

TULIO DE MEDEIROS GARCIA

O CRÉDITO-PRÊMIO DE IPI - INCENTIVO FISCAL EXTINTO

1. INTRODUÇÃO AO TEMA

Veza por outra, aparecem no âmbito do Direito Tributário acirradas polêmicas, colocando, como sempre, fisco e contribuintes em pólos opostos, envolvendo legislação editada sob a égide da Constituição anterior.

Exemplo disso foi a longa e já superada discussão travada judicialmente a respeito dos Decretos-leis nº 2.445 e 2.229, de 1988, que alteraram a sistemática da contribuição para o PIS. Como é de conhecimento geral, referidos decretos-leis restaram, ao final, declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal e, nesse caso, voltaram a prevalecer as disposições da Lei Complementar nº 7, de 1970, veiculadora da contribuição.

Mais recentemente, algumas empresas têm ingressado em juízo pretendendo ver reconhecido o direito de fruição do benefício instituído pelo artigo 1º, do Decreto-lei 491/69, conhecido como crédito-prêmio de IPI, ou crédito-prêmio à exportação. A questão ainda não foi decidida de forma definitiva, mas tem despertado o interesse não só das partes envolvidas, mas da doutrina e até mesmo da imprensa, tendo em vista, principalmente, as enormes quantias envolvidas nessa disputa.

Referido incentivo fiscal, como sói acontecer, foi gerado com objetivos puramente extrafiscais, quais sejam, promover a exportação de produtos manufaturados e o incremento de divisas para o país, como requeria a política econômica adotada à época. O professor Paulo de Barros Carvalho define extrafiscalidade como o *“emprego de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos monetários...”* Nesse diapasão, tendo-se observado a mudança das circunstâncias responsáveis pela criação do crédito-prêmio, não mais se justificando a utilização dessa *“fórmula jurídico-tributária”* como meio de atingir os fins pretendidos pela política econômica então vigente, foram

editadas várias normas tendentes a reduzi-lo, até sua completa extinção. Com efeito, referido benefício deixou de ser creditado aos contribuintes em 1 °/05/1 985, data prevista em ato do Ministro da Fazenda para o fim do incentivo fiscal em questão.

Aqueles que pleiteiam a não extinção do crédito-prêmio e sua possibilidade de fruição até os dias atuais têm sustentado que as portarias ministeriais editadas com o fim de suspender, reduzir e até extinguir o benefício não teriam respaldo na ordem jurídica então vigente, haja vista se terem baseado em delegações de competência legislativa inconstitucionais, contidas nos Decretos-leis n°s 1.724/79 e 1.894/81. Via de conseqüência, estariam em vigor, ainda, as disposições a respeito contidas no vetusto Decreto-lei n° 491/69.

Conforme pretendemos demonstrar no presente trabalho, malgrado terem sido, de fato, declarados contrários à Constituição de 1969, pelo Supremo Tribunal Federal, os dispositivos que veicularam a referida delegação de atribuições ao Ministro da Fazenda para regular a matéria, a extinção do incentivo fiscal em estudo é conclusão que se impõe face ao disposto em normas outras, validamente editadas e cuja inconstitucionalidade não é discutida.

Assim, como veremos, o crédito-prêmio de IPI não sobreviveu até a promulgação da Constituição de 1988. E, mesmo que tivesse sobrevivido, não teria sido recepcionado pela atual ordem constitucional. Teria restado revogado pelo disposto no artigo 41, § 1º, do ADCT.

Todas essas questões serão detidamente abordadas nos tópicos seguintes para, ao fim, serem expostas as conclusões, de certo modo antecipadas nos parágrafos anteriores.

2. CRÉDITO-PRÊMIO DE IPI - CRIAÇÃO, ALTERAÇÕES E EXTINÇÃO - BREVE RESUMO HISTÓRICO

O incentivo conhecido como crédito-prêmio de IPI foi instituído pelo art. 1º do Decreto-lei n° 491, de 5.3.69, que assim dispunha:

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

§ 1º Os créditos tributários acima mencionados serão deduzidos do

valor do Imposto Sobre Produtos Industrializados incidentes sobre 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.

Para dar efetividade e regulamentar o benefício, o Poder Executivo editou atos normativos de hierarquia inferior, dentre os quais se destaca o Decreto nº 64.833, de 17.7.69, cuja redação veio a ser alterada pelos Decretos nº 67.031, de 10.8.70, nº 68.044, de 12.1.71 e nº 78.986, de 21.11.76. A redação do *caput* do art. 1º desse último ato normativo esclarece, regra geral, o modo de operacionalização do cálculo do benefício. Veja-se:

Art. 1º As empresas fabricantes de produtos manufaturados poderão se creditar, em sua escrita fiscal, como ressarcimento de tributos, da importância correspondente ao Imposto sobre Produtos Industrializados, calculando, como se devido fosse, sobre o valor FOB, em moeda nacional, de suas vendas para o exterior, mediante a aplicação das alíquotas especificadas na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), anexa ao Decreto n.º 73.340, de 19 de dezembro de 1973, ou de outras indicadas no presente Decreto.

A fruição do incentivo fiscal enfocado permaneceu basicamente inalterada por quase uma década, mais precisamente até 24.1.79, quando foi editado o Decreto-lei nº 1.658/79.

Nesse ponto, relevante abrir parênteses para situar a questão no tempo e colocar, de forma abreviada, as condições internacionais que levaram à modificação do benefício instituído em 1969.

Críticas bastante severas dos países importadores à política de incentivo às exportações do governo brasileiro culminaram com a imposição de severas sobretaxas alfandegárias sobre a importação de produtos nacionais, como calçados, bolsas de couro, derivados de óleo de mamona, fios de algodão, dentre outros. Evidentemente, observaram-se reflexos negativos no resultado das exportações naquele período e a política de concessão de benefícios fiscais passou a se mostrar ineficiente face aos pesados ônus internacionais aos nossos produtos. Através da assinatura de acordo no âmbito do GATT (Acordo Geral de Tarifas e Comércio), o Brasil comprometeu-se a efetivar a

redução gradativa dos benefícios, até sua completa eliminação, de modo a se adequar às regras de comércio internacional então vigentes, proporcionando, conseqüentemente, a supressão das barreiras alfandegárias.

Nesse contexto, o Decreto-lei n° 491/69 foi alterado pela edição do Decreto-lei n° 1.658, de 24.1.79, o qual previa a redução gradual do benefício, até sua total extinção, em 30/06/83:

Art. 1º O estímulo fiscal de que trata o artigo 1º do Decreto-lei n° 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.

A veiculação desse decreto-lei não teve, entretanto, o resultado esperado, mostrando-se insuficiente para possibilitar o fim das sobretaxas alfandegárias internacionais aos produtos brasileiros. Era preciso um instrumento mais ágil de adequação da política de incentivos fiscais às condições do comércio internacional.

Em conseqüência, veio a lume o Decreto-lei n° 1.722, de 3.12.79, dispondo que o "Crédito-Prêmio" seria utilizado "*na forma, condições e prazo estabelecidos pelo Poder Executivo*" (art. 1º). Além disso, vinculou a ato do Ministro da Fazenda a gradual redução do benefício, mantendo seu termo final em 30.6.83. Transcreve-se, a seguir, o seu art. 3º:

Art. 3º - O parágrafo 2º do artigo 1º do Decreto-lei n° 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 o ato do Ministro de Estado da Fazenda.”

Apenas quatro dias depois, foi editado o Decreto-lei nº 1.724, de 7.12.79, modificando o Decreto-lei nº 1.658/69, com a seguinte redação:

Art. 1º- O Ministro de Estado da Fazenda fica autorizado a aumentar ou reduzir, temporária ou definitivamente, ou extinguir os estímulos fiscais de que tratam os artigos 1º e 5º do Decreto-lei nº 491, de 05 de março de 1969.

No exercício da competência que lhe foi atribuída, o Ministro da Fazenda editou a Portaria MF nº 960, de 7.12.79, suspendendo o benefício até decisão em contrário.

O incentivo foi restabelecido pela Portaria MF nº 78, de 01/04/81, dessa feita com alíquotas menores e com a exclusão de diversos produtos. A Portaria MF nº 89, de 08/04/81, bem como a Portaria nº 292, de 17/12/1981, também reduziram os patamares do benefício, até que foi determinada sua extinção pela Portaria MF nº 176, de 12/09/84, fixando o dia 01/05/85 como termo final.

Com a edição dessas portarias, foram retiradas as sobretaxas alfandegárias que pesavam sobre os produtos brasileiros exportados, tendo sido possível ao setor exportador nacional retomar a competitividade internacional, temporariamente prejudicada.

Verifica-se que a instituição, regulamentação e posterior extinção do benefício fiscal consubstanciado no crédito-prêmio à exportação, relativo ao IPI, foi sempre inspirada em fins extrafiscais, em consonância com a política econômica adotada à época, de cujos objetivos principais se destacava o favorecimento do setor exportador nacional, notadamente de produtos manufaturados.

Antes, porém, da extinção total do incentivo instituído pelo art. 1º, do Decreto-lei nº 491/69, o Decreto-lei nº 1.894, de 16/12/81, estendeu o benefício do crédito-prêmio do IPI às empresas comerciais exportadoras (*Trading Companies*), vedando sua utilização pelo produtor-vendedor. Veja-se:

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

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

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

Esse último ato com força de lei, além de estender o subsídio-prêmio, até então exclusivo para indústrias, para as empresas comerciais exportadoras, estabeleceu a delegação para o Ministro da Fazenda dispor sobre o benefício, nos mesmos moldes já previstos anteriormente. Houve, portanto, no que tange à concessão dos incentivos à exportação tratados nesse artigo, o enquadramento das assim chamadas *Trading Companies* nas mesmas condições então em vigor para as *Exporting Factories.*, inclusive no tocante às alíquotas e prazo de extinção.

Esse tema será tratado mais detidamente nos tópicos seguintes, quando formos analisar as questões que têm sido argüidas por alguns contribuintes no sentido da sobrevivência do crédito-prêmio de IPI.

3. DAS DECLARAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE DA DELEGAÇÃO AO MINISTRO DA FAZENDA PREVISTA NO DECRETO-LEI Nº 1.724/79 - EFEITOS NO MUNDO JURÍDICO

No tópico anterior, procurou-se fazer um pequeno esboço dos instrumentos com força de lei instituidores e regulamentadores do benefício de incentivo à exportação conhecido por crédito-prêmio de IPI, até sua extinção.

Neste tópico, serão tratados os efeitos da declaração de inconstitucionalidade da delegação ao Ministro da Fazenda, prevista no Decreto-lei nº 1.724/79, para “*augmentar 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*” e, semelhantemente, no artigo 3º, inciso I, do Decreto-lei nº 1.894/81.

Desde antes da promulgação da Constituição da República da 1988, já havia vários questionamentos a respeito da inconstitucionalidade da

delegação de poderes aqui referida, argumentando-se o descumprimento do princípio da legalidade vigente na espécie e em razão da indelegabilidade expressa em norma constitucional da ordem jurídica instituída em 1969. Trascreve-se, aqui, os preceitos constitucionais na Constituição anterior pertinentes à matéria:

Art. 97 Somente a lei pode estabelecer:

VI - As hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

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

II - Finanças públicas, inclusive normas tributárias;

Art. 6º São poderes 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 Poderes delegar atribuições; quem for investido na função de um deles não poderá exercer a de outro.

O extinto Tribunal Federal de Recursos, considerando as normas constitucionais suso reproduzidas, manifestou-se, em mais de uma decisão, pela inconstitucionalidade das delegações de poderes ao Ministro da Fazenda, previstas nos Decretos-leis nºs 1.724/79 e 1.891/81.

Na esteira desse entendimento, já na presente ordem constitucional, os Tribunais Regionais Federais vêm deixando de aplicar os referidos diplomas legislativos, na parte que toca à delegação de prerrogativas ao Ministro da Fazenda.

Mais recentemente, tendo aportado a polêmica ao Supremo Tribunal Federal, o pleno dessa Corte Superior, em exame difuso de constitucionalidade, por nove votos a quatro, após sinalizar no sentido da total inconstitucionalidade da delegação contida no Decreto-lei nº 1.724/79 e no art. 3º, I, do Decreto-lei nº 1.894/81, atendo-se ao caso concreto dos autos, declarou a inconstitucionalidade da expressão “*reduzir, temporária ou definitivamente, ou extinguir*” contida no art. 1º, do Decreto-lei nº 1.724/79 e as expressões

"reduzi-los" e *"suspendê-los ou extingui-los"*, do art. 3º, 1, do Decreto-lei nº 1.894/81.²

Assim, embora diante do inconformismo de quatro dos seus Ministros, o STF firmou-se pela inconstitucionalidade da delegação ao Ministro da Fazenda contida nos referidos decretos-leis, tomando-se ilegais, por conseguinte, todas as portarias ministeriais editadas no exercício do poder delegado pelo diploma legislativo inconstitucional.

Embora doutrinariamente a questão não seja extreme de dúvidas³, haja vista a dificuldade em se analisar a ordem constitucional anterior, notadamente informada por princípios diversos daqueles constantes da ordem jurídica de 1988 e face à também difícil conceituação do benefício instituído pelo art. 1º, do Decreto-lei 491/69, impõe-se o fato de que esse ponto específico foi definitivamente decidido por nossa Corte Constitucional. Inevitável, por conseguinte, ter a inconstitucionalidade do Decreto-lei nº 1.724/79 e do art. 3º, inciso I, do Decreto-lei nº 1.894/81 como ponto de partida para qualquer análise.

O trabalho que se apresenta passa, portanto, a verificar os efeitos deveras decorrentes da declaração de inconstitucionalidade suso referida e suas implicações na vigência e extinção do incentivo à exportação consubstanciado no crédito-prêmio de IPI.

3.1. Da não revogação do Decreto-lei nº 1.658/79 pelo Decreto-lei nº 1.724/79

Em primeiro lugar, faz-se mister ressaltar, passando ao largo da declaração de sua inconstitucionalidade, que o Decreto-lei nº 1.724/79 não revogou de imediato o Decreto-lei nº 1.658/79, nem fez qualquer referência direta a esse diploma legislativo ou ao Decreto-lei nº 1.722/79.

Não revogou porque, além de não conter referência expressa a qualquer ato normativo anterior, o mandamento contido no Decreto-lei nº 1.724/79, embora tenha atribuído competência ao Ministro da Fazenda para aumentar ou reduzir, temporária ou definitivamente, ou extinguir os estímulos fiscais de que tratam os arts. 1º e 5º do Decreto-lei nº 491/69, situa-se em plano material diverso do da norma expressa no Decreto-lei nº 1.658/79. Enquanto

2. RE 180.828-4, RE 186.359- 5 - Relator Ministro Carlos Veloso; RE 186.359-5 - Relator Ministro Marco Aurélio.

3. Ver a respeito o voto vencido do Ministro limar Galvão nos processos citados na nota acima, disponível na página eletrônica do Supremo Tribunal Federal.

aquela é norma delegatória de competência, essa tratou especificamente da matéria objeto da delegação acima referida.

Não houve, pela simples edição do Decreto-lei nº 1.724/79, revogação da sistemática anterior de redução gradativa do crédito-prêmio à exportação. Apenas deu-se ao Ministro da Fazenda competência para, pessoalmente, através de ato de sua lavra, alterar ou até extinguir os estímulos fiscais em questão.

Significa dizer, na hipótese de ter quedado inerte o Ministro da Fazenda, não editando qualquer ato normativo dispendo sobre aumento, redução ou extinção dos estímulos fiscais em debate, permaneceriam vigentes os prazos de redução contidos no Decreto-lei nº 1.658/79. Até mesmo porque, quando veio a lume o Decreto-lei nº 1.724/79, o crédito-prêmio de IPI já havia sido reduzido em 25%, por força da aplicação do diploma legal anteriormente referido.

Nessa linha de raciocínio, os atos normativos que alteraram as disposições do Decreto-lei nº 1.658/79 foram as portarias do Ministro da Fazenda, já mencionadas no tópico anterior, as quais determinaram a suspensão do benefício, seu restabelecimento em patamares inferiores e sua redução até a total extinção em 1º/05/85.

Não fosse a edição de referidas portarias, permaneceriam intocados os prazos e percentuais prescritos no Decreto-lei nº 1.658/79. A delegação de competência para alterar uma norma, por óbvio, não implica em revogação automática dessa norma. A alteração, ou até a completa revogação, poderá ocorrer ou não dependendo do efetivo exercício da competência delegada.

Nesse sentido, não é tecnicamente correto dizer que o Decreto-lei nº 1.724/79 revogou o Decreto-lei nº 1.658/79, pois os dispositivos deste diploma legislativo só efetivamente foram atingidos pelas portarias do Ministro da Fazenda, no exercício das prerrogativas delegadas por meio daquele ato do Presidente da República.

Conforme será visto mais adiante neste trabalho, contudo, mesmo partindo da premissa, a nosso ver incorreta, da revogação do Decreto-lei nº 1.658/79 pela edição do Decreto-lei nº 1.724/79, declarado inconstitucional pelo STF, em exame difuso de constitucionalidade, não se poderá afirmar a sobrevivência do crédito-prêmio de IPI posteriormente ao prazo extintivo de 30 de junho de 1983, contido no Decreto-lei nº 1.658/79.

3.2. *Dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade do Decreto-lei n° 1.724/79 e do artigo 3°, inciso I, do Decreto-lei n° 1.894/81*

Conforme se afirmou anteriormente, o STF, por maioria de votos, declarou a inconstitucionalidade da delegação de atribuições ao Ministro da Fazenda, preceituada no Decreto-lei n° 1.724/79.

O diploma legislativo em questão possui apenas dois artigos. No primeiro, encontra-se autorização para o Ministro da Fazenda aumentar ou reduzir, temporária ou definitivamente, ou extinguir os estímulos fiscais de que tratam os arts. 1º e 5º do Decreto-lei n° 491/69.

No segundo, determina-se a sua imediata entrada em vigor, revogadas as disposições em contrário.

O Supremo Tribunal Federal, procedendo ao exame da constitucionalidade do Decreto-lei em foco, bem como do art. 3º, inciso I, do Decreto-lei n° 1.894/81, houve por bem declarar a inconstitucionalidade das delegações legislativas ao Ministro da Fazenda. Especificamente, atendo-se às especificidades do caso concreto que veio a constituir o *leading case* da matéria, da expressão “*ou reduzir, temporária ou definitivamente, ou extinguir*” do Decreto-lei n° 1.724/79 e as expressões “*reduzi-los*” e “*suspendê-los ou extingui-los*”, do art. 3º, I, do Decreto-lei n° 1.894/81.

Desse modo, todos os atos legislativos emanados pelo Ministro da Fazenda, no exercício da competência atribuída nos referidos decretos-leis, perderam seu pressuposto de validade com a mencionada declaração de inconstitucionalidade. Tomaram-se, assim, ilegais e, via de consequência, inválidos, incapazes de produzir efeitos no mundo jurídico. Nesse desiderato, sublinhe-se o magistério do Professor Celso Antônio Bandeira de Melo sobre os efeitos da invalidação dos atos administrativos:

Os efeitos da invalidação consistem em fulminar ‘ab initio’, portanto, retroativamente, o ato viciado e seus efeitos. Vale dizer: a anulação opera ‘ex tunc’, desde então. Ela fulmina o que já ocorreu, no sentido de que se negam hoje os efeitos de ontem.⁴

O Professor Alexandre de Moraes, tratando do controle incidental de constitucionalidade, não deixa dúvidas sobre a total inexistência de efeitos dos atos declarados inconstitucionais. Transcreve-se:

4. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 15. ed., 2003, p. 423.

Declarada ‘incidenter tantum’ a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo pelo Supremo Tribunal Federal, desfaz-se, desde sua origem, o ato declarado inconstitucional, juntamente com todas as conseqüências dele derivadas, uma vez que os atos inconstitucionais são nulos e, portanto, destituídos de qualquer carga de eficácia jurídica, alcançando a declaração de inconstitucionalidade da lei ou ato normativo, inclusive, os atos pretéritos com base nela praticados.⁵

Se as portarias do Ministro da Fazenda que suspenderam, restabeleceram, prorrogaram a vigência e extinguiram o crédito-prêmio de IPI perderam sua validade, com efeitos *ex tunc*, as disposições contidas na legislação anterior, cuja inconstitucionalidade não foi declarada, permaneceram em vigor e operaram os seus efeitos jurídicos de forma plena.

Assim, a invalidação dos atos normativos do Ministro da Fazenda, em razão da inconstitucionalidade da delegação legislativa, expurgou do mundo jurídico todos os seus efeitos, fazendo retomar ao *status quo ante*. Significa dizer, declarando-se a inconstitucionalidade do Decreto-lei nº 1.724/79, invalidaram-se todos os atos ministeriais que atingiram a regulamentação contida no Decreto-lei nº 1.658/79 e no Decreto-lei nº 1.722/79.

Não se trata, no caso em tela, da repristinação da lei, vedada pelo art. 2º, § 3º, da Lei de Introdução ao Código Civil. Reza o referido dispositivo da LICC:

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

A declaração de inconstitucionalidade não significa perda da vigência, mas de validade.

Vigência é o atributo de existência útil da norma jurídica no tempo. A perda de vigência se dá pela revogação ou pela não recepção constitucional, que não deixa de ser, em certo sentido, a revogação da norma infraconstitucional anterior pela ordem constitucional novel. Em todo caso, tem efeitos *ex nunc*, salvo disposição expressa em contrário.

A declaração de inconstitucionalidade atinge a própria validade da norma impugnada, com efeitos *ex tunc*. Não há que se falar em vigência, atributo cuja

5. MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. São Paulo: Atlas, 13. ed., 2003, p. 593.

análise se dá em momento posterior. Sendo a norma inválida, por inconstitucional, não se perquire da sua vigência. Se ela não possui validade não chegou a ter, em momento algum, existência útil, nem pôde ter gerado efeitos.

Assim, é incorreto dizer que, uma vez declarada a inconstitucionalidade das delegações contidas no Decreto-lei n° 1.724/69 e no Decreto-lei n° 1.894/81, seriam inaplicáveis os dispositivos dos Decretos-leis n°s 1.658/79 e 1.722/79, por violação ao art. 2º, § 3º, da LICC.

Perceba-se que, no caso, pouco vai importar se se considera que o Decreto-lei n° 1.724/79 revogou ou não os Decretos-leis n°s 1.658/79 e 1.722/79.

O professor Ives Gandra Martins, em recente artigo publicado na internet, resumiu a questão:

A lei revogadora goza sempre da presunção de legitimidade e afasta do mundo jurídico a lei revogada, em caráter definitivo. *Apenas o Poder Judiciário pode declará-la inconstitucional e, nesta hipótese, volta a prevalecer a lei revogada?* (grifos nossos)

Nessa ordem de idéias, declarada a inconstitucionalidade da delegação legislativa ao Ministro da Fazenda, prevalecem em todos os seus termos os dispositivos constantes dos diplomas legislativos anteriores, inclusive no que tange aos prazos e percentuais de redução do crédito-prêmin de IPI e seu termo final em 30 de junho de 1983.

Analisando os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, O professor Alexandre de Moraes colocou de forma bem clara o tema da repristinação de norma revogada por norma declarada inconstitucional, asseverando:

“Além disso, *a declaração de inconstitucionalidade de uma norma acarreta a repristinação da norma anterior que por ela havia sido revogada, uma vez que a norma inconstitucional é norma nula, não subsistindo nenhum de seus efeitos.* (Conferir ampla análise do efeito repristinatório na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no voto do Ministro Celso de Mello: STF - Adin n° 2.215/PE - medida cautelar, decisão: 17-4-2001. Informativo STF n° 224.)”^{6 7} (grifos nossos)

6. Ives Gandra Martins, -HYPERLINK “<http://www.aduaneiras.com.br/colunas/artigos/default.asp?ID=13>” —<http://www.aduaneiras.com.br/colunas/artigos/default.asp?ID=13>, 2/9/2002.

7. Alexandre de Moraes, *op. cit.*, p. 626

Declarada, pois, a inconstitucionalidade do Decreto-lei nº 1.724/79, ficam plenamente revigoradas as disposições contidas nos Decretos-leis nºs 1.658/79 e 1.722/79.

Se as portarias do Ministro da Fazenda restaram inválidas, nulas por conseguinte, ficaram sem efeito tanto a suspensão do benefício, quanto seu restabelecimento e prorrogação por prazo superior ao termo final - 30/06/83 - previsto nos Decretos-leis nºs 1.658/79 e 1.722/79.

Assim, juridicamente, conclui-se pela extinção do incentivo à exportação criado pelo art. 1º, do Decreto-lei nº 491/69, em 30/06/83, pela ausência absoluta de norma legal válida posterior dispondo diversamente.

3.3. Do não restabelecimento do crédito-prêmio de IPI pelo art. 1º, II, do Decreto-lei nº 1.894/81.

Tem-se argumentado, de maneira equivocada, que o benefício instituído pelo art. 1º, do Decreto-lei nº 491/69 teria sido amplamente restabelecido pelo dispositivo constante no art. 1º, inciso II, do Decreto-lei nº 1.894/81.

Tal entendimento, todavia, não sobrevive a uma análise mais detida do dispositivo em questão. Vejamos o seu teor:

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

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

Verifica-se que a abrangência desse ato normativo se restringe a estender o subsídio-prêmio, até então exclusivo para indústrias, para as empresas comerciais exportadoras, nos mesmos moldes já previstos anteriormente para aquelas empresas. Referida norma providenciou o enquadramento das assim chamadas *Trading Companies* nas mesmas condições então em vigor para as *ExportingFactories*, especificamente no tocante ao incentivo fiscal para exportação ora tratado.

A semelhança do que ocorreu com as indústrias exportadoras, as empresas comerciais que direcionavam seus produtos ao mercado externo puderam usufruir do incentivo do crédito-prêmio do IPI apenas por um prazo, até a extinção total do benefício, conforme já visto anteriormente.

Da leitura do Decreto-lei nº 1.894/81, pode-se depreender que não houve, através desse instrumento legislativo, recriação ou reinstituição do crédito-

prêmio de IPI. O benefício encontrava-se em vigor, apesar de em contagem regressiva para sua extinção, observando-se uma gradativa redução das alíquotas do subsídio. Não abrangia, porém, as empresas comerciais, sendo até então usufruídas exclusivamente pelas indústrias exportadoras.

O alcance da determinação contida no art. 1º, inciso II, do referido Decreto-lei é limitado a estender às *Trading Companies* as mesmas condições vigentes naquele momento específico para as *Exporting Factories*, inclusive quanto aos prazos de redução e extinção do benefício, não tendo implicado em seu restabelecimento em caráter geral e por prazo indeterminado.

O espírito da lei não foi outro. Tratando-se de instrumento de política econômica, extrafiscal, portanto, a concessão de benefícios de incentivo à exportação deve sempre se adequar às particularidades do momento, tendo em vista os objetivos maiores encampados pela Administração. Ora, se as próprias indústrias exportadoras, alvos principais do incentivo, vinham tendo a fruição do benefício limitada, caminhando para a extinção, não poderia ser outro o tratamento concedido às empresas comerciais.

A análise dos dispositivos constantes do art. 1º, do Decreto-lei nº 1.658/79 e do art. 1º, inciso II, do Decreto-lei nº 1.894/81, demonstra não haver entre eles nenhuma incompatibilidade.

A primeira norma, de 1979, determinou a redução gradual do estímulo fiscal instituído pelo art. 1º do Decreto-lei nº 491/69, até sua definitiva extinção em 30/06/83. A segunda, de 1981, estendeu esse benefício, nas mesmas condições então vigentes para as indústrias, às empresas comerciais exportadoras.

Houve uma extensão do regime jurídico vigente para as indústrias exportadoras, com relação aos estímulos fiscais à exportação, para as empresas comerciais. Tão-somente isso.

Não houve a intenção, nem do legislador e nem da lei, em restabelecer por prazo indeterminado e em caráter geral o crédito-prêmio à exportação.

O Superior Tribunal de Justiça vinham, no nosso entender, incorrendo nessa confusão.

No voto do Ministro José Delgado, condutor dessas decisões, espousa-se o entendimento de que:

...a declaração de inconstitucionalidade do Decreto (sic) nº 1.724/79, pelo Plenário do extinto Tribunal Federal de Recursos, permitiu a incidência do Decreto (sic) nº 491/69, ao passo que a extinção do benefício prevista para 30 de junho de 1983 pelo Decreto (sic) nº 1.658/79 teve sua incidência

frustrada pelo advento da Lei (sic) nº 1.894/81, que disciplina a matéria de forma inteiramente diferente do diploma legal anterior.”

Tendo sido a situação disciplinada de forma diferente pela Lei (sic) 1.894/81, antes de implementado o termo ‘ad quem’ para a extinção do incentivo, como disposto no Decreto nº 1.658/79, é patente a vontade do legislador de perpetuar o benefício em prol do estímulo às exportações...⁸

A conclusão parte de duas premissas falsas. A primeira, de que o Decreto-lei nº 1.894/81 disciplinou completamente a matéria e, portanto, revogou os dispositivos até então vigentes.

Referido diploma legislativo, entretanto, naquilo que disciplinou a matéria de forma diferente do Decreto.-lei nº 1.658/79, incorre na mesma inconstitucionalidade que fulminou o Decreto-lei nº 1.724/79.

Sem embargo, o art. 3º, do Decreto-lei nº 1.894/81, conferiu poderes ao Ministro da Fazenda para, com relação aos estímulos fiscais à exportação:

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

Essas disposições, a exemplo do que ocorre com o Decreto-lei nº 1.724/79, chocam-se frontalmente com o disposto no art. 97, inciso VI; art. 55, inciso II e art. 6º, parágrafo único da Constituição de 19/69, transcritos em tópico anterior. Com efeito, previa a Carta pretérita reserva exclusiva de lei - admitida, contudo, a edição de decreto-lei para esse fim - para o estabelecimento de hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários ou de dispensa ou redução de penalidade, não se admitindo delegação de atribuições não previstas no texto constitucional.

8. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 250.914/DF. DJ 28/02/2000.

Assim, verifica-se a total incompatibilidade do disposto no art. 3º, do Decreto-lei nº 1.894/81, com a ordem constitucional anterior, tratando-se, como demonstrado, de ato normativo inconstitucional e, portanto, nulo.

Por essa razão, é incorreto afirmar que o Decreto-lei nº 1.894/81 disciplinou a matéria relativa ao crédito-prêmio de IPI de modo inteiramente diverso do diploma legal anterior. Pois, naquilo que dispôs diferentemente da legislação então em vigor, o citado ato normativo é absolutamente inconstitucional.

A segunda premissa falsa é a de que a vontade do legislador era a de perpetuar o benefício em prol do estímulo às exportações.

Como visto anteriormente, várias questões de política econômica, notadamente relativas ao comércio internacional, recomendavam a extinção gradual dos estímulos fiscais à exportação.

Além disso, é importante ter em mente que o legislador era, no caso, o próprio Presidente da República, superior hierárquico direto do Ministro da Fazenda. A vontade desse era a extensão da vontade daquele. E as portarias editadas pelo Ministro da Fazenda, mesmo inconstitucionalmente, não só reduziram como acabaram por extinguir o crédito-prêmio de IPI. Fosse diversa a intenção do “legislador”, bastaria editar outro decreto-lei revogando a delegação de poderes ao Ministro da Fazenda, ou até, na condição de Presidente da República, exonerá-lo do cargo, por ter sido contrariada sua vontade. A história mostra muito claramente que não foi isso que ocorreu.

A vontade do legislador fica muito evidente quando se analisa não só o Decreto-lei nº 1.894/81 isoladamente, mas toda a seqüência de atos normativos anteriores e posteriores, até a completa extinção do benefício fiscal em estudo.

O Decreto-lei nº 1.724/79, declarado inconstitucional, já dispunha sobre o tema de forma muito semelhante ao Decreto-lei nº 1.894/81. A única real inovação trazida por esse ato legislativo foi a extensão do crédito-prêmio de IPI para as chamadas *Trading Companies*. Quanto ao mais, à semelhança do anterior, cuidou da delegação de atribuições ao Ministro da Fazenda para regular a matéria, incorrendo nas mesmas inconstitucionalidades do outro decreto-lei.

Desse modo, pretendeu o legislador com a edição do Decreto-lei nº 1.894/81, quanto ao incentivo fiscal ora tratado, conferir às empresas comerciais as mesmas condições de fruição do benefício destinados às fabricantes exportadoras de manufaturados, sem restabelecê-lo ou reinstituí-lo, como vinha entendendo, no nosso sentir incorretamente, o Superior Tribunal de Justiça.

Mais recentemente, no entanto, a questão voltou a aportar naquela Corte de Justiça e operou-se, na oportunidade, uma mudança de entendimento sobre a matéria. No julgamento do Recurso Especial nº 591.708/RS⁹, relatado pelo Ministro Teori Zavascki, por maioria de votos, vencido apenas o Ministro José Delgado, a primeira turma do STJ rendeu-se aos argumentos ora colacionados e concluiu pela validade e vigência dos Decretos-leis nºs 1.658/79 e 1.722/79, face às inconstitucionalidades do Decreto-lei nº 1.724/79 e do art. 3º, do Decreto-lei nº 1.894/81, terminando pela extinção do crédito-prêmio de IPI em 30 de junho de 1983.

4. DO ARTIGO 41, DO ADCT, DA CRFB/88, E DO NÃO RESTABELECIMENTO DO CRÉDITO-PRÊMIO PELA LEI Nº 8.402, DE 08 DE JANEIRO DE 1992.

Verificamos, nos tópicos anteriores, que o estímulo à exportação consubstanciado no crédito-prêmio de IPI teve seu termo final em 30/06/1983, haja vista a inconstitucionalidade das delegações ao Ministro da Fazenda para alterar essa data, fulminando todos os atos normativos por ele produzidos com esse fim.

Entretanto, os que sustentam a posição de que o crédito-prêmio não teria sido extinto têm ainda outra barreira jurídica a transpor. O art. 41, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, previu o seguinte:

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

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

Assim, por expressa determinação do legislador constitucional, todos os incentivos fiscais de natureza setorial precisariam ser reavaliados e confirmados por lei em dois anos, sob pena de serem considerados revogados.

9, Recurso Especial nº 591.708/RS. DJ 09.08.2004 p. 184.

Em decorrência, foi editada a Lei nº 8.402, de 08/01/92, com vigência retroativa a 05 de outubro de 1990, listando um rol de incentivos fiscais a serem restabelecidos, dentre os quais não se incluiu o crédito-prêmio ora tratado. Transcreve-se seu inteiro teor:

Art. 1º São restabelecidos os seguintes incentivos fiscais:

I - incentivos à exportação decorrentes dos regimes aduaneiros especiais de que trata o art. 78, incisos I a III, do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966;

II - manutenção e utilização do crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados relativo aos insumos empregados na industrialização de produtos exportados, de que trata o art. 5º do Decreto-Lei nº 491, 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 art. 1º, inciso I, do Decreto-Lei nº 1.894, de 16 de dezembro de 1981;

IV - isenção e redução do Imposto de Importação e Imposto sobre Produtos Industrializados, a que se refere o art. 2º, incisos I e II, alíneas a a f, h e j, e o art. 3º da Lei nº 8.032, de 12 de abril de 1990;

V - isenção e redução do Imposto de Importação, em decorrência de acordos internacionais firmados pelo Brasil;

VI - isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados na aquisição de produto nacional por Lojas Francas, de que trata o art. 15, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com a respectiva manutenção e utilização do crédito do imposto relativo aos insumos empregados na sua industrialização;

VII - isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados incidente sobre películas de polietileno, com a respectiva manutenção e utilização do crédito do imposto relativo aos insumos empregados na sua industrialização, de que tratam os arts. 1º e 2º do Decreto-Lei nº 1.276, de 1º de junho de 1973;

VIII - isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados incidente sobre aeronaves de uso militar e suas partes e peças, bem como sobre material bélico de uso privativo das Forças Armadas, vendidos à União, de que trata o art. 1º da Lei nº 5.330, de 11 de outubro de 1967;

IX - isenção ou redução do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre as remessas ao exterior exclusivamente para pagamento de

despesas com promoção, propaganda e pesquisas de mercados de produtos brasileiros, inclusive alugueis e arrendamento de stands e locais para exposições, feiras e conclaves semelhantes, bem como as de instalação e manutenção de escritórios comerciais e de representação, de armazéns, depósitos ou entrepostos de que trata o art. 3º do Decreto-Lei nº 1.18, de 10 de agosto de 1970, com a redação dada pelo art. 6º do Decreto-Lei nº 1.189, de 24 de setembro de 1971;

X - isenção do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre as remessas ao exterior de juros devidos por financiamentos à exportação, de que tratam o art. 1º do Decreto-Lei nº 815, de 4 de setembro de 1969, com a redação dada pelo art. 87 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, e o art. 11 do Decreto-Lei nº 2.303, de 21 de novembro de 1986;

XI - isenção do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários incidente sobre operações de financiamento realizadas mediante emissão de conhecimento de depósito e warrant representativos de mercadorias depositadas para exportação em entrepostos aduaneiros, de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 1.269, de 18 de abril de 1973;

XII - isenção do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários incidente sobre operações de financiamento realizadas por meio de cédula e nota de crédito à exportação, de que trata o art. 2º da Lei nº 6.313, de 16 de dezembro de 1975;

XIII - isenção do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários incidente sobre operações de câmbio realizadas para o pagamento de bens importados, de que trata o art. 6º do Decreto-Lei nº 2.434, de 19 de maio de 1988;

XIV - não incidência da Contribuição para o Fundo de Investimento Social (Finsocial) sobre as exportações, de que trata o art. 1º, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982.

XV - isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados para as embarcações com a respectiva manutenção e utilização do crédito do imposto relativo aos insumos empregados na sua industrialização, de que trata o § 2º do art. 17 do Decreto-Lei nº 2.433, de 19 de maio de 1988, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.451, de 29 de julho de 1988.

§ 1º É igualmente restabelecida a garantia de concessão dos incentivos fiscais à exportação de que trata o art. 3º do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, ao produtor-vendedor que efetue vendas de

mercadorias a empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, na forma prevista pelo art. 1º do mesmo diploma legal.

§ 2º São extensivos às embarcações, como se exportadas fossem, inclusive às contratadas, os benefícios fiscais de que tratam os incisos I a V deste artigo.

Art. 2º Os efeitos do disposto no artigo anterior retroagem a 5 de outubro de 1990.

Art. 3º As compras internas com fim exclusivamente de exportação serão comparadas e observarão o mesmo regime e tratamento fiscal que as importações desoneradas com fim exclusivamente de exportação feitas sob o regime de drawback.

§ 1º O Poder Executivo adotará as medidas necessárias para o melhor controle fiscal das operações previstas neste artigo, bem como indicará, no envio da mensagem do orçamento para 1992, a estimativa da renúncia da receita que estes incentivos acarretarão.

§ 2º (Vetado)

Art. 4º No prazo de dois anos a partir da data da publicação desta lei, o Poder Executivo submeterá à apreciação do Congresso Nacional uma avaliação dos incentivos ora restabelecidos.

Art. 5º São revogados os incentivos fiscais previstos no art. 21 da Lei nº 7.232, de 29 de outubro de 1984; no art. 32 da Lei nº 7.646, de 18 de dezembro de 1987, e na Lei nº 7.752, de 14 de abril de 1989.

Os defensores da sobrevivência do benefício objeto deste estudo costumam sustentar a natureza não setorial do crédito-prêmio de IPI, pois não se destinaria a um setor específico da economia, como produção de açúcar, siderurgia ou aeronaves. Seria, por conseqüência, um incentivo de natureza geral, pois beneficiaria às indústrias exportadoras de maneira indiscriminada.

Foge ao enfoque deste trabalho realizar longas digressões sobre as possíveis diferenças conceituais entre incentivos de natureza geral e setorial. Há pouquíssima literatura a respeito do tema, principalmente entre os estudiosos do direito tributário, o que dificulta sobremaneira o desenlace da questão sob desse prisma.

O professor Fábio Fanuchi, apenas a título de exemplo, ao tratar do tema incentivos fiscais, passou ao largo dessa classificação, preferindo focar outras questões, sem dúvidas relevantes, a respeito do tema.¹⁰

10. Fábio Fanuchi. In: SAMPAIO DORIA, Antonio Roberto (Coord.). *Incentivos Fiscais para o Desenvolvimento*, São Paulo: Bushatsky, p. 22-5. /fpwt/TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *Incentivos setoriais e crédito-prêmio de IPI*. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2002, p. 45-7.

Além disso, é absolutamente razoável pensar em setor exportador como um setor da economia, haja vista as especificidades características da operação de comercialização para o mercado externo. O termo, inclusive, é extremamente comum entre os economistas.

Quer parecer-nos, inclusive, que a intenção do legislador constitucional, ao inserir o termo “*de natureza setorial*” no art. 41, do ADCT, foi apenas para excluir da regra os incentivos de natureza regional, como aqueles relativos à SUDAM e SUDENE.

Gabriel Lacerda Troianelli reproduz trechos dos debates travados na Assembléia Nacional Constituinte referentes à gênese desse dispositivo constitucional temporário.¹¹

Na idéia original, a norma seria permanente, localizada no corpo da Constituição e a revisão seria periódica, aplicando-se indistintamente a todos os incentivos fiscais, segundo o anteprojeto relatado pelo então Deputado Federal José Serra.

O dispositivo causou espécie entre os constituintes. A alguns, como o Deputado Roberto Campos, pela insegurança causada pela periodicidade da revisão. A outros, notadamente do Norte e Nordeste, temerosos de que a regra pusesse em risco os investimentos realizados em razão dos incentivos fiscais específicos para as regiões menos desenvolvidas do país.

Explicando os objetivos de seu anteprojeto, o Deputado José Serra esclareceu que o objetivo da norma era de reavaliar todos os incentivos fiscais, mantidos, entretanto, aqueles de natureza setorial:

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 combater desigualdades.¹² (destacamos)

Em razão das polêmicas levantadas, foi alterada a redação original contida no anteprojeto, retirando a periodicidade das revisões, passando o dispositivo para o ADCT e incluindo o termo “*de natureza setorial*”. Dessa

11. TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *Incentivos setoriais e crédito-prêmio de IPI*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002, p. 49-61.

12. TROIANELLI, *op. cit.*, p. 52-3.

forma, não se colocou em risco os incentivos fiscais destinados ao desenvolvimento regional.

Verifica-se, assim, que o objetivo do legislador foi especificamente de diferenciar os incentivos de caráter regional dos demais incentivos fiscais, para os quais a revisão se impunha. Não utilizou o constituinte nomenclatura técnica, se é que se pode falar em sentido técnico para a expressão em debate, haja vista a ausência na doutrina de conceituação clara das espécies de incentivos fiscais.

O objetivo da norma contida no art. 41, do ADCT, era o de promover a revisão de todos os incentivos fiscais então em vigor, ressalvados apenas os incentivos de natureza regional, que inclusive têm escopo constitucional, no art. 151, inciso I.

Nesse ponto, é importante notar, não pretendeu o legislador constituinte extinguir todos os incentivos fiscais que não tivessem natureza regional. Ao contrário, o dispositivo contido no ADCT previu a necessária revisão desses benefícios, em dois anos, devendo, nesse prazo, ser restabelecidos por lei, sob pena de se considerarem revogados.

E, de fato, isso ocorreu com a edição da Lei nº 8.402/92, acima transcrita. Nesse diploma legal, foram restabelecidos uma série de incentivos fiscais, com vigência retroativa a 05/10/90. Dentre esses, como se vê, não se inclui o crédito-prêmio de IPI para exportação, embora constem vários outros bastante semelhantes a ele, no sentido de não se destinarem exclusivamente a um ramo específico de atividade econômica.

Esse fato, no nosso ver, derruba a tese de que o benefício em questão não teria natureza setorial e, por conseguinte, não poderia ter sido atingido pelo disposto no art. 41, § 1º, do ADCT.

Se assim fosse, não haveria razão de constar no exaustivo rol do artigo 1º, da Lei nº 8.402/92, dentre outros, os incentivos fiscais referidos no inciso 11, a saber, *“manutenção e utilização do crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados relativo aos insumos empregados na industrialização de produtos exportados, de que trata o art. 5º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969 no inciso III, qual seja, o “crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados incidente sobre bens de fabricação nacional, adquiridos no mercado interno e exportados de que trata o art. 1º, inciso I, do Decreto-Lei nº 1.894, de 16 de dezembro de 1981 ou no inciso IX, consubstanciado na “isenção ou redução do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre as remessas ao exterior exclusivamente para pagamento de despesas com promoção,*

propaganda e pesquisas de mercados de produtos brasileiros, inclusive aluguéis e arrendamento de stands e locais para exposições, feiras e conclaves semelhantes, bem como as de instalação e manutenção de escritórios comerciais e de representação, de armazéns, depósitos ou entrepostos de que trata o art. 3º do Decreto-Lei nº 1.118, de 10 de agosto de 1970, com a redação dada pelo art. 6º do Decreto-Lei nº 1.189, de 24 de setembro de 1971”.

Não é difícil perceber que, à semelhança do crédito-prêmio, não se tratam de incentivos fiscais dirigidos a apenas um ramo restrito de atividade econômica, como é o caso do benefício restabelecido no inciso VII, que veicula a isenção de IPI sobre películas de polietileno.

Verifica-se que o legislador tratou, na lei em questão, de elencar todos os incentivos fiscais que pretendeu ver restabelecidos, inclusive aquele previsto no art. 5º do Decreto-lei nº 491/69, não importando fossem dirigidos a um ramo restrito de atividade econômica ou tivessem um âmbito de aplicação mais alargado, em geral relacionados com o setor exportador, como são as hipóteses acima citadas e como é o caso do crédito-prêmio de IPI, tratado no art. 1º, do Decreto-lei nº 491/69.

Assim, à expressão “*incentivo fiscal de natureza setorial*”, constante no art. 41, do ADCT, não se pode conferir interpretação tão restritiva quanto têm pretendido alguns contribuintes, em juízo. Tanto é verdade que a Lei nº 8.402/92 possui, em seu rol de incentivos fiscais revigorados, vários, quanto ao aspecto da abrangência, em tudo semelhantes ao crédito-prêmio de IPI.

Ainda que o benefício em estudo permanecesse em vigor à época da promulgação da CRFB/88, é de se concluir, portanto, teria restado revogado pelo art. 41, § 1º, do ADCT, haja vista não ter sido expressamente restabelecido pela Lei nº 8.402/92.

4.1. Da impossibilidade de restabelecimento do crédito-prêmio de IPI pelo parágrafo 1º, do artigo 1º, da Lei nº 8.402/92.

Tem-se ainda argumentado, numa construção interpretativa extremamente elaborada, para não dizer improvável, que o incentivo fiscal do crédito-prêmio de IPI teria sido restabelecido, pelo menos para os produtores-vendedores, pelo disposto no parágrafo 1º, do art. 1º, da Lei nº 8.402/92, transcrita alhures, face à menção ao art. 3º, do Decreto-lei nº 1.248/72.

Para melhor entendimento, mister transcrever referido art. 3º, do Decreto-lei nº 1.248/72, cuja redação original previa:

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

Por sua vez, dispunha o art. 1º do mesmo diploma:

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

Parágrafo único. Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para:

- a) embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora;
- b) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento.

A norma contida no art. 3º, acima transcrito, cinge-se a garantir ao produtor-vendedor os incentivos fiscais concedidos por lei à exportação. Enquadrou-se o produtor que direcionava suas mercadorias para o exterior por intermédio das chamadas "*Trading Companies*" nas mesmas condições vigentes para aquele que vendia diretamente seu produto para o mercado externo. É uma norma conferidora de tratamento isonômico. Não é, por conseguinte, norma instituidora de incentivo fiscal específico.

O § 1º, do art. 1º, da Lei nº 8.402/92, em decorrência, não restabeleceu nenhum incentivo fiscal, muito menos os incentivos fiscais existentes à época da edição do Decreto-lei nº 1.248/72, até porque isso se chocaria com o disposto no art. 150, § 6º, da CRFB, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 17/03/93.

O dispositivo em questão apenas garantiu ao produtor-vendedor os mesmos incentivos fiscais fixados por lei, ou seja, vigentes à época da edição da Lei nº 8.402/92 e por ela expressamente mantidos, equiparando-o, para fins de fruição desses benefícios, ao produtor exportador.

Quisesse o legislador ter restabelecido o benefício do art. 1º do Decreto-lei nº 491/69, tê-lo-ia incluído expressamente dentre os vários incisos do art. 1º,

da Lei nº 8.402/92. Não o teria feito de forma oblíqua, em norma veiculada no parágrafo Iº, em total desacordo com a melhor técnica legislativa, já inclusive positivada na Lei Complementar nº 95/98.¹³

Ao posicionar a norma no parágrafo Iº, o legislador deixou absolutamente clara sua natureza de veiculação de aspectos complementares à norma enunciada no *caput* e, sendo assim, impõe-se a conclusão de que ela não poderia, como de fato não o fez, restabelecer qualquer incentivo fiscal, pois as normas restabeledoras de benefícios, na hipótese presente, estão todas veiculadas nos quinze incisos do art. Iº.

Além do mais, a redação do art. 3º, do Decreto-lei nº 1.248/72, ao tempo da edição da Lei nº 8.402/92, havia sido alterada pelo Decreto-lei nº 1.894/81, tendo restado da seguinte forma:

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

Assim, quando veio a lume a Lei nº 8.402/92, a redação do art. 3º trazia expressa ressalva quanto a impossibilidade de fruição do crédito-prêmio pelo produtor-vendedor. A Lei nº 8.402/92, ao fazer menção ao dispositivo acima reproduzido, só poderia se referir à redação que se encontrava em vigor, ou seja, com a exceção do incentivo veiculado pelo art. Iº do Decreto-lei nº 491/69, objeto deste estudo.

13. Art II. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

(...)

III - para a obtenção de ordem lógica:

- a) reunir sob as categorias de agregação - subseção, seção, capítulo, título e livro - apenas as disposições relacionadas com o objeto da lei;
- b) restringir o conteúdo de cada artigo da lei a um único assunto ou princípio;
- c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no *caput* do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;
- d) promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos, alíneas e itens, (destacamos)

5. CONCLUSÕES

1. Os Decretos-leis n^{os} 1.658/79 e 1.722/79 não restaram revogados pela edição do Decreto-lei n^o 1.724/79, haja vista que este diploma legal apenas conferiu competência ao Ministro da Fazenda para dispor sobre a matéria. Dentre as atribuições delegadas, não havia permissão para prorrogação do incentivo fiscal em debate para após o prazo final contido nos diplomas anteriores.

2. Mesmo que se considere o contrário, a declaração da inconstitucionalidade do Decreto-lei n^o 1.724/79 e do art. 3^o, inciso I, do Decreto-lei n^o 1894/81, implica, necessariamente, no restabelecimento da vigência dos Decretos-leis n^{os} 1.658/79 e 1.722/79. Os dispositivos dos Decretos-leis n^o 1.724/79 e 1894/81 que regulamentaram a matéria relativa ao benefício em estudo, de forma diferente do disposto nos diplomas anteriores, foram exatamente aqueles considerados inconstitucionais por decisão do Supremo Tribunal Federal, tendo restado, portanto, sem qualquer efeito. Assim, restabeleceu-se integralmente o disposto nos Decretos-leis 1.658/79 e 1.722/79 e o crédito-prêmio do IPI restou extinto em 30/06/83.

3. O dispositivo constante no art. 1^o, inciso II, do Decreto-lei n^o 1.894/81 não restabeleceu o crédito-prêmio instituído pelo art. 1^o, do Decreto-lei n^o 491/69. A norma contida no referido dispositivo do Decreto-lei n^o 1.894/81 tão-somente estendeu o benefício, até então exclusivo para as indústrias exportadoras, nos exatos moldes então vigentes, para as empresas comerciais exportadoras. Não houve a intenção do legislador de restabelecer ou reinstaurar referido incentivo fiscal em caráter permanente, tendo havido apenas o enquadramento das chamadas *Trading Companies* nas mesmas condições então em vigor para as *Exporting Factories*, permanecendo válidos os prazos e percentuais de redução, bem como data da extinção do benefício, previstos no Decreto-lei n^o 1.658/79.

4. Ainda que não tivesse sido extinto em 30/06/83, o crédito-prêmio de IPI teria sido revogado pelo disposto no art. 41, § 1^o, do ADCT, da CRFB/88, haja vista não ter sido restabelecido pela Lei n^o 8.402/92. Ao termo “*incentivo fiscal de natureza setorial*”, contida *no caput* do art. 41 não deve ser dada interpretação tão restritiva, a ponto de enquadrar nessa categoria somente os incentivos destinados a um ramo específico da atividade econômica, como aquele previsto no inciso VII, do art. 1^o, do diploma legal retro referido. A intenção do legislador constitucional, ao utilizar essa expressão, foi a de excluir da necessidade de revisão os incentivos fiscais destinados ao desenvolvimento

regional. O art. 1º, da Lei nº 8.402/92 enumerou vários incentivos fiscais a serem restabelecidos que também não se destinavam a um ramo restrito da atividade econômica, como é o caso dos benefícios listados nos incisos II, III e IX, só para ficar com alguns. Não constando o crédito-prêmio entre os benefícios elencados no exaustivo rol do art. 1º, restou revogado conforme previsão do § 1º, do art. 41, do ADCT.

5. O dispositivo do parágrafo 1º, do art. 1º, da Lei nº 8.402/92, não teve o condão de restabelecer o crédito-prêmio de IPI, em que pese a menção ao art. 3º, do Decreto-lei nº 1.248/72. A norma em questão apenas veiculou tratamento isonômico ao produtor-vendedor, em relação aos incentivos fiscais conferidos por lei para o produtor exportador, vigentes ao tempo da edição da Lei nº 8.402/92 e por ela expressamente restabelecidos. Dentre esses, não se incluiu o crédito-prêmio de IPI. Além disso, o art. 3º, do Decreto-lei nº 1.248/72, em sua última redação válida, excluiu expressamente a fruição do benefício objeto deste estudo.

BIBLIOGRAFIA:

- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 8. ed. 1996.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 15. ed., 2003.
- MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. São Paulo: Atlas, 13. ed., 2003, p. 593.
- MARTINS, Ives Gandra, <http://www.aduaneiras.com.br/colunas/artigos/default.asp?ID=13>, 2/9/2002.
- FANUCCHI, Fabio. In: SAMPAIO DORIA Antonio Roberto (Coord.). *Incentivos fiscais para o desenvolvimento*. São Paulo: Bushatsky.
- TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *Incentivos setoriais e crédito-prêmio de IPI*. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2002.