condão de estabelecer antinomia entre as normas e revogar o termo final de vigência estabelecido em 30 de junho de 1983 e o estabelecer como termo final de vigência da última redução do valor do crédito-prêmio, reintroduzindo, dessa forma, o crédito-prêmio com vigência indeterminada.

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 artigo 3º do Decreto-Lei nº 1.722/79 introduziu. É manifesta, sob esse prisma, a antinomia entre o Decreto-Lei nº 1.658/79, artigo 1º, § 2º (prazo “fatal” de 30 de junho de 1983) e o Decreto-Lei nº 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. Na hipótese, somente se reduziu o que vigorou antes de 30 de junho de 1983 e após esse termo. Era a tensão entre o limite e a ilimitação (indeterminação) de prazo de vigência. Tensão que se resolveu pela revogação da norma antecedente – a fixadora do prazo limite de vigência (grifos nossos). (BORGES, 2005:55-56)

Em continuidade às sucessivas alterações legislativas pertinentes ao tema, ainda sob a motivação de se estimular as exportações, em 16 de dezembro de 1981, editou-se o Decreto-Lei nº 1.894, que assegurou, em seu artigo 1º, o direito ao crédito-prêmio previsto no artigo 1º do Decreto-Lei 491/69 a qualquer empresa que exportasse, ao exterior, produtos de fabricação nacional, e, em seu artigo 2º, alterou a redação do artigo 3º do Decreto-Lei nº 1.248/72 de forma a conferir o direito ao crédito-prêmio de IPI às empresas comerciais exportadoras e o proibir no tocante aos produtores-vendedores.

O Decreto-Lei nº 1.894/81 alterou, mais uma vez, o critério subjetivo da norma do crédito-prêmio de IPI quando excluiu do seu âmbito os produtores-vendedores, e acresceu as empresas exclusivamente exportadoras, tendo em vista que, de acordo com o Decreto-Lei nº 491/69, somente faziam *jus* ao incentivo as empresas que fabricassem e exportassem produtos manufaturados.

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

I – o crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados que haja incidido na aquisição dos mesmos;

II – o crédito de que trata o artigo 1º do Decreto-Lei 491/69, 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 deste artigo.

Como disposto no Decreto-Lei nº 1.724/79, o Decreto-Lei nº 1.894/81 seguiu a mesma orientação. Não previu em seu texto um termo final de vigência do crédito-prêmio e repetiu a disposição de delegação de competência ao Ministro da Fazenda, autorizando-o reduzir, aumentar ou extinguir o incentivo, no entanto, o fez de forma ainda mais ampla, concedendo discricionariedade ao Ministro da Fazenda não só aos benefícios fiscais do Decreto-Lei nº 491/69, mas a todo e qualquer incentivo fiscal à exportação, como se vê no seu artigo 3º.

Artigo 3º. O Ministro da Fazenda fica autorizado, com referência aos incentivos fiscais de exportação, a:

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

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.

Segundo Paulo de Barros Carvalho:

Se dívidas ainda restassem quanto à revogação dos Decretos-Leis ns. 1.658/79 e 1.722/79 pelo de nº 1.724/79, com a edição do Decreto-Lei nº 1.894/81 não se pode seriamente sustentar a extinção do crédito-prêmio em 30 de junho de 1983. (CARVALHO, 2005:13)

Em análise do parágrafo único, do artigo 4º do Decreto nº 1.894/81, Paulo de Barros Carvalho (2005:13) entende que “a forma de cálculo do crédito-prêmio não leva em consideração as escalas de descontos previstas pelos Decretos-Leis ns. 1.658 e 1.722, ambos de 1979, deixando claro que referidos decretos-leis foram, definitivamente, revogados”.

Dessa forma, foram expedidas inúmeras portarias ministeriais, dentre elas, merece destaque, a Portaria 960, de 7 de dezembro de 1979, e, a Portaria 78, de 1º de abril de 1981, expedidas com base no Decreto-Lei nº 1.724/79, estabelecendo como termo final de vigência 30 de junho de 1983. Enquanto que, com base, no Decreto-Lei nº 1.894/81, a Portaria 252, de 29 de novembro de 1982, e, a Portaria 176, de 12 de setembro de 1984, dispuseram no sentido da prorrogação do crédito-prêmio até 1º de maio de 1985, quando então seriam extintos.

Esse contexto normativo manteve-se até o advento da atual Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988, quando os Decretos-Leis ns. 491/69, 1.248/72 e 1.894/81, materialmente compatíveis, foram por ela recepcionados com *status* de lei ordinária.

Cabe advertir que a legislação posterior à entrada em vigor da Constituição Federal de 1988 fez referências diretas e indiretas ao crédito-prêmio de IPI sem qualquer restrição. Sob a vigência da atual Constituição, em 16 de março de 1989, o artigo 18 da Lei nº 7.739, trouxe nova redação ao artigo 1º, §1º, alínea “b”, do Decreto-Lei nº 1.894/81, *in verbis*:

*Artigo 18. A alínea “b”, do parágrafo 1º do Decreto-Lei nº 1.894, de 16 de dezembro de 1981, passa a vigorar com a seguinte redação:
§ 1º. [...] b) no caso de aquisição a comerciante não contribuinte do imposto sobre produtos industrializados – IPI, até o montante deste tributo que houver incidido na última saída do produto de estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, segundo instruções expedidas pelo Ministro da Fazenda.*

Para Roque Antônio Carrazza (2005:81), “esse dispositivo ratificou, em 1989, os incentivos-objeto do artigo 1º, do Decreto-Lei nº 1.894/81, consagrando definitivamente a ideia de que continua existindo o crédito-prêmio de IPI”⁵.

⁵ Também nesse sentido, dentre outros, o estudo de Ives Gandra da Silva Martins e Fátima Fernandez Rodrigues de Souza, publicado na *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 93, p. 134 e ss.

Em 8 de janeiro de 1992, foi editada a Lei nº 8.402, que confirmou expressamente a recepção de diversos incentivos instituídos sob a égide da Constituição de 1967. Em seu artigo 1º, restabeleceu não apenas o crédito decorrente das operações de compra de mercadorias no mercado interno destinadas à exportação, como o artigo 1º do Decreto-Lei nº 491/69, ao restabelecer o artigo 3º do Decreto-Lei nº 1.248/72, com a redação dada pelo artigo 2º, do Decreto-Lei nº 1.894/81.

Artigo 1º. São restabelecidos os seguintes incentivos fiscais:

[...]

II – manutenção e utilização do crédito do imposto sobre produtos industrializados relativo aos insumos empregados na industrialização de produtos exportados, de que trata o artigo 5º do Decreto-Lei nº 491/69, de 5 de março de 1969;

III – crédito do imposto sobre produtos industrializados incidente sobre bens de fabricação nacional, adquiridos no mercado interno e exportados de que trata o artigo 1º, inciso I, do Decreto-Lei nº 1.894, de 16 de dezembro de 1981.

A utilização do crédito-prêmio decorrente das exportações de produtos nacionais dar-se-ia consoante o disposto no Decreto-Lei nº 491/69, regulamentado pelo Decreto nº 64.833/69. O crédito seria, preferencialmente, compensado com o valor do IPI incidente sobre as vendas realizadas no mercado interno e o excedente compensado com tributos federais ou restituídos em espécie.

No entanto, a produção normativa pertinente ao tema não parou por aí. E, em 30 de março de 1999, o Secretário da Receita Federal emitiu o Ato Declaratório nº 31 onde “esclareceu” que o crédito-prêmio, instituído pelo Decreto-Lei nº 491/69, não se enquadrava nas hipóteses de restituição, ressarcimento ou compensação, previstas na IN-SRF nº 21/97.

A Instrução Normativa nº 41, publicada em 7 de abril de 2000, proibiu a compensação de créditos-prêmio decorrentes da exportação de produtos nacionais com débitos tributários de terceiro e revogou expressamente o artigo 15 da Instrução Normativa nº 21/97.

Ainda nesse sentido, em 30 de setembro de 2002, a Instrução Normativa nº 210 dispôs, em seu artigo 42, que as hipóteses de restituição, ressarcimento e compensação não abrangiam os créditos relativos ao extinto crédito-prêmio, instituído pelo artigo 1º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969.

Por fim, embora com a finalidade de restringir a compensação por crédito-prêmio de IPI, o artigo 4º da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, ao alterar o artigo 74, §12, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, expressamente menciona o crédito-prêmio instituído pelo artigo 1º do Decreto-Lei nº 491/69, nos seguintes termos:

Artigo 4º: O artigo 74 da Lei n 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

Artigo 74: [...]

[...]

§ 12 – Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses:

[...]

II – em que o crédito:

[...]

b) refira-se a crédito-prêmio instituído pelo artigo 1º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969.

Tendo o legislador promulgado em 29 de dezembro de 2004 lei restritiva de compensação do crédito-prêmio de IPI, como consequência lógico-jurídica supõe-se sua não extinção jurídica em 30 de junho de 1983, nem em 1990, mas que o dispositivo legal de sua instituição, apesar das inúmeras alterações legislativas sofridas ao longo do tempo, permanecia vigente à época da referida promulgação.

Diante de todo o exposto, o presente trabalho passará a analisar duas importantes questões com implicações diretas na vigência do crédito-prêmio de IPI. Saber se o artigo 1º do Decreto-Lei nº 491/69 continua ou não em vigor, depende do entendimento sobre a revogação dos Decretos-Lei ns. 1.658 e 1.722, ambos de 1979, pelos Decretos-Lei ns. 1.724/79 e 1.894/81. Superada essa questão, o aspecto jurídico de sua vigência até os dias de hoje está condicionada à sua recepção pela Constituição Federal de 1988. Num primeiro momento, será analisada a vigência do artigo 1º do Decreto-Lei 491/69 após 30 de junho de 1983, e, posteriormente, será demonstrada a inaplicabilidade do artigo 41 do ADCT/88 ao incentivo em estudo.

CAPÍTULO 2 – DA VIGÊNCIA DO ARTIGO 1º DO DECRETO-LEI Nº 491/69 APÓS 30 DE JUNHO DE 1983

2.1 Considerações Gerais Sobre os Fenômenos da Antinomia e da Revogação

O Direito positivo é constituído por normas que se organizam em forma de sistema. Suas normas estão dispostas em uma estrutura hierarquizada que possuem como fundamento de validade a Lei Maior. Em seu dinamismo, regula sua própria criação e transformações com a função de coordenar o comportamento humano intersubjetivo.

O sistema do Direito positivo admite a existência de contrariedades e contradições entre as normas, e, dessa forma, procura prever os mecanismos de solução dentro do próprio sistema para harmonizá-lo. Havendo regras incompatíveis que possam prejudicar a regulação da conduta humana, fundamental papel desempenha o jurista como exegeta para harmonização dos enunciados de forma a conferir consistência ao sistema.

[...] no plano científico, não há a possibilidade de conviverem proposições descritivas em sentidos opostos. A contradição ou a contrariedade entre tais elementos excluiria a pretensão de verdade do discurso da ciência, esvaziando-se de sentido. A consistência, portanto, é critério de construção do sistema do Direito positivo. É postulado a que o intérprete deve ater-se para a produção das unidades normativas e do sistema como um todo. Quanto ao sistema da ciência do Direito, a consistência figura como condição necessária, sem a qual não há que se falar em linguagem específica. (CARVALHO, 2005:5)

A existência de conflitos normativos decorre da impossibilidade do legislador conhecer todas as normas existentes no ordenamento jurídico. Portanto, é plausível a edição de normas antinômicas.

A antinomia ou incompatibilidade normativa ocorre quando no plano do sistema do Direito positivo há contrariedades ou contradições, ou seja, quando surgem normas que estipulam mandamentos em sentidos opostos.

Normas contrárias surgem quando, num sistema especificamente considerado, uma delas proíbe determinada conduta enquanto outra a torna obrigatória. Por outro lado, a contradição se dá quando uma norma proíbe que se faça algo e outra permite que se faça. Num e noutro caso o intérprete se depara com o que se convencionou chamar de antinomia ou incompatibilidade normativa. (CARVALHO, 2005:5-6)

Tem-se a antinomia em decorrência da própria dinamicidade existente na estrutura do sistema jurídico, podendo ser real ou aparente. Será aparente, quando a utilização dos mecanismos previstos pelo sistema for suficiente para sanar a incompatibilidade normativa. No caso, os critérios de solução são normas integrantes do próprio ordenamento jurídico, e, resolve-se o conflito normativo com a subsunção a esses critérios. No entanto, quando o intérprete para escolher a norma aplicável faz uso desses critérios, e, ainda assim, subsiste a contrariedade ou a contradição, está-se diante de uma antinomia real que, embora resolúvel, não deixa de ser uma antinomia, pois a solução aplicada é válida apenas ao caso concreto *sub judice* conforme o disposto nos artigos 4º e 5º, ambos da Lei de Introdução ao Código Civil, que dispõe nos seguintes termos:

Artigo 4º. Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito.

Artigo 5º. Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum.

O sistema jurídico brasileiro positivou como mecanismos de solução de antinomias os critérios hierárquico, cronológico e da especialidade. O critério hierárquico decorre da própria estrutura sistemática do ordenamento jurídico, os demais estão previstos no artigo 2º e seus parágrafos, da Lei de Introdução do Código Civil, nos seguintes termos:

Artigo 2º. Não se destinando a vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou a revogue.

§ 1º. A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

§ 2º. A lei nova que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a anterior.

§ 3º. Salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência.

Como critérios a serem aplicados, o supramencionado artigo traz no §1º o critério cronológico (*lex posterior derogat legi priori*), segundo o qual se houver duas ou mais normas do mesmo nível hierárquico, a lei posterior prevalece sobre a anterior. Tem-se nesse dispositivo, a autorização para que o legislador revogue regra jurídica vigente mediante a criação de novo preceito, com ela incompatível, que ocupará seu lugar. E, no §2º, o critério da especialidade (*lex specialis derogat legi generali*), onde a norma especial (*lex specialis*), possuidora de todos os elementos típicos da norma geral (*lex generali*) mais seus elementos

especializantes, revoga a norma geral quando com ela incompatível ou coexiste harmonicamente no sistema, sem que uma revogue a outra, quando com ela não conflitar.

A antinomia ou incompatibilidade normativa pode ser total ou parcial. Será total, quando a norma revogadora cuidar de toda matéria prevista na norma revogada, e parcial, quando apenas alguns dos enunciados da norma revogadora forem inconciliáveis com a norma revogada.

A ilustre Professora Maria Helena Diniz, ao discorrer sobre o tema, entende que:

Deveras, se:

a) a inconsistência for total, será difícil deixar de lado o critério 'lex posterior derogat legi priori';

b) a inconsistência for total-parcial, sendo a última norma especial, a 'lex posterior' operará conjuntamente com a 'lex specialis';

c) houver inconsistência de norma especial anterior e norma geral posterior, a 'lex specialis' pode, conforme o caso, prevalecer sobre a 'lex posterior';

d) a inconsistência for parcial, a 'lex posterior' apoiará a presunção de que a norma mais recente prefere a anterior, mas nem sempre. A 'lex posterior' apenas será aplicada se o legislador teve o propósito de afastar a anterior. Todavia, nada obsta que tenha tido a intenção de incorporar a nova norma, de modo harmônico, ao direito existente. A decisão sobre qual das duas possibilidades deve ser aplicada ao caso concreto dependerá de uma resolução alheia ao texto.

[...]

A mera justaposição de dispositivos legais, gerais ou especiais, a normas existentes não terá o condão de afetá-las. Assim sendo, lei nova que vier a contemplar disposição geral ou especial, a par das já existentes, não revogará, nem alterará a lei anterior. Se a nova lei apenas estabelecer disposições especiais ou gerais, sem conflitar com a antiga, não a revogará.

[...]

Para que haja revogação será preciso que a disposição nova, geral ou especial, modifique expressa ou insitamente a antiga, dispondo sobre a mesma matéria diversamente. (DINIZ, 2009:78-79)

O critério hierárquico (*lex superior derogat lex inferiori*) baseia-se na superioridade de uma fonte normativa sobre a outra. Em havendo conflito que envolva normas de diferentes níveis hierárquicos, prevalecerá a de nível mais alto qualquer que seja sua ordem cronológica.

Pelo princípio da continuidade, as leis são editadas para adentrarem o ordenamento jurídico e vigerem por indeterminado. Uma vez promulgada e publicada, começa a obrigar indefinidamente até que outra a modifique ou revogue.

Segundo a professora Maria Helena Diniz (2009:69) “revogar é tornar sem efeito uma norma, retirando sua obrigatoriedade. Revogação é um termo genérico que indica a ideia de cessação da existência da norma obrigatória”.

O gênero revogação contém como espécies a ab-rogação e a derrogação. Na ab-rogação, a revogação é total, a lei nova regula inteiramente a matéria da norma anterior ou é

com ela inteiramente incompatível, explícita ou implicitamente. Enquanto que, na derrogação o que ocorre é a revogação parcial, ou seja, tornam-se sem efeitos apenas os dispositivos atingidos pela incompatibilidade da lei nova, a lei anterior permanece em vigência.

Diz-se que a revogação é expressa quando o texto da norma revogadora dispõe claramente sobre o fim da vigência da normas ou dispositivos que pretende revogar. Quando a revogação decorrer da incompatibilidade entre a lei nova e a antiga, pelo fato de que a nova passa a regular parcial ou inteiramente a matéria tratada pela anterior, por força da aplicação do artigo 2º, §1º, da LICC, a revogação será tácita ou indireta.

Com base no exposto, serão analisados os aspectos jurídicos pertinentes à vigência do crédito-prêmio de IPI. Afinal, para saber se o referido incentivo findou em 30 de junho de 1983, é necessário que, em análise da legislação pertinente ao tema, as antinomias sejam percebidas e solucionadas. Para isso, dois pontos serão enfrentados nesse estudo, o primeiro deles, trata da revogação do Decreto-Lei nº 491/69 pelo Decreto-Lei nº 1.658/79, e, o segundo, da revogação do Decreto-Lei nº 1.658/79 pelos Decretos-Lei ns. 1.724/79 e 1.894/81 diante das implicações da declaração parcial de inconstitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal.

2.2 Da Revogação dos Decreto-Lei ns. 1.658 e 1.722, ambos de 1979, pelos Decretos-Lei ns. 1.724/79 e 1.894/91, Após as Declarações Parciais de Inconstitucionalidade

Como já foi exposto no capítulo primeiro, o Decreto-Lei nº 1.658/79 previu pela primeira vez a extinção gradual do crédito-prêmio. Posteriormente, foi alterado pelo artigo 3º do Decreto-Lei nº 1.722/79, que manteve como termo final de vigência do incentivo a data de 30 de junho de 1983, mas alterou os parâmetros em que se dariam a redução até sua definitiva extinção. As controvérsias surgidas, e que aqui serão enfrentadas, são concernentes à revogação dos referidos Decretos-Lei pelos Decretos-Lei ns. 1.724/79 e 1.894/81. Teriam essas normas sido revogadas pelo Decreto-Lei nº 1.724/79 ou pelo Decreto-Lei nº 1.894/81?

Num primeiro momento, será analisado o Decreto-Lei nº 1.724/79. Esse Decreto-Lei, ao delegar ao Ministro da Fazenda a competência para “aumentar, ou reduzir, temporária ou definitivamente, ou extinguir os estímulos fiscais de que tratam os artigos 1º e 5º do Decreto-Lei nº 491/69”, estabeleceu incompatibilidade normativa com o Decreto-Lei nº 1.658/79. Afinal, não se poderia autorizar que se aumentasse definitivamente, ou seja, por

tempo indeterminado, um benefício, mantida as regras anteriores que impunham sua redução gradual e um termo de extinção.

Trata-se, nos dizeres de Eduardo Espínola (1943:78), “de uma impossibilidade de aplicar, contemporaneamente, a uma determinada relação jurídica, a lei antiga e a lei nova”. Teríamos aqui, mera aplicação do princípio *lex posteriori derogat lex priori*, previsto pelo artigo 2º, §1º, da LICC, não fossem as controvérsias surgidas com a declaração parcial de inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal com relação ao Decreto-Lei nº 1.724/79, ora em estudo.

No entanto, levantou-se perante o Excelso Supremo Tribunal Federal, via controle difuso, o questionamento sobre a constitucionalidade dessa delegação normativa ao Ministro da Fazenda. A Constituição de 1967, com a emenda de 1969, vigente à época, no seu artigo 6º, parágrafo único, assim como a Constituição de 1988, também albergava o princípio da estrita legalidade. O fundamento decisório foi o da ilegalidade da delegação proibida constitucionalmente, pelo então artigo 6º da Constituição de 1967/69, que declarava a independência e harmonia dos Poderes da União, Legislativo, Executivo e Judiciário, conforme, também, o artigo 2º da Constituição Federal de 1988.

Artigo 6º. São Podêres da União, independentes e harmônicos, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

Parágrafo único. Salvo as exceções previstas nesta Constituição, é vedado a qualquer dos Podêres delegar atribuições; quem fôr investido na função de um deles não poderá exercer a de outro.

E, nesse sentido, nos autos dos Recursos Extraordinários ns. 180.828, 186.359, 186.623 e 250.288, decretou-se a inconstitucionalidade da mencionada delegação concedida ao Ministro da Fazenda para “reduzir, suspender ou extinguir” o aludido incentivo fiscal e, via de consequência, as portarias que regulamentaram essa questão, especialmente as Portarias ns. 960/79, 78/81, 270/81, 252/82 e 176/84.

RE 186.623 (Relator Ministro CARLOS VELLOSO, J. 26.11.2001, DJ. 12.04.2002): CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. INCENTIVOS FISCAIS: CRÉDITO-PRÊMIO: SUSPENSÃO MEDIANTE PORTARIA. DELEGAÇÃO INCONSTITUCIONAL. D.L. 491, de 1969, arts. 1º e 5º; D.L. 1.724, de 1979, artigo 1º; D.L. 1.894, de 1981, artigo 3º, inc. I. C.F./1967.

I – É inconstitucional o artigo 1º do D.L. 1.724, de 7.12.79, bem assim o inc. I do artigo 3º do D.L. 1.894, de 16.12.81, que autorizaram o Ministro de Estado da Fazenda a aumentar ou reduzir, temporária ou definitivamente, ou restringir os estímulos fiscais concedidos pelos artigos 1º e 5º do D.L. nº 491, de 05.3.69. Caso em que tem-se delegação proibida: CF/67, artigo 6º. Ademais, matérias reservadas à lei não podem ser revogadas por ato normativo secundário.

II – R.E. conhecido, porém não provido (letra b).

RE 250.288 (Relator Ministro MARCO AURÉLIO, J. 12.12.2001, DJ. 19.04.2002): RECURSO EXTRAORDINÁRIO – ALÍNEA "B" DO INCISO III DO ARTIGO 102 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

O fato de a Corte de origem haver declarado a inconstitucionalidade de lei federal autoriza, uma vez atendidos os pressupostos gerais de recorribilidade, o conhecimento do recurso extraordinário interposto com alegada base na alínea "b" do permissivo constitucional.

TRIBUTO – REGÊNCIA – PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA – GARANTIA CONSTITUCIONAL DO CIDADÃO.

Tanto a Carta em vigor, quanto – na feliz expressão do ministro Sepúlveda Pertence – a decaída encerram homenagem ao princípio da legalidade tributária estrita. Mostra-se inconstitucional, porque conflitante com o artigo 6º da Constituição Federal de 1969, o artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.724, de 7 de dezembro de 1979, no que implicou a esdrúxula delegação ao Ministro de Estado da Fazenda de suspender – no que possível até mesmo a extinção – “estímulos fiscais de que tratam os artigos 1º e 5º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969”.

RE 186.359 (Relator Ministro MARCO AURÉLIO, J. 14.03.2002, DJ. 10.05.2002): TRIBUTO – BENEFÍCIO – PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA.

Surgem inconstitucionais o artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.724, de 7 de dezembro de 1979, e o inciso I do artigo 3º do Decreto-Lei nº 1.894, de 16 de dezembro de 1981, no que implicaram a autorização ao Ministro de Estado da Fazenda para suspender, aumentar, reduzir, temporária ou definitivamente, ou extinguir os incentivos fiscais previstos nos artigos 1º e 5º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969.

RE 180.828 (Relator Ministro CARLOS VELLOSO, J. 14.03.2002, DJ. 14.03.2002): CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. INCENTIVOS FISCAIS: CRÉDITO-PRÊMIO: SUSPENSÃO MEDIANTE PORTARIA. DELEGAÇÃO INCONSTITUCIONAL. D.L. 491, de 1969, arts. 1º e 5º; D.L. 1.724, de 1979, artigo 1º; D.L. 1.894, de 1981, artigo 3º, inc. I. C.F./1967.

I – Inconstitucionalidade, no artigo 1º do D.L. 1.724/79, da expressão “ou reduzir, temporária ou definitivamente, ou extinguir”, e, no inciso I do artigo 3º do D.L. 1.894/81, inconstitucionalidade das expressões “reduzi-los” e “suspendê-los ou extingui-los”. Caso em que se tem delegação proibida: C.F./67, artigo 6º. Ademais, matérias reservadas à lei não podem ser revogadas por ato normativo secundário.

II – R.E. conhecido, porém não provido (letra b).

As supramencionadas declarações de inconstitucionalidade do STF foram parciais, seja por se referirem apenas às expressões “ou reduzir, temporária ou definitivamente, ou extinguir” (RE 180.828-4/RS), seja por aludir tão somente à expressão “ou extinguir” (RE 186.623-3/RS, RE 250.228-0/SP, RE 186.359-5/RS). Dessa maneira, a parte do Decreto-Lei nº 1.724/79 não declarada inconstitucional, uma vez que lógica e teleologicamente independente da parte declarada inconstitucional, permaneceu válida e vigente, portanto, mantida a incompatibilidade normativa com o Decreto-Lei nº 1.658/79 (a autorização para aumentar, temporária ou definitivamente, contrária à imposição anterior de redução gradual e extinção do estímulo fiscal) produziu seus efeitos como cláusula revocatória (revogadas as disposições em contrário).

Ora, o Dec.-lei 1.724/79 era composto por apenas dois arts.: o 1º que, atingido pela declaração parcial de inconstitucionalidade pelo STF (tão-só no tocante à exclusão dos poderes para reduzir ou extinguir), foi, entretanto, mantido incólume pelo Colendo Tribunal no que se refere à delegação de atribuição ao Ministro para aumentar os estímulos fiscais dos arts. 1º e 5º do Dec.-lei 491/69, (respectivamente os incentivos do crédito-prêmio e da manutenção dos créditos-fiscais do IPI), bem como preservado integralmente, no que se refere ao comando de seu artigo 2º que determinava sua entrada em vigor na data da sua publicação e revogava as disposições em contrário, quais sejam aquelas mesmas normas dos Dec.-lei 1.658/79 e 1.722/79 que proclamavam a extinção do crédito-prêmio após 30.06.1983, em frontal contradição, ao Dec.-Lei 1.724/79 que previa, dispunha para o futuro, que o Ministro da Fazenda poderia aumentar os incentivos fiscais previstos nos arts. 1º e 5º do Dec.-lei 491/69.

E óbvio que, mantido como válido e eficaz o poder para o Ministro da Fazenda aumentar os incentivos fiscais do crédito-prêmio e da manutenção de créditos, comando com nítido teor de natureza premial, favorecedor, estimulador da promoção das exportações e revogando o artigo 2º as disposições em contrário (e nada mais contrário que prever a extinção do incentivo que se está ampliando e fortalecendo sem prazo determinado de vigência), restou irremediavelmente revogado o prazo certo de extinção futura dos Dec.-lei 1.658/79 e 1.722/79 para 30.06.1983 (grifos nossos). (CALDERARO, RT 850:129-130)

Se, em sentido contrário, entendermos que a autorização para “aumentar” o crédito-prêmio de IPI foi preservada como constitucional no julgamento dos supramencionados recursos extraordinários, porque o STF, em suas decisões, por maioria de votos, considerou que, em se tratando de controle difuso de constitucionalidade, caberia apenas ser declarada a inconstitucionalidade do que estava em causa (a autorização para reduzir, temporária ou definitivamente, ou extinguir o crédito fiscal instituído pelo Decreto-Lei nº 491/69) e não porque a entendeu ser constitucional, ou, se considerarmos uma possível declaração total de inconstitucionalidade do Decreto-Lei nº 1.724/79, retirando-lhe qualquer força revocatória com relação ao Decreto-Lei nº 1.658/79 em razão dos efeitos *ex tunc* da decretação de inconstitucionalidade que implicariam na manutenção de sua vigência, ainda assim, toda essa ponderação não se sustentaria no tocante à força revocatória do Decreto-Lei nº 1.894/81.

Com relação ao Decreto nº 1.894/81, vale também o que se afirmou a respeito do Decreto-Lei nº 1.724/79, ou seja, incompatibilidade do dispositivo que autoriza o Ministro da Fazenda a majorar o crédito-prêmio de IPI (artigo 3º, inciso I, do Decreto-Lei nº 1.894/81) com as normas legais que impunham a redução gradual desse incentivo fiscal, até sua total extinção em 30 de junho de 1983, contidas no Decreto-Lei nº 1.658/79. Dada a impossibilidade lógica e prática de se aplicar, simultaneamente, à mesma relação jurídica uma norma que impunha a redução gradual de um incentivo fiscal, até a sua definitiva extinção, e uma outra que autoriza a majoração, em consonância com o §1º, do artigo 2º, da LICC, que

prevê a revogação tácita de lei anterior por sua incompatibilidade com lei posterior, de prevalecer, em princípio, a posterior.

Qual seria então a diferença entre a força revocatória dos Decretos-Lei ns. 1.724/79 e 1.894/81, uma vez que ambos foram declarados pelo STF, em controle difuso, sob os mesmos fundamentos decisórios, parcialmente inconstitucionais no tocante à delegação de competência normativa ao Ministro da Fazenda?

Ocorre que, quando se analisa a questão da inconstitucionalidade, relevante na presente controvérsia, se consideramos uma possível decretação total de inconstitucionalidade do Decreto-Lei nº 1.724/79, em razão das ponderações feitas, em seus votos nos Recursos Extraordinários supramencionados, pelo eminente Ministro Moreira Alves, o Decreto-Lei nº 1.724/79 perderia sua força revocatória. O mesmo não se pode afirmar com relação à inconstitucionalidade do Decreto-Lei nº 1.894/81.

O Supremo Tribunal Federal, no acórdão do Recurso Extraordinário nº 180.828-4/RS, declarou a inconstitucionalidade parcial do inciso I, artigo 3º do Decreto-Lei nº 1.894/81, no tocante às expressões “reduzi-los” e “suspêndê-los ou extingui-los”. Também nesse caso, se considerarmos que a razão do dispositivo ter sido declarada parcialmente inconstitucional assenta-se em ponderações para evitar, no controle difuso de constitucionalidade, decisão sobre o que não esteja em causa, mesmo em havendo decretação de inconstitucionalidade que incluísse a expressão “majorá-los” ou atingisse integralmente o inciso I, do artigo 3º, do Decreto-Lei nº 1.894/81, ainda assim restaria uma ampla parte desse diploma normativo compatível tanto com a Constituição de 1967/69 (questão estrita da constitucionalidade) quanto com a Constituição de 1988 (recepção) capaz de revogar o Decreto nº 1.658/79 com as alterações trazidas pelo Decreto-Lei nº 1.722/79.

Vejamos, o Decreto-Lei nº 1.894/81 foi além da delegação passível de ser inteiramente considerada inconstitucional prevista em seu artigo 3º, inciso I, e restabeleceu, expressamente, o incentivo fiscal cogitado, em favor de todas as empresas exportadoras de produtos nacionais e empresas comerciais exportadoras, sem determinação de prazo, de forma que sua vigência e, portanto, a força revocatória dos dispositivos constitucionais, não ficaria prejudicada pela declaração de inconstitucionalidade deste.

A inconstitucionalidade de parte de uma lei não atinge a parte constitucionalmente válida, exceto se houver uma dependência lógica ou teleológica das partes, de modo que não se possa conceber isoladamente a parte conforme à Constituição, hipótese em que se impõe a declaração da inconstitucionalidade total. (NEVES, 1988:121)

Essa não é a situação da inconstitucionalidade da delegação prevista no artigo 3º, inciso I, do Decreto-Lei nº 1.894/81. As outras partes desse diploma normativo têm sentido e função independentemente da norma delegatória.

Ao contrário do que ocorreu com o Decreto nº 1.724/79, o Decreto-Lei nº 1.894/79 foi editado em um contexto mais abrangente e não se restringiu a normas delegatórias passíveis de serem consideradas inconstitucionais em sua totalidade. A delegação de competência ao Ministro da Fazenda tratava-se apenas de uma das normas contrárias ao Decreto-Lei nº 1.658/79.

Em parecer sobre o assunto, o Ilustre Tércio Sampaio Ferraz Jr, discorre com clareza:

O Decreto-Lei nº 1.894/81 (artigo 1º) estendeu o crédito-prêmio de IPI a quaisquer empresas exportadoras de produtos nacionais manufaturados, sendo que o correspondente dispositivo não foi considerado inconstitucional.

Ora, essa extensão, prevista pelo dispositivo [artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.894/81] objetivava induzir ou influenciar as escolhas dos agentes econômicos e dessa forma, transformar a configuração da economia, o que evidentemente demandava tempo para a produção de resultados [...]

*Pois bem, se admitíssemos (conforme a alteração da jurisprudência até agora constante) como válida a data de extinção do crédito em 30 de junho de 1983, fixada no Decreto-Lei 1.722/79, então o posterior Decreto-Lei 1.894/81, cuja vigência era prevista a partir de janeiro de 1982, teria objetivado introduzir estímulo sem efetividade social. Afinal, **em termos de vontade do legislador, terá sido absolutamente incoerente estender um incentivo, mas sem poder produzir os resultados almejados, por insuficiência de tempo de vigência da norma** (grifos nossos). (FERRAZ, 2005:50)*

O legítimo restabelecimento do crédito-prêmio pelo artigo 1º, inciso II, do Decreto-Lei nº 1.894/81, disposição contida no diploma legal isenta de qualquer vício de constitucionalidade, não é afetada pela declaração de inconstitucionalidade da delegação para que o Ministro da Fazenda extinga tal incentivo contido no artigo 3º, I, do referido Decreto-Lei. Nesse sentido, estabeleceu-se o entendimento das duas turmas do Superior Tribunal de Justiça competentes para o julgamento da matéria. Segue a transcrição da ementa de decisão proferida em julgamento pela Primeira Turma do STJ, cujo relator foi o eminente Ministro José Delgado:

TRIBUTÁRIO. CRÉDITO-PRÊMIO. DECRETOS-LEIS NS. 491/69, 1724/79, 1722/79, 1658/79 E 1894/81.

1. 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.

2. 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 (grifos nossos).

3. *Teses desenvolvidas pela agravante que se apresentam infrutíferas à reforma da decisão hostilizada, pelo que se impõe a sua manutenção.*
4. *Agravo regimental improvido.*⁶

Assim, concluímos que o Decreto-Lei nº 1.894/81 restabeleceu o caráter indeterminado da vigência do artigo 1º do Decreto-Lei nº 491/69, em razão, como demonstramos, não só do seu artigo 3º, inciso I, como também dos seus outros dispositivos normativos. Tendo submetido o termo final de vigência ao Ministro da Fazenda, e, considerada inconstitucional tal delegação, o artigo 1º do Decreto-Lei nº 491/69 voltou a vigorar por tempo indeterminado, sem que o fim de sua vigência ficasse submetido ao arbítrio do Ministro da Fazenda.

2.3 A Tese Fazendária e Suas Inconsistências Jurídicas

Pretende a Fazenda Nacional limitar a vigência do crédito-prêmio a 30 de junho de 1983. Entende que, uma vez declarada a inconstitucionalidade das autorizações para que o Ministro da Fazenda extinguisse o mencionado incentivo, voltaria a vigorar o prazo extintivo previsto no Decreto-Lei nº 1.658/79.

Argumenta que o artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.658/79, modificado pelo Decreto-Lei nº 1.722/79, fixou em 30.06.1983 a data da extinção do incentivo fiscal previsto no artigo 1º do Decreto-Lei nº 491/69 (crédito-prêmio de IPI relativos à exportação de produtos manufaturados). Assim, os Decretos-Leis ns. 1.724/79 (artigo 1º) e 1.894/81 (artigo 3º), conferindo ao Ministro da Fazenda delegação legislativa para alterar as condições de vigência do incentivo, poderiam, se fossem constitucionais, ter operado, implicitamente, a revogação daquele prazo fatal. Todavia, os tribunais, inclusive o STF, reconheceram e declararam a inconstitucionalidade daqueles preceitos normativos de delegação. Mas, como em nosso sistema, a inconstitucionalidade acarreta a nulidade *ex tunc* das normas viciadas, que, em consequência, não estão aptas a produzir qualquer efeito jurídico legítimo, muito menos o de revogar legislação anterior. E, conclui que, por serem inconstitucionais o artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.724/79 e o artigo 3º do Decreto-Lei nº 1.894/81, não revogaram os preceitos normativos dos Decretos-Lei ns. 1.658/79 e 1.722/79, ficando mantida, portanto, a data de extinção do incentivo fiscal.

⁶ Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 250.914/DF. Ementa publicada no DJ em 28/02/2000, p. 71.

O principal argumento da Fazenda consiste na alegação de repristinação do Decreto-Lei nº 1.658/79 diante das declarações de inconstitucionalidade proferidas pelo STF (RE 180.828-4/RS, RE 186.623-3/RS, RE 250.228-0/SP, RE 186.359-5/RS) que teriam implicado na perda da força revocatória dos Decretos-Lei ns. 1.724/79 e 1.894/81.

Não há que se falar em repristinação do Decreto-Lei nº 1.658/79, como quer a Fazenda, quanto a seu prazo extintivo por força da declaração parcial de inconstitucionalidade das expressões retiradas do texto dos Decretos-Lei ns. 1.724/79 e 1.894/81. O fenômeno da repristinação não se presume, é medida excepcional, e só ocorreria se, por ocasião da decretação de inconstitucionalidade, com a retirada da parte maculada, resultasse, efetivamente, uma lacuna no ordenamento jurídico, que precisasse ser preenchida sob pena do restante tornar-se inoperável, e ainda assim, o próprio Supremo precisaria ter procedido essa declaração com a manifestação da legislação substituta revigorada. O que não ocorreu, já que os comandos normativos restantes foram suficientes, válidos e eficientes para continuar regendo a matéria. Certo é que, o prazo fatal do Decreto-Lei nº 1.658/79 foi revogado pelos Decretos-Lei ns. 1.724/79 e 1.894/81, que conferiram prazo indeterminado de vigência ao crédito-prêmio.

Essa questão foi amplamente discorrida no presente estudo e, juntamente com o posicionamento de grandes doutrinadores, como Paulo de Barros Carvalho, Roque Antônio Carrazza, José Souto Maior Borges, Francisco R. S. Calderaro, dentre os tantos outros que se manifestaram sobre o tema, seguimos convictos no entendimento de que os Decretos-Lei ns. 1.724/79 e 1.894/81, mesmo com as aludidas partes de inconstitucionalidade relativa à referida delegação neles contida, pelas razões já anteriormente expostas, revogaram os Decretos-Lei ns. 1.658 e 1.722, ambos de 1979.

Superada essa questão, verificam-se as inúmeras incongruências da tese fazendária quando da singela análise de algumas das tantas portarias expedidas pelo próprio Ministro da Fazenda, que em muitos casos, utilizou-se das atribuições conferidas pelos diplomas normativos que hoje alega a ineficácia, e, da mesma forma, reconheceu, com base neles, expressamente a vigência do incentivo com a ampliação do seu aspecto subjetivo e prorrogação do prazo de extinção trazido pelo Decreto-Lei nº 1.658/79.

Dentre as tantas incompatibilidades existentes entre a tese fazendária e seu acervo normativo, destacaremos aqui a Portaria 252, de 29 de novembro de 1982, expedida com base no Decreto-Lei nº 1.894.81, que dispõe, em seu inciso I:

I – O crédito a que se refere a Portaria nº 78⁷, de 1º de abril de 1981, será de 11% (onze por cento) até 30 de abril de 1985, extinguindo-se após essa data (grifo nosso).

Com a mesma relevância para demonstrarmos as inconsistências da tese fazendária, vale ressaltar a Portaria 176, expedida em 12 de setembro de 1984, onde o Ministro da Fazenda no uso das atribuições do Decreto-Lei nº 1.894/81, que hoje considera ineficaz, prorrogou mais uma vez o incentivo, agora para 1º de maio de 1985, portanto, mais de um ano após a data na qual alega a Fazenda Nacional ter havido a extinção.

O Ministério da Fazenda, no uso da competência que lhe foi atribuída pelo artigo 3º, item I, do Decreto-Lei nº 1.894, de 16 de dezembro de 1981, resolve:

I – A alíquota para cálculo do crédito a que se refere o item I da Portaria nº 78, de 1º de abril de 1981, será de 9% (nove por cento), em novembro de 1984; 7% (sete por cento), em dezembro de 1984; 5% (cinco por cento), em janeiro de 1985; 4% (quatro por cento), em fevereiro de 1985; 3% (três por cento), em março de 1985; 2% (dois por cento), em abril de 1985.

II – A partir de 1º de maio de 1985 fica extinto o crédito-prêmio a que se refere o item I da Portaria nº 78, de 1º de abril de 1981 (grifo nosso).

Com base no Decreto-Lei nº 1.724/79, inúmeras Portarias foram expedidas não só confirmando sua vigência, como regulamentando sua ampliação. Como a Portaria 89 de 08.04.1981, que ampliou as operações que passaram a gozar do incentivo e estabeleceu sua administração pela CACEX⁸ com o respectivo pagamento em dinheiro, mediante depósito em conta corrente do exportador, e não mais em crédito como até então.

Também com base neste Decreto-Lei, Portarias como a 110 de 30.04.1981, 208 de 26.08.1981, 221 de 15.09.1981, 286 de 16.12. 1981 e 291 de 17.12.1981, dispuseram no sentido de ampliação da relação dos produtos industrializados a usufruir do incentivo.

Após o restabelecimento do crédito-prêmio pelo Decreto-Lei nº 1.894/81, o próprio Ministro da Fazenda reconheceu a subsistência do incentivo para depois de 30 de junho de 1983. Da mesma forma, foram expedidas uma enorme quantidade de Portarias (161 de 08.07.1983, 264 de 17.10.1983, 267 de 25.10.1983, 294 de 06.12.1983, 5 de 05.01.1984, 6 de 05.01.1984, 9 de 09.01.1984, 50 de 26.03.1984, 84 de 23.05.1984, 86 de 23.05.1984, 94 de 05.06.1984, 95 de 05.06.1984, 143 de 31.07.1984, 156 de 09.08.1984, 195 de 04.10.1984, 205 de 04.10.1984, 32 de 11.03.1985) que só beneficiaram os exportadores, com ampliação

⁷ A portaria 78 foi expedida pelo Ministro da Fazenda, em 1º de abril de 1981, quando ainda vigorava o prazo de extinção do incentivo previsto no artigo 1º, §2º, do Decreto-Lei nº 1.658/79.

⁸ Vide Comunicado Cacex nº 32 de 20/10/82 e Comunicado Decan nº 648 de 20/01/84, que descrevem minuciosamente como se habilitar ao crédito, forma de cálculo, valor do ressarcimento e pagamento do crédito-prêmio.

de direitos, todas invocando expressamente em seu preâmbulo as atribuições conferidas pelo artigo 3º, inciso I, do referido Decreto-Lei.

Não bastassem todas as Portarias expedidas, confirmando o que temos dito, tem-se, em 27 de agosto de 1981, no esclarecedor parecer do ilustre Cid Heráclito de Queiroz, então Procurador-Geral da Fazenda, o reconhecimento expresso da revogação do Decreto-Lei nº 1.658/79, como se segue:

*71 – Dispondo sobre os estímulos fiscais criados pelos arts. 1º e 5º do Dec.-Lei 491, de 1969, e tendo autorizado o Ministro da Fazenda não só a aumentar ou reduzir, temporária ou definitivamente, mas também a extinguir referidos estímulos, **de forma clara revogou os Dec.-Lei nº 1.658 e 1.722 de 1979**, regulou a matéria em contradição com aqueles diplomas legais, de modo que hoje a concessão ou retirada desses estímulos depende de ato discricionário do Ministro da Fazenda (grifo nosso).*

72 – Ora, a Lei de Introdução ao Código Civil dispõe, no §1º, de seu artigo 2º que: §1º. A Lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando com ela seja incompatível ou quando regule a matéria de que tratava a lei anterior.

74 – Dessa forma, quando o Dec.-Lei 1.724/79, estabeleceu que o Ministro da Fazenda poderá aumentar ou reduzir, ou ainda, extinguir os benefícios fiscais dos arts. 1º e 5º, do Dec.-Lei 491, de 1969, não só abrangeu a competência limitada do Poder Executivo (artigo 1º do Dec.-Lei 1.722 de 1979), para dispor sobre a forma de utilização de tais créditos, como também fulminou a aplicabilidade do comando extintivo previsto no Dec.-Lei 1.658 de 1979, porquanto incompatível a existência de uma norma determinando extinguir outra, posterior que, além de autorizar igualmente a extinção, prevê, concomitantemente, a possibilidade de ampliação dos estímulos fiscais em tela.

75 – Sem dúvida, as normas do Dec.-Lei 1.658 de 1979, modificado pelo Dec.-Lei 1.722, de 03.12.1979, que regulavam a extinção, gradual, no tempo, do denominado crédito-prêmio (Dec.-Lei 491, de 1969), são incompatíveis com o preceito, posterior, do Dec.-Lei 1.724, de 07.12.1979, que atribui competência discricionária ampla ao Ministro da Fazenda, para extinguir o referido estímulo fiscal, vale dizer, sem as limitações fixadas nos Decretos-Leis anteriores (grifos nossos).

76 – Mais reforça essa exegese a competência, também discricionariamente ampla, dada ao Ministro da Fazenda, para aumentar o crédito-prêmio, sem quaisquer limitações, salvo as relativas à natureza desse benefício⁹.

Se, realmente, considera a União, extinto o crédito-prêmio de IPI por força do Decreto-Lei nº 1.658/79, com a nova redação do Decreto-Lei nº 1.722/79, em 30 de junho de 1983, qual a razão de ter concedido o incentivo, com o respectivo pagamento em dinheiro efetuado pela CACEX após as exportações realizadas após essa data? Se assim fosse, qual a necessidade de se expedir a Portaria 176, de 12 de setembro de 1984, com fundamento do Decreto-Lei nº 1.894/81, ao invés do Decreto-Lei nº 1.658/79, para se extinguir em 1º de maio de 1985 incentivo já extinto em 30 de junho de 1983? Como poderia a Fazenda

⁹ Parecer IV de 27.08.81, publicado na *Revista de Pareceres da PGFN*, 1981, t. II, p. 473 e ss.

Nacional ter pretendido, em setembro de 1984, regular e extinguir, a partir de maio de 1985, um incentivo fiscal que hoje alega ter sido extinto em 30 de junho de 1983?

Todas essas indagações nos levam ao entendimento de que a tese fazendária não atende ao mínimo grau de lógica jurídica para que, seriamente, possa ser sustentada.

Convencidos de que o Decreto-Lei nº 1.658/79, alterado pelo artigo 3º do Decreto-Lei nº 1.722/79, foi revogado tacitamente pelo Decreto-Lei nº 1.894/81, independentemente da inconstitucionalidade do inciso I, do artigo 3º deste diploma normativo, cabe-nos enfrentarmos no capítulo seguinte a questão do fenômeno da recepção do artigo 1º do Decreto-Lei nº 491/69, instituidor do incentivo do crédito-prêmio em estudo, pela ordem jurídica instaurada pela Constituição Federal de 1988. A esse propósito, analisaremos a controvérsia existente na interpretação do artigo 41, §1º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

CAPÍTULO 3 – DA INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 41 DO ADCT AO CRÉDITO-PRÊMIO DE IPI

3.1 Conceito de Incentivo Fiscal

Compartilhamos do entendimento de ser o crédito-prêmio de IPI um incentivo fiscal. Para um melhor esclarecimento, será exposto o entendimento doutrinário sobre o conceito de incentivo fiscal.

Segunda a clássica definição de Antônio Roberto Sampaio Dória:

Os incentivos fiscais são regras jurídicas de motivação de tal ou qual espécie de comportamento, coincidente com os interesses e objetivos do bem-estar social e/ou do desenvolvimento nacional na estimação estatal. (DÓRIA apud ATALIBA, RDT 55:162)

Na lição de Aires F. Barreto:

Estímulos fiscais são tratamentos legais menos gravosos, ou desonerativos de carga tributária, concedidos a pessoas físicas ou jurídicas, que pratiquem atos ou desempenhem atividades consideradas relevantes às diretrizes da política econômica e, ou, social traçada pelo Estado.

Os estímulos representam, assim, instrumentos jurídicos de que dispõe o Estado para atingir interesses públicos considerados relevantes, sendo comum sua utilização para criar, impulsionar ou incrementar os resultados das políticas de desenvolvimento nacional.

Por intermédio desse instrumento jurídico fiscal, o Estado concita os particulares ao desempenho de certos misteres que coincidem com interesses que a política estatal considerou imprescindível à obtenção do bem-estar social. Técnicas de encorajamento, fórmulas convidativas são engendradas pelos governos, visando a estimular certos comportamentos necessários à realização das metas econômico-sociais por eles fixadas. (BARRETO, RDT 42:167)

Para Francisco R. S. Calderaro:

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 da atividade ou região do país.

Os incentivos fiscais são concedidos atualmente sob as mais variadas formas, tais como: imunidades, isenções, suspensão do imposto, reduções de alíquota, crédito e devolução de impostos, depreciação acelerada, restituição de tributos pagos etc; porém, todas essas modalidades têm como fator comum a exclusão parcial ou total do crédito tributário, ditadas com a finalidade de estímulo ao desenvolvimento econômico do país. (CALDERARO, 1973:17)

Enquanto que, Para Souto Maior Borges:

A noção genérica de incentivos fiscais abrange ou pode abranger, além das isenções, outras espécies tributárias, como a alíquota reduzida (esta poderá ser reconduzida à categoria das isenções parciais ou reduções do tributo, que operam também pelo expediente técnico da redução da base de cálculo), bonificação, deduções para depreciação acelerada, suspensão do imposto, crédito do imposto para aplicação em determinados investimentos, etc. (BORGES, 1980:41-42)

Os incentivos fiscais visam estimular determinadas condutas dos particulares, de forma que, na obtenção deste comportamento, tem-se a atuação do particular corroborando com os fins almejados pela política estatal.

É necessário diferenciarmos os incentivos fiscais, constitucionais, benéficos e necessários, dos privilégios tributários, nos quais não há interesse público e devem ser repelidos.

Sendo odioso o privilégio tributário a que falte razoabilidade, segue-se que a sua extensão é a mesma que do privilégio legítimo, sendo a diferença de fundamento. Abrange qualquer mecanismo da receita pública que implique permitir o não-pagamento ou a redução de tributo.

Desmistificou-se nos últimos anos o mecanismo dos privilégios e das desagavações fiscais. Percebe-se hoje que são todos eles conversíveis entre si, o que permite que lhes desvende a concessão injustificada, ainda que camuflada sob diferentes rótulos. A própria legislação ordinária brasileira emprega indistintamente os termos “incentivo”, “estímulo” e “prêmio”, que têm a mesma extensão dos privilégios e não possuem significado jurídico claro.

Os privilégios tributários, que operam na vertente da receita, estão em simetria e podem ser convertidos em privilégios financeiros, a gravar a despesa pública. A diferença entre eles é apenas jurídico-formal.

[...]

Assim sendo, a proibição do privilégio odioso, estampada no artigo 150, II, da CF 88 abrange assim os privilégios tributários em sentido estrito (= renúncia de receita, gasto tributário, despesa virtual etc.) como os privilégios financeiros que aparecem na coluna da despesa pública, porque todos eles possuem aptidão de ferir os direitos humanos do contribuinte.

[...]

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. (TORRES, 1995:293;296;305)

A importância da exportação no processo de desenvolvimento nacional, bem como a importância dos incentivos fiscais à exportação como instrumento de política estatal, permanecem e são necessidades reais da economia.

O interesse no aumento e na diversificação das exportações, que levaram à criação do crédito-prêmio de IPI, não teve caráter conjuntural. A globalização do comércio mundial

impõe a todos os países políticas de estímulos à exportação de seus produtos. A política econômica adotada pelo Governo Federal desde meados da década de 60 até os dias atuais seguem nesse sentido e confirmam o entendimento de que o crédito-prêmio, mesmo ao longo de todos esses, não se transformou num privilégio odioso, sendo sua existência plenamente compatível com a atual ordem jurídica.

3.2 Conceito de Setor e Incentivos Setoriais

De acordo com os principais dicionários da língua portuguesa, a palavra “setor” na linguagem comum, em todos seus significados e acepções, diz respeito a uma parte, considerada em relação ao todo. No Dicionário Houaiss¹⁰ da língua portuguesa, setor é:

1. *Subdivisão de uma região, distrito, seção etc.*
Ex.: mora no s. sul da cidade
2. *Cada uma das divisões ou subdivisões de uma repartição pública ou de um estabelecimento qualquer, que corresponde a serviço ou assunto determinado; seção*
Ex.: s. de pessoal
3. **Aspecto particular de um conjunto de atividades; esfera ou ramo de atividade; âmbito** (grifos nossos)
Ex.: <s. social> <s. financeiro>
4. *Rubrica: astronomia.*
instrumento formado por um arco de 20° a 30° e um óculo, e que serve para avaliar a observação das estrelas
5. *Rubrica: biogeografia, fitogeografia.*
subdivisão de uma província
6. *Rubrica: informática.*
um dos diversos trechos nos quais as trilhas dos discos magnéticos são subdivididas
7. *Rubrica: termo militar.*
zona de ação, no combate defensivo ou na circunscrição territorial confiada a uma grande unidade
8. *Rubrica: termo militar.*
parte de uma fortificação posta sob o comando de um oficial

Para o Dicionário Aurélio¹¹, é:

1. *Subdivisão de uma região, zona, distrito, seção etc.: Trabalha no setor norte da cidade.*
2. *Seção: Setor médico.*

¹⁰ *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001. p. 2.562

¹¹ HOLANDA, Aurélio Buarque. *Novo Dicionário da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Ed. Nova Fronteira. 2 ed., p. 1.579.

3. *Esfera ou ramo de atividade; campo de ação; âmbito: setor financeiro. (grifos nossos)*

Diante do significado literal da palavra “setor”, nota-se que tudo o que se quiser, é possível dividir em, ou considerar como, setor. Ou seja, quase tudo pode ser dividido em setores. É necessário cautela, para não se incorrer em erro. Afinal, poder-se-ia dessa forma, com pouco esforço, considerar como um setor qualquer atividade humana. Literalmente, portanto, incentivo setorial seria todo incentivo concedido apenas a um determinado grupo de pessoas ou bens.

Gabriel Lacerda Troianelli, ao analisar o conceito de setor diante da classificação dos incentivos setoriais, discorre:

Dessa forma, toda atividade configuraria, de certo modo, um setor, já que seria um elemento do universo de atividades; ou seja, qualquer atividade 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, em tese, considerada um setor, todo incentivo fiscal teria natureza setorial. A conclusão supra, 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. (TROIANELLI, 2008:53)

Ou seja, para definirmos um incentivo fiscal como sendo de natureza setorial, não basta o fato de se poder considerar uma atividade incentivada como um setor, uma vez que todas podem. E por consequência, todo incentivo poderia ser considerado como setorial.

Literalmente, setorial é pertinente a uma área determinada, apartada de um todo. Toda e qualquer isenção, nesse sentido, é, por definição, um incentivo de natureza setorial, não sendo naturalmente esse o sentido em que empregada a expressão setorial pelo artigo 41, §1º, do ADCT da CF/88. (MACHADO e MACHADO SEGUNDO, RDDT 105:116)

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

A doutrina, quando da classificação em espécies dos incentivos fiscais, embora com pequenas variações entre as classificações, distingue-os, basicamente em incentivos fiscais regionais (destinados a promover o desenvolvimento de determinadas regiões ou certas porções geográficas do país), setoriais (destinados a promover o desenvolvimento de determinado segmento específico da atividade econômica) e gerais (destinados não à

promoção de certa região geográfica ou determinado segmento específico da economia, mas do desenvolvimento geral do país, de forma global).

Para René Izoldi Ávila, a classificação dos incentivos fiscais se dá quanto à sua finalidade, a saber:

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. Criar novos empregos, salários, aperfeiçoar a mão-de-obra. Ou quando se destinam a estimular o desenvolvimento de determinada região, de grande potencial econômico e pouca população, por questão, inclusive de segurança nacional. Neste caso estão o NORDESTE e a AMAZÔNIA, respectivamente.

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. Em tal caso estão os incentivos ao TURISMO, indústria básica, que chega a se constituir no suporte orçamentário de muitas nações; à PESCA, que por falta de interesse e meios deixou de ser explorada adequadamente até o momento, embora o Brasil possua um dos litorais mais extensos e mais piscosos do mundo; e ao FLORESTAMENTO que visa a evitar o desmatamento indiscriminado e a reconstrução de reservas florestais destruídas pela insensatez do passado.

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. (ÁVILA apud TROIANELLI, 2008:29-30)

De maneira semelhante, porém com maior enfoque no direito econômico, Ana Maria Ferraz Augusto entende que os incentivos ao desenvolvimento podem se dar por meio de normas relativas ao desenvolvimento global, regional ou setorial. E, especificamente, quanto aos incentivos fiscais, os classifica, segundo sua finalidade, em globais e setoriais. Assim sendo:

4.1. Normas relativas ao desenvolvimento global.

São aquelas que definem as diretrizes básicas e inspiradoras das medidas a serem adotadas para um desenvolvimento econômico geral e integrado. Determinam as opções que deverão nortear as decisões dos responsáveis pelo planejamento, refletindo-se até a fase subsequente de execução. Fixam uma filosofia de desenvolvimento, pois formam um sistema de princípios sem cogitar isoladamente de regiões ou atividades econômicas.

[...]

4.2. Normas relativas ao desenvolvimento regional.

Neste grupo de normas o fato “desenvolvimento” é regulamentado com base em desigualdades regionais. A aplicação de suas normas deve gerar não só o desenvolvimento regional em si, mas, também, o equilíbrio econômico das regiões econômicas.

[...]

As normas concernentes ao desenvolvimento regional abrangem os dispositivos relacionados, diretamente, com a criação de condições para o desenvolvimento econômico de regiões não alcançadas pelas forças centrífugas dos pólos de desenvolvimento.

4.3. Normas relativas ao desenvolvimento setorial.

Reúnem medidas destinadas a determinados setores de atividades econômicas. No conjunto, estas medidas têm sido incorporadas ao sistema jurídico-econômico através de “programas” de desenvolvimento restritos a certas atividades econômicas. Inúmeros são os diplomas legais que criam tais “programas”. Em algumas situações o desenvolvimento setorial tem sido tratado juntamente com o regional, englobando uma única lei os objetivos pertinentes à integração econômica e ao desenvolvimento setorial.

[...]

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.

Devem produzir, logicamente, se não há falha no planejamento, um desenvolvimento harmônico da economia nacional.

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, [...]. (AUGUSTO apud TROIANELLI, 2008:30-32)

Também com enfoque no Direito Econômico, Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo, classificam as espécies de incentivos fiscais, a saber:

*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 concedidos para os agentes de determinada área da atividade da economia, conforme destacamos no item anterior.*

[...]

*Incentivo de natureza setorial, portanto, só pode ser aquele pertinente, pelo menos, a 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** (grifos do original). (MACHADO e MACHADO SEGUNDO, RDDT 105:119)*

Por sua vez, Maria Aparecida Bruni de Moura, propõe a seguinte classificação:

Podemos classificar os incentivos fiscais em:

- 1 – estímulos ou incentivos gerais;
- 2 – estímulos ou incentivos setoriais;
- 3 – estímulos ou incentivos regionais;
- 4 – estímulos ou incentivos especiais ou de emergência.

Incentivos gerais – são aqueles que têm duas características:

- a) sua permanência no tempo, isto é, sua duração não é limitada, não sendo medidas temporárias baixadas em situações anormais ou de emergência;
- b) variedade de atividades econômicas que eles envolvem.

[...]

Incentivos especiais (ou de emergência) – Estes têm como característica a sua temporariedade, isto é, são medidas adotadas para cooperar na solução de situações de medidas anormais, de emergência, inflacionárias.

[...]

Incentivos regionais – Os Incentivos Regionais são benefícios concedidos pelo Governo Brasileiro, visando à manutenção, modernização e ampliação de indústrias já existentes, aumento e melhorias da produção agrícola e atração de novas indústrias, de uma determinada região.

[...]

Incentivos setoriais – São aqueles que se referem às aplicações ou empreendimentos em determinados ramos da atividade. (MOURA apud TROIANELLI, 2008:33)

Embora a Constituição, no artigo 41, §1º, do ADCT, não defina expressamente o que vem a ser um incentivo setorial, quando da análise do seu contexto, é possível notar que nos artigos 48, IV; 58, §2º, VI; 165, §4º e 166, §1º, II, ao referir-se a planos e programas nacionais, regionais e setoriais, fornece elementos que reproduzem a classificação de incentivos fiscais consagrada pela doutrina.

Artigo 48. Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, não exigida esta para o especificado nos arts. 49, 51 e 52, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente sobre:

[...]

*IV – **planos e programas nacionais, regionais e setoriais de desenvolvimento;**(grifo nosso)*

[...]

Artigo 58. O Congresso Nacional e suas Casas terão comissões permanentes e temporárias, constituídas na forma e com as atribuições previstas no respectivo regimento ou no ato de que resultar sua criação.

[...]

§ 2º. Às comissões, em razão da matéria de sua competência, cabe:

[...]

*VI – apreciar programas de obras, **planos nacionais, regionais e setoriais de desenvolvimento** e sobre eles emitir parecer; (grifo nosso)*

[...]

Artigo 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

[...]

*§ 4º. **Os planos e programas nacionais, regionais e setoriais** previstos nesta Constituição serão elaborados em consonância com o plano plurianual e apreciados pelo Congresso Nacional. (grifo nosso)*

[...]

Artigo 166. Os projetos de lei relativos ao plano plurianual, às diretrizes orçamentárias, ao orçamento anual e aos créditos adicionais serão apreciados pelas duas Casas do Congresso Nacional, na forma do regimento comum.

§ 1º. Caberá a uma Comissão mista permanente de Senadores e Deputados:

[...]

*II – Examinar e emitir parecer sobre **os planos e programas nacionais, regionais e setoriais** previstos nesta Constituição e exercer o acompanhamento e a fiscalização orçamentária, sem prejuízo da atuação das demais comissões do Congresso Nacional e de suas Casas, criadas de acordo com o artigo 58. (grifo nosso)*

Desse modo, para uma melhor interpretação e correta aplicação da expressão “incentivos fiscais de natureza setorial”, contida no artigo 41 do ADCT, não se faz suficiente, embora absolutamente necessária, a literalidade da norma. Necessário que se indague qual o

fim da regra e se interprete o contexto sistemático a qual se insere, para então, ser possível a determinação do universo de sua aplicação.

A evidente insuficiência do elemento literal de interpretação das normas jurídicas impõe a necessidade de outros métodos exegéticos, dos quais se destacam o sistêmico e o teleológico, por meio dos quais se deve atribuir importância fundamental aos valores (fins) consagrados na ordem jurídica.

3.3 A Gênese do Artigo 41 do ADCT

A redação final do artigo 41 do ADCT é fruto de grandes embates jurídicos. A regra sofreu diversas e significativas alterações até se consagrar como ora vigente no ordenamento jurídico. Quando a Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição de Receitas da Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças da Assembléia Nacional Constituinte, apresentou, em 11 de maio de 1987, o Anteprojeto de Constituição relativo ao Capítulo sobre o Sistema Tributário Nacional, a regra que veio a se transformar no artigo 41 do ADCT encontrava-se no próprio texto constitucional, na Seção de Princípios Gerais do Sistema Tributário Nacional. Originou-se do artigo 8º, do Anteprojeto de Constituição, que assim dispunha:

Artigo 8º. As isenções e os benefícios fiscais serão avaliados pelo Poder Legislativo durante o primeiro ano de cada legislatura, considerando-se revogada a lei se, nesse período, não forem legalmente mantidos.¹²

Nota-se que, o artigo 8º do Anteprojeto, tornava revogada a lei concessiva de incentivo fiscal que não fosse confirmada, no prazo de um ano, por cada nova legislatura. Assim, de quatro em quatro anos, deveriam as novas legislaturas, Federal, Estaduais, Municipais e Distrital, manter expressamente todos os incentivos fiscais existentes, independentemente de sua natureza, sob pena da extinção destes.

A imposição da necessidade da prorrogação periódica dos incentivos fiscais e a aplicabilidade da regra aos incentivos de qualquer natureza geraram os grandes embates jurídicos envolvendo o tema na Assembléia Constituinte com severas críticas por parte dos parlamentares constituintes. Afinal, a necessidade da prorrogação a cada quatro anos

¹² Diário da Assembléia Nacional Constituinte (*Suplemento*), 19 de junho de 1987, p. 140.

acarretava grande insegurança aos investidores que, ao deixar de realizar investimentos a longo prazo, contribuía com o agravamento do risco Brasil.

Razões pelas quais Roberto Campos propôs a supressão da norma:

*[...] por motivos jurídicos e psicológicos. Motivos jurídicos porque a redação pode dar lugar a confusão, tendo um efeito desencorajador para investidores. Fala numa revisão de leis de isenção e de benefícios fiscais a cada quatro anos. [...] O efeito psicológico também é negativo. O investidor que se prepara para correr um risco de longo prazo, inclusive os investidores da Zona Franca de Manaus, sentir-se-iam desencorajados com a perspectiva de mudanças nas regras do jogo. Além disso, há maneiras pragmáticas de se fazer uma revisão de incentivos inúteis ou malversados. Tanto a Câmara quanto o Senado dispõem de uma Comissão de Fiscalização e Controle. Um dos objetivos dessas Comissões Permanentes da Câmara e do Senado é precisamente proceder a uma avaliação do desempenho das entidades encarregadas do desenvolvimento e do cumprimento dos objetivos legais. Isso deveria ser uma rotina, não algo para uma periodicidade inquietante psicologicamente para os investidores.*¹³

No exame atento dos debates travados na Assembléia Nacional Constituinte, fica claro a indignação de diversos constituintes, especialmente oriundos das regiões Norte e Nordeste, no tocante à menção genérica às isenções e benefícios fiscais trazida pelo dispositivo, receosos de que pudessem ser afetados os incentivos regionais, como os da SUDENE e SUDAM.

Ainda depois de se ter alterado o artigo, restringindo-se sua aplicação apenas ao incentivos fiscais de natureza setorial, a preocupação dos parlamentares prosseguiu com o alcance ainda aparentemente amplo da norma como apresentada no Anteprojeto. Isso fez com que o Relator do Anteprojeto, José Serra, buscasse definir a exata extensão da norma, manifestando-se nos seguintes termos:

*Queria apenas dizer algumas palavras a respeito da questão dos incentivos. É muito importante, no Brasil, fazer-se uma revisão no sistema de incentivos, não para suprimir os de caráter regional, mas para melhorá-los, onde for possível, porque nada é perfeito. Há vários outros. Os que não são de caráter regional deveriam ser suprimidos, mas não os de caráter regional tendentes a corrigir as desigualdades*¹⁴.
[...]

A propósito dos incentivos, acredito realmente que é muito importante, no Brasil, haver mecanismos que obriguem à revisão do sistema de incentivos. Revisão não significa supressão, mas reexame, inclusive para que tenhamos uma ideia de avaliação de como estamos processando. Grande parte da receita no Brasil, metade do Imposto de Renda das pessoas jurídicas não é arrecadado ou é devolvido. Realmente, parece-me muito importante que isso seja feito, não na perspectiva de retirar o benefício, no caso, do Norte e do Nordeste. Enquanto permanecerem as divergências de natureza regional, em termos de desenvolvimento, haverá necessidade de incentivos de natureza fiscal além de outros. Mas a ideia realmente

¹³ Idem, 20 de junho de 1987, p. 115.

¹⁴ Idem, 22 de agosto de 1987, p. 318.

é no sentido de que se possa fazer uma revisão. Há vários incentivos que deveriam cair, porque já estão obsoletos: e a experiência mostrou que não havendo um mecanismo que obrigue sua revisão, por inércia, tendem a permanecer, inclusive porque criam um sistema de interesse em sua volta. O nobre Constituinte sabe que qualquer mecanismo econômico adotado imediatamente cria um sistema de interesse que, às vezes, parece difícil romper. Estamos criando um mecanismo para forçar a revisão. Por falar em reexame, lembro-me de que, quando mencionei há algum tempo a necessidade de revisão dos incentivos, o assunto causou certa apreensão na SUDENE, porque se entendeu que minha posição seria pela supressão. Não é verdade. Minha posição pessoal é no sentido de que se deve aperfeiçoar esse mecanismo¹⁵.

Era comum a existência de incentivos fiscais criados como medidas de exceção mediante situações de anormalidades passageiras. Ocorre que, mesmo após cessarem as condições que justificavam a criação e a existência do incentivo, estes permaneciam em vigor, por pura inércia do legislador. Com isso, deixavam de ser incentivos fiscais para tornarem-se privilégios inconstitucionais.

Portanto, o que se pretendia era uma revisão dos incentivos que ainda permaneciam vigentes, mesmo após terem perdido sua razão de ser, com o passar do tempo e a cessação das adversidades que justificaram e legitimaram a sua criação.

De forma muito esclarecedora, pronunciou-se nesse sentido o Constituinte César Maia:

Sr. Presidente, essa emenda está ligada, de certa maneira, à nossa experiência na Secretaria da Fazenda do nosso Estado que é também a de muitos companheiros que aqui estão. O conjunto de benefícios e isenções dados pelo Conselho de Política Fazendária nos últimos quinze anos é de tal ordem, que as próprias secretarias não sabem que concessões foram oferecidas. É um livro. Às vezes, uma situação conjuntural, em 1971, por exemplo, produziu um incentivo qualquer à produção de amora, à produção de leite de cabra – estou falando de fatos concretos. O que se quer, simplesmente, é se, por acaso, esses benefícios e incentivos não forem, no prazo de um ano, reiterados de alguma forma, é que eles desapareçam, ou seja, a disposição é no sentido de obrigar o beneficiário fazer um esforço durante um ano para reiterar o subsídio no ano subsequente. Quando usei o termo “legislação própria” eu me referia a um ato formal, próprio, para que fosse reiterado o subsídio, a fim de fazer desaparecer aqueles que residualmente não forem reiterados. Esse conjunto de benefícios e isenções constitui só no Rio de Janeiro, um livro. Certamente esse fato também ocorre em todos os Estados. Trata-se de um esforço obrigatório para analisar os incentivos concedidos nos últimos vinte anos¹⁶. (grifos nossos)

José Serra corroborou o entendimento:

Quero dizer ao Constituinte César Maia que estou inteiramente de acordo com o que a S. Exa. coloca, inclusive frustrado pelo fato de meu Substitutivo não ter

¹⁵ Idem, 4 de agosto de 1987, p. 166.

¹⁶ Idem, 22 de agosto de 1987, p. 350.

*resolvido o problema. Por força da questão regional, fizemos uma modificação ao artigo 12, que falava de incentivos. O artigo 27 foi suprimido pelo plenário. Esse artigo causou muita preocupação nas regiões interessadas quando, na verdade, meu objetivo não estava nos incentivos regionais. Ou não consegui convencer que incluía uma coisa e outra. **Tinha também em mente esses incentivos, subsídios e isenções a nível estadual que, tanto em São Paulo, como em Santa Catarina, no Rio Grande do Sul e no Rio de Janeiro são um problema muito sério. Imagino que isso ocorra em todos os Estados brasileiros. Estou falando dos Estados que conheço melhor** (grifos nossos).*

O artigo 12, tal como foi redigido, diz o seguinte: “Disposição legal que conceda isenção ou outro benefício fiscal terá seus efeitos periodicamente avaliados pelo Poder Legislativo competente [...]”.

Quer dizer, estamos pelo menos deixando que a Assembléia Legislativa estadual possa fazer isso rapidamente.

*Comprometer-me a trabalhar com V. Exa. para que, em etapas posteriores ao processo da Constituinte, possamos incluir uma disposição semelhante à que V. Exa. coloca aqui, como disposição transitória, separando a questão regional – uma barreira –, a fim de que possamos **revisar um sem número de incentivos, que não são para a região, são para produtos e que, às vezes, são absurdos e disparatos. Posteriormente, poderíamos em função disso, porque este era meu propósito principal, ao introduzir esses artigos**¹⁷ (grifos nossos).*

O próprio Presidente da Comissão de Sistema Tributário, Orçamento e Finanças, Francisco Dornelles, manifestou-se também nesse sentido:

Gostaria de dizer ao Constituinte César Maia que faço o compromisso do Constituinte José Serra, isto é, de lutar na Assembléia Constituinte para que, por meio de dispositivo, cada Estado possa avaliar os incentivos concedidos e fazer a revisão sobre o que julgar conveniente¹⁸.

Em síntese, assim chegou-se à redação final do artigo 41 do ADCT, que prescreve:

Artigo 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.

Tal dispositivo restringiu o âmbito material de vigência do artigo 34, §5º (c/c §§3º e 4º), do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que estabelece:

Artigo 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

[...]

¹⁷ Idem, ibidem, p. 350.

¹⁸ Idem, ibidem, pp. 350-351.

§ 3º. Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.

§ 4º. As leis editadas nos termos do parágrafo anterior produzirão efeitos a partir da entrada em vigor do sistema tributário nacional previsto na Constituição.

§ 5º. Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §§3º e 4º.

A redação final do artigo 41 do ADCT teve por objetivo a revisão dos incentivos fiscais concedidos a segmentos restritos da atividade econômica, ligados a um contexto circunstancial, que permaneciam vigentes mesmo com o desaparecimento das causas que motivaram, justificaram e legitimaram sua concessão. Como exemplificou o Constituinte César Maia, seria o caso de “um incentivo qualquer à produção de amora, à produção de leite de cabra”. Ora, não é o caso do crédito-prêmio de IPI, incentivo nacional, geral, relacionado a um contexto estrutural da política econômica nacional. Situação muito diferente de um benefício concedido pelo Estado à produção de amoras ou leite de cabra, tem-se no crédito-prêmio à exportação de produtos manufaturados, que teve como causa de sua concessão o aumento e a diversificação das exportações, meta da política nacional tanto daquela época quanto dos nossos dias.

Não obstante as razões expostas, há ainda o elemento histórico que deve ser considerado. Durante o período de vigência da Constituição de 1967, com a emenda nº 1 de 1969, a ditadura militar instaurada no Brasil ensejou a prática de inúmeras arbitrariedades, tudo em nome do “interesse nacional”. A máquina administrativa foi amplamente utilizada em favor de interesses particulares, geralmente contrários aos interesses da coletividade. A moralidade e a impessoalidade da Administração Pública eram muito pouco observadas.

Como ocorre em toda ditadura, a máquina governamental era utilizada não apenas para reprimir violentamente os opositores do regime, mas também para agraciar injustificadamente aqueles favoráveis ao mesmo. Concessões de televisão, de rádio, e, entre muitas outras coisas, incentivos fiscais. (MACHADO e MACHADO SEGUNDO, RDDT 105:120)

Essa situação levou o insuperável Pontes de Miranda a afirmar, ao comentar a CF/69, que a “isenção é de interesses de políticos de grupos dominantes. Há isenções enormes, que são como perfurações do Brasil”¹⁹.

O ilustre professor Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo, em estudo do artigo 41 do ADCT, discorrem:

¹⁹ MIRANDA, Pontes *apud* MACHADO, Hugo de Brito e MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. In *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº105, p. 120.

A finalidade do artigo 41, §1º, do ADCT da CF/88, não foi a de revogar estímulos a exportação, mas sim extinguir benefícios injustificados a determinados segmentos da economia concedidos de modo antidemocrático durante o período ditatorial. Incentivos que não interessavam à nação, mas apenas a quem os recebeu (grifos nossos).

O elemento histórico, por sua vez, demonstra que o estímulo às exportações é valor e meta que orienta as ingerências e metas do Poder Público na atividade econômica desde antes da edição do Decreto-Lei nº 491/69 até os dias de hoje. Consideração do sistema jurídico como um todo torna a questão fora de dúvida razoável.

A expressão setorial, no âmbito do artigo 41, §1º, do ADCT, não abrange o crédito-prêmio à exportação concedido pelo Decreto-Lei nº 491/69, que é de abrangência e interesse nacional. (MACHADO e MACHADO SEGUNDO, RDDT 105:116)

E, prosseguem:

Além disso, o perfil interventivo do Estado no domínio econômico, no âmbito da CF/69, era um tanto distinto do perfil imposto pela CF/88, o que impunha que mesmo os incentivos setoriais teoricamente justificáveis sob a égide do regime anterior fossem revistos em face da nova ordem constitucional.

E, finalmente, a União Federal dispunha do poder de conceder isenções em relação aos tributos estaduais e municipais, faculdade que foi suprimida com o advento da nova ordem, que procurou reforçar as bases do federalismo brasileiro. (MACHADO e MACHADO SEGUNDO, RDDT 105:120)

O elemento histórico também indica que o crédito-prêmio à exportação não está entre os incentivos fiscais, oriundos de favores e apadrinhamentos comuns no regime militar, que o artigo teve por escopo abolir.

Tanto não se pretendia rever os incentivos fiscais à exportação de produtos industrializados que José Serra, Relator do Anteprojeto, ao rechaçar a retirada da imunidade de ICMS para a exportação de produtos manufaturados, manifesta-se expressamente nos seguintes termos:

A respeito da observação do Constituinte Nelson Wedekin sobre a questão do ICM, se tirarmos da Constituição a imunidade para exportações industriais, cada Estado vai poder cobrar ou não o imposto sobre Exportação. Acaba a política de isenção de impostos indiretos às exportações industriais. É uma opção nacional que temos que fazer. Particularmente, acho correto que o País, para exportar, elimine seus impostos. Todos os países o fazem a nível de produtos industrializados. É praticamente inviável, porque os Estados poderiam fixar isso agora, inclusive dentro do imposto ampliado, teriam até mais razão para isso, porque entram o ISS e todos os impostos únicos. Acho absolutamente temerário eliminar a condição de imunidade no caso dos impostos indiretos para as exportações²⁰ (grifos nossos).

Quando José Serra foi questionado pelo Constituinte Domingos Juvenil sobre a razão de o Anteprojeto prever a imunidade na exportação de produtos industrializados apenas para o ICMS e não para o IPI, respondeu o Relator:

²⁰ Idem, 4 de agosto de 1987, p. 169.

Porque, no caso, o IPI é um imposto federal e faz parte de uma política unificada. A imunidade dos impostos federais é necessária porque há muitos Estados e poderia haver critérios diferentes. No caso, a União não tem interesse em taxar as exportações de produtos industrializados²¹. Creio que a emenda de V. Exa. é legítima, embora não ache necessário colocar no texto. Se o Constituinte fizer questão, acolho a proposta²² (grifos nossos).

Se a “União não tem interesse em taxar as exportações de produtos industrializados”, teria interesse em rever o crédito-prêmio à exportação, sob pena de tributar as exportações?

Diante de todo o exposto, percebe-se que a finalidade do legislador constituinte ao prescrever o artigo 41, §1º, do ADCT, não foi a de revogar os incentivos concedidos à exportação, mas de expressamente não recepcionar os incentivos concedidos de modo não isonômico e não democrático sob a égide do regime anterior, e, ainda, de forçar a revisão dos incentivos circunstanciais ligados a produtos ou atividades específicas que, com o passar do tempo, transformaram-se em privilégios injustificados que sem razoabilidade diminuam a arrecadação tributária. Houve, também, o propósito de forçar a adequação dos incentivos setoriais anteriormente concedidos à nova ordem constitucional, cujos limites e condições para a concessão de incentivos são bastante diferentes.

3.4 A Inaplicabilidade do Artigo 41 do ADCT ao Crédito-Prêmio de IPI e sua Natureza Não Setorial

A discussão doutrinária e jurisprudencial convergiu basicamente para a natureza setorial ou geral do crédito-prêmio às exportações de manufaturados, para efeito de sua inclusão ou exclusão dos efeitos do artigo 41 do ADCT. Trata-se de uma norma de sobredireito, ou seja, não incide diretamente sobre um caso concreto, mas sobre outras normas, a saber, as de incentivos fiscais setoriais e não setoriais. Como consequências dessa sobreincidência, aos incentivos fiscais setoriais decorreu a obrigatoriedade de sua reavaliação, enquanto que, para os incentivos fiscais não setoriais a autorização para a não reavaliação. Daí decorre a relevância da natureza setorial ou não setorial do crédito-prêmio à exportação com implicações diretas na sua vigência. A propósito, predomina amplamente na doutrina,

²¹ O termo “manufatura” era utilizado como sinônimo de produto industrializado.

²² Diário da Assembléia Nacional Constituinte (*Suplemento*), 22 de agosto de 1987, p. 343.

entre os mais renomados tributaristas brasileiros, a tese do caráter geral ou não setorial desse incentivo fiscal.

Para a determinação da setorialidade do incentivo, o ilustre professor José Souto Maior Borges, destaca os critérios a serem observados:

Há vários critérios, autorizados por esse dispositivo, para a determinação da setorialidade do incentivo, a saber:

- a) critério material,*
- b) critério pessoal ou subjetivo,*
- c) critério espacial.*

Desconsidera-se o critério temporal, porque o período de vigência do incentivo é o particular irrelevante. (BORGES, RDDT 112:89)

E prossegue na análise sobre a natureza do crédito-prêmio:

Um incentivo fiscal como o crédito-prêmio, restrito ao IPI, não é, sem embargo dessa circunscrição, (a) materialmente setorial. Setorial no ADCT, artigo 41, é apenas o âmbito de validade material (p. ex., produção agrícola, industrial, ato de comércio) ou pessoal do incentivo (produtores ou exclusivamente industriais ou comerciantes) – o que não sucede com o crédito-prêmio à exportação. Manipulado esse critério material, ele somente integraria a classe dos incentivos setoriais se restrito, p. ex., ao setor da indústria ou ao setor do comércio ou ao setor da produção (L. 8.402/92, artigo 1º, §1º). Se porém, forem conjugados esses setores, o incentivo se transmudará. Não será mais setorial, porém geral; não será mais específico, porém genérico.

[...]

[...] o crédito-prêmio aplica-se genericamente a todos os produtos manufaturados destinados a exportação (critério material), bem como (b) a todas as empresas (critério pessoal) que exportem esses produtos, independente de vinculações específicas a setores econômicos (includentemente portanto da indústria, comércio ou produção). E vale (c) para qualquer ponto (setor) do território nacional (critério territorial). É o quanto basta para caracterizá-lo como incentivo fiscal não-setorial. (BORGES, RDDT 112:89-90)

Ao invocar o princípio de comércio exterior segundo o qual não se deve exportar tributos, ensina que tal regra tem aplicação a todos os bens e produtos para que se evite a dupla tributação destes. Entende que:

A cláusula que, no artigo 1º, caput, do Decreto-Lei nº 491, atribui ao crédito prêmio nas exportações a característica do “ressarcimento de tributos pagos internamente”, aplica o princípio da tributação das exportações no país de destino. E esse princípio implica que o preço dos produtos exportados não deve conter, nele embutido, o montante dos tributos pagos no âmbito nacional. Evita-se, com expedientes que tais, sejam os produtos exportados duplamente tributados: no país de origem e no país de destino. Esse princípio inspira a CF, arts. 153, §3º, III, não-incidência (imunidade) do IPI sobre produtos industrializados exportados, e 155, §2º, X, a não-incidência (imunidade) do ICMS sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados. Assim, os consumidores finais estrangeiros somente sofrem carga tributária relativa aos seus tributos nacionais (externos). Essa técnica visa a evitar a pluritributação internacional sobre as empresas (não

se devem exportar tributos, mas serviços e mercadorias – pondera com sabedoria o Prof. Ruy Barbosa Nogueira) (grifos nossos).

Ora, uma tal consonância entre o crédito-prêmio e o regime constitucional tributário das exportações explica porque é desnecessário reavaliar e confirmar o analisado “estímulo fiscal” (sic no Decreto-Lei nº 491/69). (BORGES, 2005:68,69)

Cabe ainda ressaltar seu entendimento sobre o que vem a ser setores para incidência do artigo 41 do ADCT:

A análise desses incentivos setoriais, não apenas no âmbito do IPI, revela que eles sempre recaíram como critério distintivo e autonomizante, sobre setores econômicos juridicizados, por exemplo, os setores do turismo, florestamento e reflorestamento, pesca, exploração agrícola e pastoril, indústria de produtos alimentícios, materiais de construção civil etc.

[...]

Mas o crédito-prêmio às exportações de manufaturados nada tem em comum com esse regime jurídico setorial: aplica-se a quaisquer produtos exportados. E o artigo 41 do ADCT não constitui óbice à sua caracterização como incentivo não setorial. Porque o ser o incentivo vinculado especificamente a um só tributo, por exemplo, IPI, IR, IOF não o converte, só por isso, em setorial.

[...]

Um incentivo à exportação aplicável direta ou indiretamente a todos os agentes econômicos e a todos os produtos industrializados destinados ao comércio exterior não poderá ser considerado setorial, sem ofensa ao regime constitucional mesmo. Está, portanto, o crédito-prêmio inteiramente fora do campo de incidência da proibição do artigo 41 do ADCT. (BORGES, 2005:64;72)

Paulo de Barros Carvalho entende que, para se definir a expressão “incentivos de natureza setorial”, é preciso o cuidado de não tornar o alcance da expressão nem amplo, nem restrito demais, e tece as seguintes considerações:

Em síntese, a interpretação da sentença “incentivo de natureza setorial” não deve imprimir-lhe caráter tão restrito que o identifique com situações unipessoais, tornando-o “incentivo de natureza individual”, nem amplo, conferindo-lhe colorido genérico, transmutando-o em incentivo de “natureza geral”.

Esse grave erro lógico, todavia, acontece exatamente quando a União defende a ideia segundo a qual o crédito-prêmio de IPI teria “natureza setorial”, porque destinado à classe das empresas exportadoras.

Elegendo critério sobremaneira amplo e vago – exportação – acaba incluindo um sem-número em seu campo donativo, destituindo-o da particularidade necessária para caracterizá-lo como “setorial”. (CARVALHO, 2005:20)

E, da mesma forma, o ilustre jurista, ao construir sua definição de incentivo de natureza setorial, manifesta-se pela natureza não setorial do incentivo ao concluir:

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.

[...]

Logo, é evidente que o crédito-prêmio do IPI não é um incentivo de natureza setorial, por beneficiar tanto o produtor-vendedor, na vigência do Decreto-Lei nº 1.248/72, quanto ao fabricante exportador, como as “tradings”, independentemente da natureza específica do produto objeto de exportação para o exterior ou mesmo da localização da empresa.

Demonstra-se, assim, que o disposto no artigo 41 do ADCT/88 não se aplica ao crédito-prêmio do IPI, fazendo-se desnecessária a produção de qualquer lei confirmatória de sua plena validade, vigência e eficácia sob o amparo da Constituição da República de 1988 (grifos nossos). (CARVALHO, 2005:21)

Tércio Sampaio Ferraz Júnior, de forma análoga, também defende a natureza não setorial do crédito-prêmio:

O crédito-prêmio de IPI foi instituído pelo Decreto-Lei nº 491/69 nos seguintes termos: “As empresas fabricantes e exportadoras de manufaturados gozarão, a título de estímulo fiscal, créditos tributários sobre suas vendas ao exterior, como ressarcimento de tributos pagos internamente”.

Portanto, como se depreende do dispositivo anterior, 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 e qualquer produto manufaturado. Por não estar delimitado qualquer setor específico da economia, por exemplo, o setor automotivo ou o setor agrícola, não há que se falar em incentivo setorial, próprio de um setor. (FERRAZ JÚNIOR, 2005:51)

O ilustre jurista, muito oportunamente, acresce a análise do Decreto-Lei nº 1.894/81, e observa que a redação trazida pelo próprio artigo 3º, ao permitir que o referido benefício pudesse ser alterado “em caráter geral ou setorial”, indica inequivocadamente a natureza geral do benefício, nos seguintes termos:

*Com efeito, corrobora essa conclusão o Decreto-Lei nº 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 artigo 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**” (grifo nosso).*

*Ora, independentemente desse 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** (grifos nossos). (FERRAZ JÚNIOR, 2005:51)*

Também na defesa do caráter não setorial do crédito-prêmio de IPI, o eminente professor Roque Antônio Carrazza, afirma sua abrangência a todo e qualquer produto industrializado, e, com o favorecimento de todos os setores da economia, conclui pela sua natureza geral. Segundo ele:

[...] o crédito-prêmio foi indiscriminadamente estendido a todo e qualquer produto industrializado. Além disso, possui nítido colorido multissetorial, já que favorece os setores econômicos em geral. Por fim, está presente, está presente, sem ressalvas ou exceções, em todo o País, não se subsumindo, destarte, a ideia – expressa no artigo 41 do ADCT de promover o desenvolvimento de uma dada região.

*Esses argumentos levam-nos à irretorquível conclusão de **que o crédito-prêmio privilegia, protege e estimula não um dado setor ou uma determinada região, mas sim a economia nacional como um todo considerada** (grifos nossos). (CARRAZZA, 2005:83)*

Ives Gandra Martins e Cláudia Fonseca Pavan, com base nos princípios da racionalidade e da razoabilidade que devem pautar a interpretação constitucional, negam ao crédito-prêmio a natureza setorial, pela ausência de razoabilidade na interpretação que considera a exportação como setor. De acordo com tais autores:

De fato, estímulo setorial é aquele outorgado a um determinado setor da economia, assim, por exemplo, aquele conferido aos produtores de cana-de-açúcar. Estímulo concedido a todos os exportadores de produtos manufaturados no Brasil (artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.891/81) não pode ser tido como estímulo setorial, sob pena de ofensa aos princípios da racionalidade e da razoabilidade, que devem pautar qualquer interpretação constitucional.

[...]

O termo “setorial”, seja na linguagem comum do povo, seja em linguagem técnica, não pode significar outra coisa que não um extrato específico de um todo, uma parte definida de algo maior. Não se pode, assim, falar em setor de exportação, porque esse não constitui um grupo coeso e definido. Entre empresas que praticam, praticaram ou venham a praticar exportações, há empresários que se dedicam a várias atividades, totalmente distintas entre si. Não é sequer possível afirmar que determinada empresa, ao proceder a uma determinada exportação, é uma exportadora, porque essa pode ter sido uma atividade circunstancial, momentânea. (MARTINS e PAVAN, 2005:113-114)

Há que se concluir, portanto, que o crédito-prêmio, instituído originariamente pelo Decreto-Lei nº 491/69, por aplicar-se indistintamente a todos os produtos manufaturados destinados a exportação (critério material), a todas as empresas exportadoras desses produtos (critério pessoal), independente de vinculações específicas a determinados setores econômicos (includentemente a indústria, comércio ou produção), bem como sendo válido para qualquer ponto (setor) do território nacional (critério territorial), pelo seu caráter geral, portanto, não setorial.

Não é razoável a afirmação de que o crédito-prêmio seria um incentivo setorial por incidir nas exportações. Exportação não é um setor, mas tão-só ato negocial internacional. Se o incentivo abrange todo o território nacional, não é setorial, entendimento manifestado em caso análogo, pelo próprio STF em julgamento sobre a setorialidade ou não de isenções. No voto vencedor do relator, o eminente Ministro Maurício Corrêa, em julgamento do Agravo no

Recurso Extraordinário nº 223.424-4-PR, da 2ª Turma, fixa-se a distinção entre setorial e não setorial com base no critério territorial.

Voto.

[...]

Contra decisão agravada o Município de Curitiba, nas razões do extraordinário, sustentou que com a promulgação da Carta Federal em vigor ficou restabelecida a incidência do ISS sobre material utilizado na prestação de serviços por construtora, bem como seus pagamentos efetuados a subempreiteiras. Tratando-se de hipóteses de isenção que abrange todo o território e que tem por objetivo reduzir o custo das obras públicas, seria inaplicável à espécie o artigo 41 do ADCT-CF/88, que se refere aos incentivos fiscais de natureza setorial destinados a provocar a expansão econômica de determinada região ou setores de atividade²³.

Não necessitam ser convalidados os incentivos manifestamente utilizados como instrumentos de política econômica nacional, como é o caso do crédito-prêmio de IPI, o qual, cumpre ainda, relevante papel na política nacional de desoneração das exportações, fundamental para a manutenção do equilíbrio da balança comercial.

Não é, conforme exposto, limitado o crédito-prêmio a setor econômico, como os incentivos à indústria automobilística, à indústria farmacêutica, à indústria alimentícia ou sequer destinado exclusivamente a empresas situadas em determinadas áreas. Conforme estudo realizado por Armando Castelar Pinheiro, Cláudia Pio Borges, Sonia Zagury e Mário Mesquita²⁴, sobre os efeitos dos incentivos à exportação, retratou-se sua incidência sobre, nada menos, que vinte e dois setores da economia. A saber: agropecuário e extrativo vegetal, extrativo mineral; produção de minérios não metálicos; metalurgia; materiais elétricos; materiais de transporte; madeira; mobiliário; papel e papelão; borracha; couros e peles; química; produtos farmacêuticos e veterinários; perfumaria, sabões e velas; produtos de matéria plástica, têxtil; vestuários, calçados e artigos de tecido; produtos alimentares; bebidas; fumo; editorial e gráfico. Ou seja, com aplicação a incontáveis produtos dos mais diversos setores de produção da economia, não há como sustentar outra natureza que não a de um incentivo geral, com implicações no âmbito nacional que beneficiam toda a nação.

Não é razoável a pretensão fazendária de se considerar a exportação como um setor para fins de aplicação do artigo 41 do ADCT. O Decreto-Lei nº 2.433, de 19 de maio de 1988, portanto, época da Assembléia Nacional Constituinte, demonstra que o próprio Governo Federal, ao distinguir claramente o programa de incentivo à exportação (Biflex) dos

²³ Agravo em RE nº 223.424 – PR, 2ª Turma, Relator Minº Maurício Corrêa.

²⁴ PINHEIRO, Armando Castelar *et al apud* TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *Crédito-prêmio de IPI*. São Paulo: MP, 2008, p.57.

Programas Setoriais Integrados, não considerava a exportação como sendo um setor. Nessa época, ao tratar dos instrumentos financeiros relativos à política industrial, assim dispôs:

Artigo 1º. A política industrial será executada mediante aplicação dos instrumentos previstos nesse Decreto-Lei e tem por objetivo a modernização e o aumento da competitividade do parque industrial do país.

Parágrafo único. A política industrial será desenvolvida, basicamente, por meio de:

- a) **Programas Setoriais Integrados;** (grifo nosso)*
- b) Programas de Desenvolvimento Tecnológico Industrial;*
- c) **Programas Especiais de Exportação** (Programa-Biflex). (grifo nosso)*

Além do mais, o crédito-prêmio de IPI atende à teleologia da Constituição Federal de 1988 que, no tocante ao regime tributário de manufaturas exportadas, decorre da interpretação de seus artigos. Quando nos artigos 149, §2º, I; 153, §3º, III; e 155, §2º, X, “a”; o constituinte prescreve, respectivamente, a regra de imunidade da não incidência das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre as receitas decorrentes de exportação; de imunidade do IPI sobre os produtos industrializado destinados ao exterior, e, do mesmo modo, determina a não incidência do ICMS sobre as operações de produtos industrializados também destinados ao exterior, adere, indubitavelmente, à tese de que não se deve exportar tributos.

Artigo 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no artigo 195, §6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

[...]

§ 2º. As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

*I – **Não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;** (grifo nosso)*

Artigo 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

IV – produtos industrializados;

[...]

§ 3º. O imposto previsto no inciso IV:

[...]

*III – **Não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.** (grifo nosso)*

Artigo 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

X – não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; (grifo nosso)

A não exportação de tributos, não se trata apenas de uma ideologia consagrada no texto constitucional, mas de uma política econômica adotada pelo Governo Federal a partir da década de 1960 que, ainda hoje, é atual e vigente, em razão da sua imprescindibilidade ao equilíbrio da economia interna do país, e, também, em face dela perante o cenário mundial.

Depreende-se essa realidade da simples leitura de algumas medidas legislativas que demonstram, de forma inequívoca, a importância dos incentivos fiscais à exportação de produtos industrializados como instrumento de política nacional.

Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo, ao analisarem o incentivo às exportações de forma sistêmica, com muita propriedade, bem asseveram o seu valor como princípio constitucional implícito, e, demonstram sua existência no atual ordenamento jurídico, ao colecionar de forma meramente exemplificativa, normas que consagram a desoneração das exportações e comprovam a continuidade da política de incentivos fiscais à exportação. Nas suas palavras:

O incentivo às exportações é meta, fim ou valor expressamente positivado em nossa ordem jurídica, podendo ser considerado, por indução, como um princípio constitucional implícito. Trata-se de finalidade a ser buscada pelo intérprete de todas as demais normas do ordenamento pertinentes ao problema.

*A Constituição Federal de 1988 estabelece que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, autorizadas por seu artigo 149, **não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação** (grifos do autor).*

Estabelece também a Constituição que o imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação não incidirá sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados, bem ou serviço.

Ressalte-se que a norma do §2º, do artigo 149, foi introduzida na vigente Constituição pela Emenda 33, que é de 2001, o que demonstra ser propósito do Estado brasileiro reforçar os estímulos à exportação.

*Também na Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, pode ser visto o mesmo elemento teleológico apontada pelas normas da vigente Constituição Federal. Essa Lei Complementar, regendo o ICMS no plano nacional estabelece que **o imposto não incide sobre operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários industrializados semi elaborados, ou serviços** (grifos do autor).*

Finalmente, a Lei nº 9.393/96 concede crédito presumido de IPI aos exportadores como forma de ressarcimento do PIS e da COFINS, em mais uma manifestação dos propósitos que orientam a elaboração das normas jurídicas atinentes ao problema. (MACHADO e MACHADO SEGUNDO, RDDT 105:122)

Como a Constituição de 1988, também a legislação infraconstitucional mencionada ampara o entendimento segundo o qual a atividade exportadora não é um setor.

Ainda que toda a argumentação antecedente não procedesse, e fosse o crédito-prêmio considerado um incentivo setorial, teria sido convalidado implicitamente pela Lei nº 7.739, de 1º de março de 1989, ao introduzir alteração na alínea “b”, do artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.894/81, e pela Lei nº 8.402/92, com efeitos retroativos. Nesse sentido, esclarece José Souto Maior Borges:

[...] o ADCT, artigo 41, institui o dever de reavaliar – esse o seu âmbito material. Nada dispõe entretanto sobre o procedimento de reavaliação. Ora, quando a norma constitucional – ensinamento cediço na doutrina – não estabelece o meio pelo qual será integrada – (somente dispõe o artigo 41 do ADCT sobre a competência do Executivo e do Legislativo), quaisquer meios são em princípio admitidos para tanto. É porção discricionária da competência. Assim sendo, mesmo que o crédito-prêmio fosse incentivo setorial, teria sido convalidado pela L. 7.739, de 1º de março de 1989, que dispôs sobre a base de cálculo do crédito-prêmio. O simples fato da edição dessa lei vale como convalidação implícita desse incentivo. Como essa lei foi resultante da conversão de medida provisória (MP 39/89), estaria atendido o disposto no ADCT, artigo 1º, caput, porque intervieram no processo legislativo tanto o Presidente da República, quanto o Congresso Nacional. A expressão “passa a vigorar” é incompatível com qualquer cessação ou interrupção de vigência. O quanto basta para a subsunção da hipótese ao ADCT e sua equiparação à reavaliação expressa do incentivo. Quem assegura a vigência, reavalia. (BORGES, RDDT 112:93-94)

E corroboram o entendimento, Ives Gandra Martins e Cláudia Fonseca Morato Pavan:

Ainda que assim não fosse, e pudéssemos distinguir entre todos os beneficiários do crédito-prêmio de IPI alguma ligação possível de caracterizá-los como um setor, fato é de que o benefício de que trata o Decreto-Lei nº 491/69, reinstituído pelo Decreto-Lei nº 1.894/81, foi confirmado no prazo de dois anos a que alude o artigo 41 §1º CF, pela Lei nº 7.739/89 e pela Lei nº 8.402/92, com efeitos retroativos (grifos nossos). [...] Assim, além de o crédito-prêmio de IPI não se sujeitar ao prazo do §1º do artigo 41 do ADCT, por não ter natureza setorial, as Leis ns. 7.739/89 e 8.402/92 asseguraram a sua manutenção sob o império da nova ordem constitucional (grifos nossos). (MARTINS e PAVAN, 2005:114;117)

Não se deve proceder à interpretação do texto do artigo 41 do ADCT (dispositivo de vigência temporária) dissociado do seu contexto constitucional (disposições de vigência permanente). O crédito-prêmio de IPI está em conformidade com a programação constitucional geral, inserindo-se no âmbito geral constitucional excludente de tributação e estimulante das exportações de produtos industrializados destinados ao exterior.

A consideração do sistema jurídico como um todo, e dos fins nele positivados, indica a finalidade do artigo 41, §1º do ADCT, na qual não se insere a revogação de incentivos de caráter geral, especialmente quando destinados a estimular as exportações. Ou

seja, o incentivo à exportação não é abrangido pela disposição transitória sob pena de incorrer-se em grande incongruência jurídica, uma vez que diversos outros dispositivos prescrevem que as exportações devem ser incentivadas.

O Decreto-Lei nº 491/69, instituidor do crédito-prêmio de IPI, bem como os Decretos-Lei ns. 1.248/72 e 1.894/81, que, respectivamente, ampliaram e restabeleceram esse direito, materialmente compatíveis com os desígnios da Lei Maior, foram por ela recepcionados com *status* de lei ordinária.

Veiculado originalmente, pelo artigo 1º do Decreto-Lei nº 491/69, de natureza geral, ou não setorial, não se destinou a qualquer setor específico da economia, mas a todas as empresas exportadoras de produtos nacionais, independentemente da classe de agentes produtivos a que pertençam e dos produtos a serem exportados.

Portanto, o emprego de todos os elementos interpretativos, do literal ao teleológico, confirma o entendimento de que o crédito-prêmio a que alude o Decreto-Lei nº 491/69, não foi alcançado pelo comando do artigo 41 do ADCT, sendo desnecessária a produção de qualquer lei confirmatória de sua plena validade, vigência e eficácia, não tendo sido revogado por qualquer outra norma jurídica até o presente momento.

CONCLUSÕES

Em face de todo o exposto no presente estudo, conclui-se que:

1. O crédito-prêmio de IPI, estímulo à exportação de produtos manufaturados, originalmente instituído pelo artigo 1º, do Decreto-Lei nº 491/69, surgiu em um contexto de necessidade de profundas alterações estruturais na economia brasileira, como instrumento de política econômica nacional voltado a produzir o aumento do nível e a diversificação das exportações, até então restritas a produtos agrícolas e minerais, operando nos produtos industrializados, manufaturados, em todo o campo da produção econômica de bens. O crédito-prêmio à exportação de produtos manufaturados não se deu como fenômeno brasileiro isolado. Foi, no contexto regional latino americano que o Brasil adotou, juntamente com a maioria dos países da América Latina, como instrumento de política de crescimento econômico, a concessão de créditos-prêmio.
2. O crédito-prêmio à exportação de manufaturados, trata-se de um incentivo de natureza fiscal, movido pelo propósito desenvolvimentista, concedido sob a forma de ressarcimento de tributos pagos internamente na operações anteriores, consubstanciado no direito ao aproveitamento de créditos incidentes sobre o montante das vendas destinadas a exportação. Apresenta como finalidade primordial o estímulo da exportação de produtos manufaturados, contribuindo para a formação de um parque industrial com condições de competir no mercado externo, o que acarreta no aumento dos níveis e na diversificação das exportações, com o conseqüente fortalecimento e equilíbrio da balança comercial, de modo a beneficiar todo o País, e não uma dada região ou um setor específico de produção.
3. Inicialmente, o crédito-prêmio foi instituído pelo artigo 1º do Decreto-Lei nº 491/69, como incentivo destinado às empresas fabricantes e exportadoras de produtos manufaturados destinados ao exterior. O artigo 4º do referido Decreto-Lei estendeu o benefício, antes restrito aos fabricantes e exportadores, aos fabricantes que exportassem produtos industrializados por intermédio de empresas comerciais exportadoras, não sendo necessário ao produtor-vendedor a realização direta da exportação para usufruir do incentivo fiscal, desde que a exportação fosse efetivada por *tradings* vinculadas a cooperativas, entidades, etc. Logo, o Decreto-Lei nº 1.248/72, ampliou o aspecto subjetivo do incentivo, ao conferir sua utilização pelos produtores-vendedores que realizassem as exportações por intermédio de empresas comerciais exportadoras, não sendo mais

necessária a vinculação com cooperativas, entidades de classe ou associações. O Decreto-Lei nº 1.456/76, também dispõe nesse sentido e amplia o âmbito de vigência das normas concernentes ao crédito fiscal instituído pelo Decreto-Lei nº 491/69. Todavia, diante das pressões políticas externas, editou-se o Decreto-Lei nº 1.658/79, que dispôs, pela primeira vez, no seu artigo 1º, §§ 1º e 2º, sobre a redução gradual do incentivo até sua completa extinção que dar-se-ia em 30 de junho de 1983. Logo após, o Decreto-Lei nº 1.722/79, em seu artigo 3º, alterou a redação do §2º, do artigo 1º, do Decreto-Lei nº 1.658/79. Por sua vez, modificou os parâmetros em que se dariam a redução, mas manteve inalterável o termo final de vigência do incentivo em 30 de junho de 1983. No entanto, editou-se o Decreto-Lei nº 1.724/79, que ao prescrever a possibilidade de o Ministro da Fazenda aumentar ou reduzir, temporária ou definitivamente, ou extinguir o benefício fiscal, sem fazer qualquer alusão a descontos ou a data certa para o término da vigência do artigo 1º do Decreto-Lei nº 491/69, introduziu a este um novo critério de regência e estabeleceu a incompatibilidade entre os dispositivos normativos que resultou na revogação tácita dos Decretos-Lei ns. 1.658 e 1.722, ambos de 1.979, pelo critério cronológico. Nova alteração legislativa ocorreu com o Decreto-Lei nº 1.894/81, que assegurou o direito ao crédito-prêmio, previsto pelo artigo 1º do Decreto-Lei nº 491/69, à qualquer empresa que exportasse, ao exterior, produtos de fabricação nacional, e acresceu como beneficiárias às empresas comerciais exportadoras, afastando por outro lado, os produtores-vendedores nos específicos casos em que as exportações fossem realizadas por aquelas empresas, sem estipular parâmetros de redução e termo final de vigência do incentivo. Dessa forma, o Decreto-Lei nº 1.894/81 confirma a revogação dos Decretos-Lei ns. 1.658/79 e 1.722/79 pelo Decreto-Lei nº 1.724/79. Portanto, o conjunto normativo que se manteve vigente até o advento da atual Constituição Federal de 1988, e foi por esta recepcionada com *status* de lei ordinária, com ela materialmente compatíveis, restringe-se aos Decretos-Lei ns. 491/69, 1.248/72 e 1.894/81.

4. O sistema de Direito positivo admite a existência de contrariedades e contradições normativas, a que se convencionou chamar “antinomia” ou “incompatibilidade normativa”. Resultado do surgimento de normas que estipulam mandamentos em sentidos oposto, pode ser “real” ou “aparente”. Será aparente, quando a utilização dos critérios hierárquico (*lex superior derogat lex inferiori*), de especialidade (*lex specialis derogat legi generali*) e cronológico (*lex posterior derogat legi priori*), consideradas como normas solução, trazidas pelo próprio sistema jurídico, for suficiente para sanar a incompatibilidade normativa, resolvendo-se pela mera subsunção. Se ainda, assim, a incompatibilidade

persistir, a antinomia é real, pois embora resolúvel, a solução aplicar-se-á apenas ao caso concreto, com base na analogia, nos costumes e nos princípios gerais de direito, observando-se os fins sociais a que a lei se destina e às exigências do bem comum, conforme o disposto nos artigos 4º e 5º, da LICC. As leis, salvo quando destinadas à vigência temporária, são editadas para vigerem até que outra a modifique ou revogue. A revogação será total, quando a nova lei regular inteiramente a matéria ou com ela for, da mesma forma, inteiramente incompatível, e, será parcial, quando isso ocorrer apenas com alguns dos enunciados. Ainda, pode ocorrer expressamente, quando a norma revogadora mencionar quais os dispositivos que pretende tornar sem efeito, ou tacitamente, quando decorrer implicitamente a incompatibilidade da lei nova com a antiga.

5. A declaração parcial de inconstitucionalidade das expressões “reduzir, suspender ou extinguir”, contidas nos Decretos-Lei ns. 1.724/79 e 1.894/81, não teve o condão de excluir do sistema jurídico referidos Decretos-Lei. Os enunciados restantes, foram suficientes para operarem a revogação definitiva do Decreto-Lei nº 1.658/79, e ainda, o Decreto-Lei nº 1.894/81, indubitavelmente, revogou a legislação precedente ao, expressamente, restabelecer o incentivo do artigo 1º do Decreto-Lei nº 491/69, atribuindo-lhes novos beneficiários, sem estipulação de termo final de vigência.
6. Não procede a tese fazendária que defende a extinção do crédito-prêmio pela respristinação do Decreto-Lei nº 1.658/79 em razão das declarações parciais de inconstitucionalidade. Repristinação é medida excepcional que não se presume. Proibida no ordenamento jurídico pátrio, salvo se expressamente declarada. Os comandos normativos restantes foram suficientes, válidos e eficientes para continuar regendo a matéria. O prazo fatal do Decreto-Lei nº 1.658/79 foi revogado pelos Decretos-Lei ns. 1.724/79 e 1.894/81, que conferiram prazo indeterminado de vigência ao crédito-prêmio. O acervo normativo da Fazenda demonstra a inconsistência jurídica de sua tese ao demonstrar que o incentivo era expressamente reconhecido e efetuados seus pagamentos, inclusive em dinheiro, em datas posteriores a que hoje alega ter ocorrido sua extinção.
7. Incentivo fiscal é toda medida de natureza tributária que objetiva o fomento de determinada atividade, implicando renúncia de receita por parte do Estado. Deve haver fundamentação jurídica razoável para que a sua instituição justifique a renúncia à arrecadação tributária em razão de sua necessidade e utilidade, sob pena de inconstitucionalidade.
8. Há três espécies de incentivos fiscais: regionais, setoriais e gerais. Os regionais destinam-se a promoção do desenvolvimento de determinadas regiões ou porções geográficas do

país. Os setoriais destinam-se a promover o desenvolvimento de determinado segmento específico da atividade econômica. Enquanto que, os gerais, são aqueles destinados não à promoção do desenvolvimento de certa região ou determinado segmento específico da economia, mas do desenvolvimento geral do país, de forma global.

9. A análise dos debates travados na Assembléia Nacional Constituinte demonstra que o artigo 41 do ADCT teve por objetivo forçar a revisão dos incentivos fiscais concedidos a segmentos restritos da atividade econômica, ligados a razões circunstanciais, que tivessem perdido sua justificativa e, ainda assim, permaneciam vigentes por inércia do legislador, e não a um incentivo geral de âmbito nacional, relacionado a um contexto estrutural como o crédito-prêmio à exportação dos manufaturados. O exame histórico da política econômica brasileira, o estudo sistemático dos dispositivos constitucionais e a da legislação infraconstitucional, confirmam que o interesse governamental no aumento e na diversificação das exportações, razões que motivaram a instituição do incentivo objeto deste estudo, não teve caráter conjuntural, passageiro, mas ao contrário, integrou a política econômica adotada pelo Governo Federal daquela época, ininterruptamente, até os dias atuais.
10. Entende-se por incentivo setorial aquele destinado a estimular um ramo específico da produção, dirigido aos contribuintes integrantes de determinado segmento da atividade econômica. O crédito-prêmio, veiculado pelo artigo 1º do Decreto-Lei nº 491/69, não se destinou a qualquer setor específico da economia, mas a toda gama de empresas exportadoras de produtos nacionais, independentemente da classe de agentes produtivos a que pertençam e dos produtos a serem exportados, contribuindo efetivamente ao desenvolvimento harmônico de toda economia nacional. Desse modo, não classifica-se como incentivo setorial sujeito à reavaliação prevista pelo artigo 41 do ADCT, sendo desnecessária a produção de qualquer lei confirmatória de sua plena validade, vigência e eficácia, não tendo sido revogado por qualquer outra norma jurídica até o presente momento. E, além de o crédito-prêmio de IPI não se sujeitar ao prazo do §1º do artigo 41 do ADCT, por não ter natureza setorial, se assim fosse considerado, as Leis ns. 7.739/89 e 8.402/92 teriam assegurado a sua manutenção sob o império da nova ordem constitucional.

REFÊRENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. Crédito-Prêmio de IPI – Direito Adquirido – Recebimento em Dinheiro. **Revista de Direito Tributário**, v. 55.

BARRETO, Aires F. **Revista de Direito Tributário**, v. 42.

BELLUZZO, Luiz Gonzaga de Mello. In CARVALHO, Paulo de Barros *et al.* **Crédito-Prêmio de IPI – Estudos e Pareceres**. Barueri, SP: Manole, 2005.

BORGES, José Souto Maior. In CARVALHO, Paulo de Barros *et al.* **Crédito-Prêmio de IPI – Estudos e Pareceres**. Barueri, SP: Manole, 2005.

BORGES, José Souto Maior. **Isenções Tributárias**. 2 ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

BORGES, José Souto Maior. Sobre o Crédito-Prêmio à Exportação. In CARVALHO, Paulo de Barros *et al.* **Crédito-Prêmio de IPI – Novos Estudos e Pareceres**. Barueri, SP: Manole, 2005.

BORGES, José Souto Maior. Sobre o Crédito-Prêmio à Exportação. In **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 112.

CALDERARO, Francisco R. S.. **Incentivos Fiscais à Exportação**. São Paulo: Resenha Tributária, 1973.

CALDERARO, Francisco R. S.. Crédito-Prêmio do IPI. Sua não extinção em 30.06.1983. In **Revista dos Tribunais**. Ano 95, v. 850, ago 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros *et al.* Novas Considerações a Respeito do Crédito-Prêmio de IPI. In **Crédito-Prêmio de IPI – Novos Estudos e Pareceres**. Barueri, SP: Manole, 2005.

CARRAZZA, Roque Antônio. In CARVALHO, Paulo de Barros *et al.* **Crédito-Prêmio de IPI – Estudos e Pareceres**. Barueri, SP: Manole, 2005.

DINIZ, Maria Helena. **Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro Interpretada**. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ESPÍNOLA, Eduardo. **Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1943.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio Ferraz. In CARVALHO, Paulo de Barros *et al.* **Crédito-Prêmio de IPI – Estudos e Pareceres**. Barueri, SP: Manole, 2005.

FERRAZ JÚNIOR., Tércio Sampaio. A Inconstitucionalidade dos Decretos-Lei ns. 1.724/79 e 1.894/81 e seu Impacto nas suas Normas de Revogação. In CARVALHO, Paulo de Barros *et al.* **Crédito-Prêmio de IPI – Novos Estudos e Pareceres**. Barueri, SP: Manole, 2005.

QUEIROZ, Cid Heráclito. Incentivos Fiscais – Crédito-Prêmio. **Revista de Direito Tributário**, v. 33.

MACHADO, Hugo de Brito e MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Crédito-Prêmio de IPI. Decreto-Lei nº 491/69. Natureza Não Setorial. In **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 105.

MARTINS, Ives Gandra da Silva e PAVAN, Cláudia Fonseca Morato. Crédito-Prêmio de IPI – Vigência Atual – Respeito aos Princípios Constitucionais e à Força Normativa da Constituição. In CARVALHO, Paulo de Barros *et al.* **Crédito-Prêmio de IPI – Novos Estudos e Pareceres**. São Paulo: Manole, 2005.

NEVES, Marcelo. **Teoria da Inconstitucionalidade das Leis**. São Paulo: Saraiva, 1988.

TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e Isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. **Crédito-Prêmio de IPI**. São Paulo: MP, 2008.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. **Incentivos Setoriais e Crédito-Prêmio de IPI**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002.

SUMÁRIO

| | |
|--|----|
| INTRODUÇÃO | 7 |
| | |
| CAPÍTULO 1 – ESBOÇO HISTÓRICO-LEGISLATIVO DO CRÉDITO-PRÊMIO DE IPI ..8 | |
| 1.1 O Contexto Político-Econômico da Instituição do Crédito-Prêmio de IPI..... | 8 |
| 1.2 O Decreto 491/69: Instituição, Natureza e Finalidade do Crédito-Prêmio de IPI | 10 |
| 1.3 O Decreto 491/69 Frente à Legislação Superveniente..... | 12 |
| | |
| CAPÍTULO 2 – DA VIGÊNCIA DO ARTIGO 1º DO DECRETO-LEI Nº 491/69 APÓS 30 DE JUNHO DE 1983..... | 20 |
| 2.1 Considerações Gerais Sobre os Fenômenos da Antinomia e da Revogação | 20 |
| 2.2 Da Revogação dos Decreto-Lei ns. 1.658 e 1.722, ambos de 1979, pelos Decretos-Lei ns. 1.724/79 e 1.894/91, Após as Declarações Parciais de Inconstitucionalidade | 23 |
| 2.3 A Tese Fazendária e Suas Inconsistências Jurídicas | 29 |
| | |
| CAPÍTULO 3 – DA INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 41 DO ADCT AO CRÉDITO-PRÊMIO DE IPI | 34 |
| 3.1 Conceito de Incentivo Fiscal..... | 34 |
| 3.2 Conceito de Setor e Incentivos Setoriais | 36 |
| 3.3 A Gênese do Artigo 41 do ADCT | 41 |
| 3.4 A Inaplicabilidade do Artigo 41 do ADCT ao Crédito-Prêmio de IPI e sua Natureza Não Setorial | 47 |
| | |
| CONCLUSÕES | 57 |
| REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS | 61 |

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO (PUC/SP)
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO:
UMA VISÃO CONSTITUCIONAL

Natascha Alves Costa

DA VIGÊNCIA DO CRÉDITO-PRÊMIO DE IPI

São Paulo
2009