

p  
Dir. Trib. Atual E  
n. 18  
2004

Coordenação dos Professores  
Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri  
e Paulo Celso Bergstrom Bonilha

ISSN 1415-8124

# DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

18



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

**DIALÉTICA**

São Paulo - 2004

542058

*Decálogo*

LIVRARIA E EDITORA  
decalogo@mandamentos.com.br  
(31) 3226 7717-3274 2559  
Rua Espírito Santo, 1.025-Loja-H - BH - MG  
Temos um advogado junto ao Pol. Jesus Cristo, o Justo. (Jo2:1)

# Incentivos Fiscais na Constituição e o “Crédito-prêmio de IPI”

Heleno Taveira Tôres

*Professor Associado de Direito Tributário do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da USP. Professor de Direito Tributário Internacional do Programa de Mestrado e Doutorado da PUC/SP Mestre (UFPE). Doutor (PUC/SP) e Livre-Docente (USP) em Direito Tributário. Advogado.*

## 1. Aplicação de Normas Tributárias e de Incentivos - a Insegurança Jurídica dos Fundamentos Econômicos e do Julgamento que não contempla Domínio da Técnica Juridicizada

Na interpretação das questões aqui versadas duas orientações devem ser pesadas para bem conduzir nossas conclusões. A primeira é que, em domínios da técnica, a hermenêutica tributária não é livre na construção de conceitos e tipificações, na medida em que toda produção normativa deve considerar sempre os elementos indicativos da técnica presente; e a segunda, de similar importância, é que a interpretação econômica, considerada pelas consequências, não pode subverter a ordem jurídica construída sob cânones de segurança jurídica, por finalismo que outrora já se definiu como de torpe e odioso meio de superação aos direitos fundamentais. Não cabe interpretar o Direito Tributário pelas razões da economia ou de contingências episódicas da vida social.

Numa seara tão ciosa das garantias de segurança jurídica e certeza do direito aplicável, a *interpretação econômica do Direito Tributário* serviu unicamente para enfraquecer a legalidade material e do devido processo e restituir à Administração os típicos instrumentos de uma relação de poder, os quais lhe foram subtraídos quando se instaurou nas sociedades o conceito de Estado Democrático de Direito, por meio de constituições democráticas<sup>1</sup>.

A *interpretação do Direito Tributário pelos seus efeitos econômicos* é simplesmente inaceitável no contexto de um Estado Democrático de Direito. Dificuldades burocráticas ou financeiras não podem servir como supedâneo para a criação de mecanismos cautelares ou pressões injustificadas sobre a decisão processual cuja execução agrida princípios e direitos fundamentais do cidadão. Não vemos como se possa admitir redução do campo eficaz dos preceitos democráticos e dos princípios garantidores de segurança jurídica do sistema, a título de favorecer o saneamento de contas públicas, porque não são aqueles princípios que se devem acomodar à Administração; mas a própria Administração, que já nasce constitucionalmente limitada à plena observância daqueles valores no exercício das suas competências, e ainda mais quando se trata de instituto vergastado que remanesce legitimamente no ordenamento, cumprindo suas elevadas funções para as quais fora instituído.

<sup>1</sup> Cfr. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999, pp. 711-41; BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª ed., São Paulo: Lejus, 1998, pp. 104-9.

Quanto aos *termos técnicos* usados pelas normas jurídicas, sempre que a interpretação das normas tributárias requeira compreensão de uma técnica, enquanto pré-compreensão, impõe-se ao intérprete construir sentidos integralmente coalescentes com as categorias e qualificações típicas da técnica requerida. Operar em sentido diverso seria ingressar nos domínios do arbítrio, porquanto a liberdade interpretativa, na sua limitada extensão (a técnica qualificada na norma), pelo desbordar das cercanias semânticas antevistas (posto que é “técnica”), prejudicaria a previsibilidade determinante das razões do existir da legalidade.

Do mesmo modo que contingências econômicas não podem contaminar construções científicas de dogmática jurídica ou julgamentos, tampouco o conhecimento da técnica pode ser abandonado ou cuidado em superficialidades, sem que algum princípio fundamental do ordenamento seja prejudicado, pela tipicidade ou motivação das decisões afetadas.

Sendo assim, tanto o conceito de incentivo fiscal quanto a adequada qualificação do “crédito-prêmio de IPI” são exemplos evidentes de imperioso cuidado com a análise técnica, de sorte a interpretar adequadamente os limites do tratado GATT e do Acordo de Subsídios, como demonstraremos a seguir, impedindo qualquer espécie de especulação imprecisa ou baseada em fatores econômicos que não sejam provados nem demonstrados amiúde.

## **2. Incentivo Fiscal como Dualidade de Competências Constitucionais - Condição para a Chamada “Extrafiscalidade” dos Tributos**

No exercício constitucional de competências programáticas, como o é aquela que determina a responsabilidade do Estado pelo desenvolvimento nacional, o Legislativo, não podendo renunciar a tal imperativo, poderá usar de todos os meios disponíveis, nos domínios das suas competências materiais, para atingir o objetivo firmado na Constituição. E dentre esses diversos meios, para adimplir as mais diversas políticas públicas, a competência tributária é uma delas, e das mais efetivas que se conhece.

Quer dizer, sendo função do Direito orientar as condutas intersubjetivas na sociedade, inclusive do próprio Estado, nada impede que regras constitucionais de competência possam contemplar deveres sob a forma de “programas”, prestando-se como instrumento de apoio e de impulsionamento das atividades humanas ou econômicas, com base em motivações coalescentes aos propósitos de um estado liberal e social de direito. E o recurso às competências sobre tributos pode perfeitamente servir para o cumprimento dessa tarefa orientativa.

Recordando lições de Alfredo Augusto Becker, a principal finalidade de muitos tributos não é propriamente a arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de servir como instrumento de intervenção estatal no meio social ou econômico<sup>2</sup>. E isso não deve causar nenhum espanto, pois não se trata de qualquer novidade o recurso a tributos com “fins extrafiscais”, como ainda se usa dizer, para prosperar outras vantagens em prol da coletividade. É dizer, as competências a serem exercidas em outras áreas podem vir acompanhadas de instrumentos fiscais para surtir efeitos sobre os interesses públicos pertinentes. Concurso de competências a determinar o fim prático planejado.

<sup>2</sup> Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª ed., São Paulo: Lejus, 1998, p. 587.

Esse é o destino, por exemplo, dos chamados tributos aduaneiros, bem como daqueles incidentes sobre operações com produção industrial ou aquelas do mercado de capitais ou financeiro, ao prestarem-se aos programas de política econômica ou financeira da Nação, inclusive com designação constitucional expressa, como se vê de modo candente no art. 153, § 1º, ao dispor que “É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, *alterar as alíquotas dos impostos* enumerados nos incisos I, II, IV (imposto sobre Produtos Industrializados - IPI) e V.”

Desse modo, antes de falar propriamente em “extrafiscalidade”, melhor seria falar de “fiscalidade” (competência) vinculada a “motivos constitucionais” materiais. E assim, para atingir tais fins, o legislador usaria de distintos meios aplicados à dinâmica do tributo, o que pode vir mediante isenção, pela sua não-arrecadação, como equivalente a *despesa pública* (não-recebimento do tributo), na maioria dos casos como medida para alcançar melhores arrecadações futuras, a partir dos investimentos estimulados; como uma simples redução de despesas que seriam ainda maiores, não fossem os incentivos (por redução total ou parcial da carga tributária, também como despesa); com arrecadação e ulterior restituição, sob a forma de crédito ou outro; ou mesmo, no agravamento de situações, para os fins de desestimular atividades, com aumento dos tributos empregados. Por conseguinte, se por “extrafiscalidade” entendermos a competência tributária exercida em companhia de outras competências materiais, a partir de motivos constitucionais previamente definidos<sup>3</sup>, então o conceito pode ser salvo.

Sabe-se também que competência tributária, como o poder de legislar em matéria tributária, somente pode ser exercida com observância de todos os seus contornos constitucionais. São limites intransponíveis e não admitem exceção, salvo aquelas previamente determinadas. Por isso, toda regra “fiscal” de incentivo deve vir acomodada a motivos constitucionais vinculados a outras competências materiais, como desenvolvimento nacional ou regional, garantia de emprego, redução da pobreza, redução da desigualdade entre pessoas ou entre regiões etc., sob pena de invalidade material, decorrente do descumprimento do princípio da não-discriminação, do equilíbrio do pacto federativo e outros.

Em termos de competências materiais que podem justificar a criação de incentivos fiscais, nossa Constituição de 1988 foi pródiga, se comparada às anteriores. Basta ver: art. 145, § 1º, ao tratar da capacidade econômica como limite à tributação; art. 149, quando as contribuições de intervenção no domínio econômico se prestam para as funções de estímulo; art. 150, I, c/c o seu § 6º, e com o art. 156, § 3º, III, no que respeita à exigência de legalidade; art. 150, II, e art. 3º, quando exige redução de desigualdades; art. 151, I, e art. 43, § 2º, ao estabelecer condições para a criação de incentivos fiscais, em detrimento do dever de uniformida-

<sup>3</sup> A *finalidade*, vista como “motivo constitucional” para o exercício da “competência” legislativa em matéria tributária, é algo sobremodo diverso da finalidade como emprego de receita pública. Naquela, a correlação lógica entre o fundamento constitucionalmente prescrito e o exercício da atividade legiferante presta-se como *condição* para a validade material do ato normativo de criação de tributos ou modificação do regime impositivo de tributo já instituído, com exigência de adequado equilíbrio entre o “motivo constitucional” e os elementos da norma tributária (materialidade, base de cálculo e contribuinte). E sendo a competência um dos elementos de validade da norma, o “motivo constitucional” confirma-se como condição de vínculo material entre a ação legislativa e o programa material da norma tributária.

de territorial dos tributos; arts. 19, I e 195, § 3º, impedindo a utilização de espécies de incentivos; e como forma de políticas de estímulo: art. 146, III, “c”, no que tange aos incentivos que as pessoas físicas devem conceder às cooperativas; art. 146, “d”, art. 170, IX e 179 (microempresas e empresas de pequeno porte); arts. 180 (turismo); 149, § 2º, I, 153, § 3º, III, e 155, § 2º, X, “a” (comércio exterior, para estimular exportações); arts. 195, § 7º e 150, VI, “c” (entidades de assistência social); art. 215 (cultura); art. 217, IV (desportes); art. 217, § 3º (lazer como forma de promoção social); art. 218 (desenvolvimento científico, pesquisa e capacitação tecnológica); art. 225, I, II e III (meio ambiente); art. 227, § 3º, IV (proteção e guarda de criança ou adolescente órfão ou abandonado); ADCT, art. 40 (Zona Franca de Manaus) e ADCT, art. 76, § 1º (setor produtivo de certas regiões); ao exigir a reavaliação de incentivos concedidos, ADCT, art. 41; no que tange à aplicação de incentivos à agricultura, mediante irrigação, art. 43, § 3º, e ADCT, art. 42; instituindo o Fundo Social de Emergência, ADCT, arts. 71 e 72; e ainda aqueles relacionados com a determinação orçamentária, como são os arts. 63, 163, 167, II, e 165, §§ 6º a 9º. Esta lista não é exaustiva, ausente que se encontra de algumas regras específicas sobre isenções que não guardam relação direta com o conceito de “incentivo”.

### 3. Incentivo Fiscal e seu Regime na Constituição

Todo incentivo fiscal (*depênses fiscales, tax expenditures*)<sup>4</sup> concedido sob amparo constitucional é legítimo, enquanto nutre-se do desígnio de reduzir desigualdades e promover o bem comum, como o desenvolvimento nacional ou regional. Não é odioso o incentivo que se invista na condição de meio para o atingimento de finalidades públicas ou privadas, mas coletivamente relevantes, sustentado em desígnio constitucional que se preste à promoção da quebra de desigualdades ou fortaleça os direitos individuais ou sociais ou ainda o próprio sentido de unidade econômica do federalismo, na condição de “renúncia de receita” ou de “gasto público”, sob a égide das condições acima enumeradas.

O papel promocional dos incentivos fiscais consiste no servir como medida para impulsionar ações ou corretivos de distorções do sistema econômico, visando a atingir certos benefícios, cujo alcance poderia ser tanto ou mais dispendioso, em vista de planejamentos públicos previamente motivados. Não depende, pois, de capacidade contributiva ou similar princípio de justiça tributária, até porque geralmente são empregados em casos nos quais os sujeitos precisam demonstrar

<sup>4</sup> Neste mesmo sentido, Andrea Amattu: “Los beneficios fiscales, que consisten en gastos fiscales, como las subvenciones entendidas como situaciones específicas y excepcionales de estímulo, son extrañas a la capacidad contributiva, porque son lo contrario del tributo, y persiguen los mismos fines extrafiscales de los tributos. La delimitación del hecho imponible sobreviene a través de la exclusión de impuestos que se sitúan inmediatamente fuera del hecho imponible marcando los límites. Al contrario las exenciones se refieren a aspectos del hecho imponible, pero se sustraen del legislador o se colocan fuera de él. Si no las sustrajese, tales aspectos reentrarían en el hecho imponible. Por ello las exclusiones no son beneficios fiscales porque son lagunas no jurídicas, que no se pueden suplir por ello con la analogía y que el legislador por motivo de certeza de derecho las indica. Las exclusiones de impuestos y las exenciones persiguen fines coordinados entre sí.” AMATUCCI, Andrea. “Medidas Fiscales para el Desarrollo Económico”. *XXI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. Vol. I, Genova: ILADT, p. I, 2002, p. 416; para uma ampla discussão, veja-se GARCÍA, Eusebio Gonzalez. “Relatório Geral do Tema I - Medidas Fiscales para el Desarrollo Económico”. *XXI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. Genova: ILADT, 2002, pp. 17-91.

capacidade econômica para atender às condições requeridas. Outros valores os informam, a superar a seara do individual, da microeconomia, com projeções típicas de ordenação macroeconômica, em favor dos interesses públicos envolvidos.

Incentivo fiscal, portanto, não tem nada que ver com exigência de adequação de capacidade contributiva de quem suporta a obrigação ou lhe é beneficiário. É instrumento, meio, condição para que outras competências alcancem seus resultados, alheados dos meramente tributários. Pode ocorrer que venha fundado na reduzida capacidade contributiva, mas isso é tópico, casual, e não se reveste do seu fundamento basilar. Também pouco pode-se dizer que haja alguma ruptura do equilíbrio que o princípio de isonomia reclama. O Estado, nas suas funções de intervenção, sem qualquer afetação ao princípio de igualdade, quanto aos demais que não são alcançados por tais medidas, poderá administrar sua concessão, nos limites da legalidade, como medida para alcançar os fins ou valores constitucionais que requeiram estímulo ou proteção.

### 3.1. *Incentivo fiscal não é “vantagem” ou “favor” fiscal*

O que determina a Constituição, em louvor aos princípios e valores que contempla, sob a forma de competência programática, à qual pode ser agregada a competência fiscal, não se pode configurar como “vantagem” ou “favor”, pois há sempre um motivo constitucional para justificar o gasto público inerente ao *incentivo fiscal*. É, pois, legalidade que provém de vinculação à ordem constitucional, sem a qual todo e qualquer “incentivo” ou “benefício”, pela discriminação, privilégio ou prejuízo à igualdade gerado, seria acoimado de inconstitucionalidade vitanda.

Queremos enfatizar de modo veemente algo que tem sido esquecido pela burocracia pública e menosprezado pela doutrina, que é o reclamo constitucional do art. 174, ao atribuir ao Estado, na condição de “agente normativo e regulador da atividade econômica”, as *funções* de “*incentivo e planejamento*”, como condição para atingir o desenvolvimento projetado na Constituição como objetivo e programa fundamental, no plano dos chamados “princípios fundamentais”<sup>5</sup>. Ao que se conclui que estimular o crescimento econômico, exportações e redução de desigualdades não é menos do que um dever atribuído a todo governo que, na sua temporária passagem, conduza os destinos da nação, e que se deve impor à conduta respeitosa da segurança jurídica quanto à garantia das pessoas envolvidas, pelo patrimônio e projetos empregados na crença do programa estatal. E justamente por isso, não é de favor ou de privilégio que se deve qualificar o direito subjetivo dos investidores em atender os reclamos programados a título de estímulo ao desenvolvimento.

<sup>5</sup> Com idêntico entendimento, Maria Teresa Soler Roch, para quem, “La exoneración o desgravación del tributo sólo puede ser justa en cuanto no suponga una vulneración de los principios constitucionales. La validez de este juicio tan sencillo no presenta, en principio, ningún problema cuando aquel instituto se desenvuelve dentro del marco que le es propio: el de medio para recaudar ingresos y expresión del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. (...) Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional.” ROCH, Maria Teresa Soler. *Incentivos a la Inversión y Justicia Tributaria*. Madrid: Civitas, 1983, pp. 34-35; cf. ainda o interessante estudo: DERZI, Misabel Abreu Machado. “Princípios Constitucionais que regem a Renúncia da Receita Tributária”. *Revista Internacional de Direito Tributário* a. 1, n. 1, Belo Horizonte: Del Rey, 2004, pp. 333-62.

Por designação constitucional, cumpre ao Estado fomentar o desenvolvimento econômico, a partir de criterioso planejamento, obrigatório para o setor público<sup>6</sup>, criando oportunidades, garantindo seu crescimento e manutenção de modo duradouro, de tal modo que o capital não perca o gosto de ser capital investido na produção e realize-se o reclamo impostergável do art. 1º, considerando a “livre iniciativa” como fundamento do Estado, ao lado do “valor social do trabalho”<sup>7</sup>, bem como dos objetivos desenvolvimentistas contemplados no art. 3º, como dever do Estado<sup>8</sup>.

Destarte, o direito a qualquer modalidade de incentivo validamente instituído não pode ser reputado como espécie de *vantagem* individual ou *privilégio*, dês que orientado aos valores definidos pelo legislador e compatíveis com a vontade constitucional. Antes, é dever do Estado respeitar essa legalidade e cumprir com suas obrigações perante o particular que se apresente atendendo às condições e requisitos para gozo legítimo dos direitos subjetivos decorrentes da legalidade vigente.

Em resumo, todo *incentivo* “presta-se para o estímulo de determinada conduta”, como bem recorda Pedro Herrera e Maria Teresa Soler Roch<sup>9</sup>, e porque se determina como um dever do Estado de concretização das respectivas competências constitucionais de estímulo e incentivo, não se pode confundir com qualquer espécie de “privilégio” ou de “favor fiscal”.

### 3.2. A relação jurídica do incentivo fiscal e a figura do crédito ou devolução. Distinções cabíveis. Subsídios e subvenções

A precisão terminológica, no Direito, não é ato de pureza de linguagem, simplesmente, mas imperiosa obrigação imposta pelo dever de certeza e segurança jurídica que todo o ordenamento reclama.

Claro que nem toda espécie de ajuda ou simplificação de formalidades pode ser definida como “incentivo fiscal”. Mas numa análise do regime constitucional dos auxílios estatais, encontramos as seguintes modalidades de incentivos autorizados na Constituição: i) aqueles sob a forma de isenção total ou parcial (crédito

<sup>6</sup> “Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as *funções* de fiscalização, *incentivo* e planejamento, sendo este *determinante para o setor público* e indicativo para o setor privado.

§ 1º A lei estabelecerá as diretrizes e *bases do planejamento do desenvolvimento nacional* equilibrado, o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de *desenvolvimento*.”

<sup>7</sup> “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como *fundamentos*: (...)

IV - os valores sociais do trabalho e da *livre iniciativa*.”

<sup>8</sup> “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: (...)

II - garantir o *desenvolvimento nacional*; (...).”

<sup>9</sup> Cf. MOLINA, Pedro M. Herrera. *La Exención Tributaria*. Madrid: Colex, 1990, p. 57; ROCH, María Teresa Soler. *Incentivos a la Inversión y Justicia Tributaria*. Madrid: Civitas, 1983, p. 49; como bem adverte Franco Fichera: “Senza che il trattamento tributario sia ispirato a principi propri in funzione promozionale non di danno agevolazione. (...) Termine quali finalità extrafiscali, funzioni dirigitiche, funzioni promozionali non presentano differenze sul piano dei contenuti.” FICHERA, Franco. *Le Agevolazioni Fiscali*. Padova: Cedam, 1992, pp. 63-4; ver ainda: PISÓN, Juan Arrieta Martínez de. *Técnicas Desgravatorias y Deber de contribuir*. Madrid: Mc Graw Hill, 1999, pp. 118 e ss.; GOMES, Nuno Sá. *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991, p. 101.

presumido, redução de alíquota etc.), chamados de “incentivos tributários”, que podem vir de modo autônomo ou em concomitância com as espécies dos chamados ii) “incentivos financeiros”, os quais, por exclusão, são aplicáveis a todos os outros casos em que não persistam vinculações à regra-matriz de incidência de um dado tributo, agregando-se nova relação jurídica àquela de natureza estritamente “tributária” ou mesmo independente desta.

Os *incentivos financeiros*, que podem adquirir diversas formulações, a depender do efeito pretendido, como juros baixos em empréstimos, emprego de recursos financeiros e outros, configuram, pois, relação jurídica própria<sup>11</sup>, autônoma em face da relação tributária<sup>11</sup>.

Desse modo, a relação tributária pode ser antecedente à relação de incentivo ou mesmo modificada por regra de incentivo que afete algum dos critérios da norma tributária. Presentes as condições que autorizam a constituição do fato jurídico necessário ao gozo do benefício, irrompe-se, como consequência, a relação jurídica de incentivo (subsídio, subvenção, crédito etc.), tendo o particular, no pólo ativo, o direito subjetivo para reclamar do sujeito passivo, que será o Estado, o dever jurídico de atendimento à vantagem que lhe tenha sido atribuída por lei (direito de crédito, a título de restituição de tributos pagos ou de financiamento, destinação direta de recursos financeiros etc.). Pode ocorrer que determinados créditos mantenham algum vínculo com pagamentos de tributos, mas uma vez que tais valores tenham passado aos domínios do Estado, estes perdem a natureza de tributo e adquirem a condição de “crédito financeiro”.

Em termos funcionais, “isenção” e “restituição” de tributos, sob a forma de “créditos”, diferenciam-se porque naquela não se verifica a ocorrência do fato jurídico-tributário e formação da respectiva obrigação tributária, com subsequente atribuição do dever de pagamento do débito tributário<sup>12</sup>. A *isenção* impede a formação da própria receita pública, enquanto que o *crédito*, como medida de *restituição*, consiste no reembolso ao contribuinte das quantias pagas, sob a forma de típica despesa pública estatal, com previsão e conta orçamentária própria, porquanto se tenha pago o tributo, com vistas ao recebimento futuro, em presença do fato jurídico previsto em lei, como espécie de obrigação *ex lege* assumida pelo Estado.

<sup>10</sup> Acompanha esse entendimento: BORGES, José Souto Maior. “A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e sua Inaplicabilidade a Incentivos Fiscais”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 63, São Paulo: Dialética, 2000, pp. 81 e ss.

<sup>11</sup> Cf. CAVALHO, Paulo de Barros. “Incentivo Fiscal - Conflito entre Estados”. *Revista Trimestral de Direito Público* nº 9, São Paulo: Malheiros, 1995, pp. 130-48; ATALIBA, Geraldo e GONÇALVES, J. A. Lima. “Crédito-Prêmio de IPI - Direito Adquirido - Recebimento em Dinheiro”. *Revista de Direito Tributário* nº 55, São Paulo: RT, 1991, pp. 162 e ss. FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. “Guerra Fiscal, Fomento e Incentivo na Constituição Federal”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo e ZILVETI, Fernando Aurélio. *Direito Tributário - Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, pp. 275-85.

<sup>12</sup> Assim a define Ricardo Lobo Torres, “A restituição do tributo opera como item da despesa, após o recolhimento. Há o cumprimento de uma obrigação de dar por parte do contribuinte para que, depois, possa nascer a obrigação de restituir, que incumbe ao ente público. A restituição é uma prestação de direito público distinta da obrigação tributária.” TORRES, Ricardo Lobo. *Restituição dos Tributos*. Rio de Janeiro: Forense, 1983, pp. 216 e ss. Cf. ainda: ANTÓN, Fernando Serrano. *Las Devoluciones Tributarias*. Madrid: Marcial Pons, 1996, pp. 505 e ss.

<sup>13</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. “Isenções Tributárias do IPI, em face do Princípio da Não-cumulatividade”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 33, São Paulo: Dialética, 1998, pp. 152-3.



Ensina Paulo de Barros Carvalho<sup>13</sup>,

“A regra-matriz de incidência tributária e a regra-matriz de direito ao crédito incidem sobre o acordo de vontades que perfaz o negócio jurídico de compra e venda. Desse suporte fático, propiciador de dois cortes diferentes, suscitando fatos jurídicos distintos, é que surgem, respectivamente, a obrigação tributária e a regra-matriz de direito ao crédito.”

O direito de crédito, como devolução de tributo pago, tecnicamente, assemelha-se ao regime típico de “repetição de indébito”, mas com este não se confunde, mesmo que se qualifique como típica “restituição de tributos”. Naquele, não há o pressuposto de “pagamento indevido” e as condições de devolução são diversas.

É que em certos tipos de incentivos fiscais, a técnica usada afasta a arrecadação (isenção total ou parcial), a título de “renúncia de receita”; mas outros preservam a incidência tributária e respectiva arrecadação para promover sua ulterior devolução, mediante créditos ou atribuição direta de recursos (incentivo financeiro), sob a forma de *gasto público*.

Restituição, destarte, depende de condições, geradas em função de uma obrigação tributária prévia<sup>14</sup>, mas que fica dependente de situações futuras, para se concretizar, como no caso do crédito-prêmio de IPI, há condições expressas para sua devolução: i) realização de formalidades aduaneiras típicas; ii) pagamento do tributo (IPI); iii) saída da mercadoria do território nacional.

Por isso, não concordamos com opinião segundo a qual, em termos econômicos, *restituição de tributos* e *isenção* implicam efeitos similares. Antes, economicamente, as conseqüências são as mais distantes, pois no crédito há entrada de recursos no erário público e desembolso do contribuinte; tempo de espera, incidência de tributos sobre o valor devolvido, tido este como “receita” auferida pela empresa (PIS, Cofins, IRPJ). O crédito, assim, é muito mais vantajoso para a Fazenda Pública porque usa dos recursos, pelo fluxo de passagem pelas contas do Estado e temporária demora, além de locupletar-se com a cobrança de tributos sobre as restituições posteriores. Houvesse isenção pura e simples, nenhum direito a mais se produziria em favor do Estado. E isso sem falar na vantagem do controle sobre o comércio exterior que a medida estimula e garante.

Outrossim, esse direito de restituição, em uma ou outra forma, sob a modalidade de crédito, não tem nada que ver com “subvenção”, nos termos como se encontra tipificado pelas leis brasileiras. A Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, ao dispor sobre as chamadas “Subvenções Econômicas”, assim prescreve:

“Art. 18. A cobertura dos *deficits* de manutenção das empresas públicas, de natureza autárquica ou não, far-se-á mediante *subvenções econômicas* expressamente incluídas nas despesas correntes do orçamento da União, do Estado, do Município ou do Distrito Federal.

Parágrafo único. Consideram-se, igualmente, como *subvenções econômicas*:  
a) as dotações destinadas a cobrir a diferença entre os preços de mercado e os preços de revenda, pelo Governo, de gêneros alimentícios ou outros materiais;

<sup>14</sup> Como diz José Souto Maior Borges, “Como o próprio nome está a indicar, devolução do tributo supõe o ingresso da receita tributária nos cofres do Estado e a extinção da relação jurídico-tributária. Após o pagamento, instaura-se uma relação financeira, inconfundível com a relação tributária, em que o contribuinte aparece como credor da devolução e o Estado como sujeito passivo dessa relação, obrigado a prestar a quantia a ser devolvida ao contribuinte.” “Incentivos Fiscais e Financeiros”. *Revista Trimestral de Direito Público* nº 8, São Paulo: Malheiros, 1994, pp. 100-1.

*t) as dotações destinadas ao pagamento de bonificações a produtores de determinados gêneros ou materiais.*

Art. 19. A Lei de Orçamento não consignará ajuda financeira, a qualquer título, a empresa de fins lucrativos, *salvo quando se tratar de subvenções* cuja concessão tenha sido expressamente autorizada em lei especial.”

É para tanto, classifica as subvenções, no âmbito do orçamento, do seguinte modo, segundo o art. 12:

“§ 2º Classificam-se como Transferências Correntes as dotações para despesas as quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e *subvenções* destinadas a atender à manifestação de outras entidades de direito público ou *privado*.

§ 3º Consideram-se *subvenções*, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:

I - *subvenções sociais*, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;

II - *subvenções econômicas*, as que se destinem a empresas públicas ou *privadas* de caráter industrial, *comercial*, agrícola ou pastoril.” (grifamos)

Vê-se evidente a natureza de destinação de receitas públicas na noção de “subvenção”<sup>15</sup>, sob a forma de despesa, para o financiamento de atividades econômicas ou sociais, coincidindo com o conceito de incentivo fiscal enquanto gênero, mas distante daquel’outra espécie que é a restituição de tributo sob a forma de crédito ulterior. O fato de serem espécies de incentivos fiscais não as fazem iguais. Isenção também, em certo sentido, pode ser qualificada como espécie de “incentivo”, mas ninguém ousaria dizer que esta é similar a uma subvenção. São inconfundíveis os campos materiais cobertos por cada um destes. Abstraida tal aproximação pelo gênero, nada resta de similitude que os possam equiparar, para efeitos jurídicos.

A subvenção não está vinculada ao cumprimento de certa obrigação tributária, tampouco queda-se a depender de certo fato jurídico posterior para que seja entregue segundo certa proporção; o direito de restituição pode vir sob a forma de crédito próprio, compensando-se com o que for devido pelo sujeito passivo com aquele ou outro tributo; pode ser autorizado seu repasse a terceiros, na medida em que o efeito seria o mesmo. Subvenção é emprego de verba pública, com quantia previamente definida e aprovada pela lei orçamentária, destinada a empresa de certo e determinado setor, sem qualquer vínculo com alguma espécie de tributo.

Diverso de subvenção, ou mesmo de subsídios, que são ajudas dirigidas em função do preço ou da atividade desenvolvida, o crédito não perde sua natureza de “incentivo”, de estímulo, amparada em bases constitucionais, como ga-

<sup>15</sup> Ou como prefere Görg Haverkate, “Le sovvenzioni sono pagamenti in denaro ovvero prestazioni valutabili monetariamente erogate da un soggetto pubblico ad un destinatario; esse si verificano senza una controprestazione valutabile sul mercato, e mirano invece al raggiungimento di uno scopo di pubblico interesse. La prestazione dello Stato e il vantaggio per il destinatario, sono dunque strumenti diretti ad influire sui fenomeni sociali, che senza sovvenzione si sarebbero svolti diversamente.” HAVERKATE, Görg. “Problemi Fondamentali del Diritto Tedesco ed Europeo delle Sovvenzioni”. *Diritto Pubblico* nº 3, Padova: Cedam, 1996, p. 615.

rantia de proteção e fomento à atividade econômica privada, visando a alcançar o desenvolvimento nacional, posto como objetivo e programa do Estado<sup>16</sup>. E nas exportações, por exemplo, não se diga que isso seja despiciendo, porquanto mostrem todos os estudos o quanto urge crescer proporcionalmente nesse segmento, em face da nossa reduzida participação na economia global e especialmente pelas dificuldades iminentes, que vão desde a logística, como carência de rotas de transporte menos custosas, a problemas estruturais, como a infra-estrutura básica, que impõe custos adicionais aos operadores que em outros países não se encontram, o que lhes permitem melhor fluxo de comércio.

### 3.3. Crédito-prêmio de IPI - restituição de tributo como modalidade de incentivo que não se configura como espécie de "subsídio", nos termos do Acordo GATT

Dentre outros incentivos fiscais instituídos no Brasil, temos o chamado "crédito-prêmio de IPI", que se trata de crédito fiscal concedido com caráter de financiamento público para todos os produtores e exportadores, como espécie de benefício fiscal sem vínculo com qualquer setor específico e atribuído nos limites do *quantum* de tributo devido.

O objetivo deste foi sempre o de fortalecer as condições de competitividade externa de todo o País, ao que se promove o respectivo estímulo promocional<sup>17</sup>. De se ver que a relação jurídica que o subordina não é típica relação tributária, mas relação de direito financeiro, pautada na promoção do comércio exterior, conferindo o direito de creditamento contra o Estado como uma despesa deste e, por conseguinte, de toda a nação, em vista dos valores inerentes ao desenvolvimento nacional.

Para os fins de exportações, os subsídios poderiam tomar a forma de isenção, creditamentos futuros e outros, sempre com o fim de reduzir o custo tributário das suas operações. Preferiu o legislador, todavia, desde 1969, usar um direito a cré-

<sup>16</sup> Como bem resume Oswaldo Othon, "Propedeuticamente, cabe comentar que o art. 1º, do Decreto-lei nº 491, instituiu estímulos fiscais de natureza financeira à exportação sob a modalidade de subvenção [sic], ao autorizar ao exportador de manufaturados compensar o valor deste crédito fiscal, como prêmio pela exportação, sob a forma de dedução do IPI incidente sobre operações no mercado interno, ou mesmo, havendo excedente de crédito, permitiu que o denominado crédito-prêmio do IPI fosse compensado no pagamento de outros impostos federais, tendo o Decreto nº 64.833, de 17.07.1969, permitido o recebimento, por parte do beneficiário, do valor do sobejo crédito em espécie." SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. "O Fato Gerador do Crédito-prêmio do IPI". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 38, São Paulo: Dialética, 1998, p. 80.

<sup>17</sup> A esse respeito, Cesare Cosciani é enfático, nas suas palavras: "Se negli obiettivi dello Stato rientra quello di aumentare la quantità prodotta di un bene (o per incrementare il suo consumo interno o la sua esportazione in altri mercati) o quello di aumentare l'impiego di un fattore della produzione (capitale o lavoro), anche prescindendo eventualmente da una maggior produzione rispetto a quella compatibile con l'equilibrio del mercato, uno strumento idoneo a tale obiettivo (...) è il sussidio concesso in moneta." É mais adiante, complementa: "La differenza, almeno in questa approssimazione, consiste nel fatto che il sussidio si commisura direttamente al parametro che si intende incoraggiare; 1º sgravio fiscale si può commisurare anche indirettamente (se in luogo di esentare dall'imposta sul consumo di un bene si esenta il reddito dell'impresa che lo produce), con maggior incertezza dei risultati. In secondo luogo il sussidio appare sempre come una spesa del bilancio dello Stato e quindi il sacrificio della collettività è evidenziato; la riduzione o esenzione, invece, può non apparire come voce distinta nel bilancio, e, in tal caso, esige un processo di valutazione non sempre facile e suscettibile di far sorgere processi di illusione finanziaria." COSCIANI, Cesare. *Scienza delle Finanze*. Torino: Utet, 1991, p. 456.

dito, posterior, ao invés de simples isenção ou similar. Da *receita* (ou de renúncia de receita) passou à *despesa*, sem prejuízo das finalidades pretendidas, antes, potencializadas em maior êxito.

Por esse motivo, atacar o chamado “crédito-prêmio de IPI” sob argumentos de “privilégio” das empresas exportadoras, na medida em que se trata de um fim público relevante e de direito usufruído a partir de legislação válida e vigente, é completamente criticável e não encontra qualquer amparo no ordenamento jurídico nacional, como demonstraremos.

O que faz esse incentivo é adequar o sistema tributário ao fundamento constitucional de ampla desoneração fiscal da exportação, no que tange ao Imposto sobre Produtos Industrializados e todos os demais tributos que tenham incidido nas operações relativas ao produto que se pretenda exportar.

É amparado sob a evidência de confirmação de garantia da não-cumulatividade em todos os seus termos, aliada àquela exigência de tributação pelo regime de “destino”, que se deve entender a lógica que preside o regime do chamado “crédito-prêmio”, que tem sempre menos de “prêmio” e mais de “crédito”, em confirmação de anseios constitucionais, como dissemos acima. Nenhum: “favor” ou “privilégio”, portanto.

O art. 153, § 3º, III, deixa claro que o IPI “não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior”, razão porque qualquer remanescência de créditos seria sempre inconstitucional. No IPI, outra característica que lhe é bem peculiar é que não existe exceções ao direito de crédito, inclusive na hipótese de isenção ou não-incidência. O que faz o “crédito-prêmio”, desde a sua instituição, é permitir um “ressarcimento de tributos pagos internamente” (Decreto-lei nº 491, art. 1º). Desse modo, a permanência do regime de crédito-prêmio, antes que se defina como um “privilégio”, “favor” ou “vantagem” dos exportadores, deve vir acompanhada de sérias reflexões sobre sua importância instrumental, sob a forma do “regime de creditamento”, bem como da sua relevante função constitucional, ao que o legislador, tampouco o administrador público, pode modificar ou causar embaraços.

A Constituição define o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, como vê-se no art. 153, integralmente à luz do princípio da *não-cumulatividade*. Ademais, na hipótese de exportações, impõe-se ao Estado o dever da mais ampla desoneração fiscal possível, tendo em vista o princípio do regime de destino informar toda a construção constitucional, justamente porque o que se tributa é o “consumo”, e não a “produção” ou o simples ato de promover a passagem desta àquela outra fase. Ora, justamente porque o direito de crédito, típico da não-cumulatividade, não é suficiente para alcançar tal desiderato de exoneração fiscal da produção, o uso de um “incentivo fiscal” como este é de grande serventia para cumprir o programa constitucional em tela, de modo que, em cumulação com aquele, permita a mais ampla desoneração fiscal da exportação. Dois regimes, portanto, coincidindo em favor de interesses maiores do Estado. E outra não fora a fundamentação usada pelo art. 1º, do Decreto-lei nº 491/69, ao dispor que o institua *como ressarcimento de tributos pagos internamente*. Essas são considerações de capital importância no estudo do presente instituto.

### 3.4. Regime jurídico do crédito-prêmio de IPI: da criação à recepção constitucional - pela não-perpetuação do equívoco

O crédito-prêmio surge no Direito brasileiro por intermédio do art. 1º, do Decreto-lei nº 491, de 5 de março de 1969, cuja redação era a seguinte: “Art. 1º As empresas fabricantes e exportadoras de produtos manufaturados gozarão, a título de estímulo fiscal, créditos tributários sobre suas vendas para o exterior; como ressarcimento de tributos pagos internamente.” O fato jurídico que deflagraria o emprego do direito ao crédito seria a efetiva exportação de produtos industrializados para o exterior, pela conclusão da operação de efetiva saída da mercadoria, em caráter definitivo.

O procedimento a ser seguido adveio no § 1º deste artigo, o qual autorizava a compensação de tais créditos com o valor do IPI incidente sobre as operações efetuadas no mercado interno, utilização do excedente creditício para pagamento de quaisquer tributos federais ou ressarcido em espécie ou mesmo transferência do crédito acumulado. Em seguida, mediante o Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, este mesmo benefício foi estendido às empresas comerciais exportadoras e aos produtores-vendedores que, para efeitos de exportação, realizassem operações de compra de mercadorias no mercado interno<sup>18</sup>.

Esse regime permaneceu em vigor até a chegada do Decreto-lei nº 1.658, de 24 de janeiro de 1979, quando trouxe a determinação para extinguir gradualmente o regime então instituído pelo art. 1º do Decreto-lei nº 491/69. E aqui começam os problemas que ora se discute a debalde de outras questões tão ou mais relevantes. Assim dispunha:

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

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

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

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

Posteriormente, o Decreto-lei nº 1.722, de 3 de dezembro de 1979, fora introduzido para alterar requisitos e modos de aproveitamento do crédito-prêmio,

<sup>18</sup> Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva e SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. “Crédito-prêmio - IPI Exportação. Direito do Industrial Exportador ao Estímulo. Inocorrência de sua Extinção. Inaplicabilidade dos arts. 168, I, 165, I, 150 e 156, I e VII do CTN. *Actio Nata* a partir de cada Exportação. Utilização do Estímulo mediante Compensação. Ilegalidade de Atos Administrativos que visam a obstar essa Utilização”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 93, São Paulo: Dialética, 2003, pp. 134 e ss.; COELHO, Sacha Calmon Navarro e DERZI, Misabel Abreu Machado. “Crédito-prêmio de IPI: Existência Jurídica e Utilização”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 87, São Paulo: Dialética, 2003, pp. 110 e ss.; TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *Incentivos Setoriais e Crédito-prêmio de IPI*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002, pp. 9-11. MACHADO, Hugo de Brito e MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. “Crédito-prêmio de IPI. Decreto-lei nº 491/69. Natureza não Setorial”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 105, São Paulo: Dialética, 2004, pp. 116-24.

tal como previsto no art. 1º do Decreto-lei nº 491/69 e, por diferença de dias, veio o Decreto-lei nº 1.724, de 7 de dezembro de 1979, o qual, dando-se conta do prejuízo que tal extinção traria aos projetos de crescimento das exportações, tomava nova orientação, agora, delegando ao Ministro da Fazenda competência para dispor sobre aproveitamento do crédito-prêmio, bem como sobre prazo de validade e alíquotas a serem aplicadas, revogando aquelas veiculadas pelo Decreto-lei nº 1.658/79 e pelo próprio Decreto-lei nº 1.722/79.

E foi então que, no cumprimento de tal delegação de competência legislativa, o Ministro da Fazenda editou as Portarias nºs 960/79, 89/81, 292/82, 252/82 e 176/84, para os fins de determinar os regimes vigentes de aproveitamento do crédito-prêmio de IPI ou suspensão, mas sem qualquer liberdade ou extensão para extingui-lo, porquanto somente norma de equivalente hierarquia poderia fazê-lo legitimamente, tal como é pacificamente reconhecido na teoria geral do Direito. Mesmo que a competência atribuída contemplasse tal possibilidade, nesse particular, seria inconstitucional, na medida em que se daria um nítido conflito de “fontes do direito”, mormente pela carência dos requisitos reclamados pelo art. 55, da Constituição de 1967, com a Emenda de 1969<sup>19</sup>.

Apesar da reconhecida inconstitucionalidade, essa declaração só veio nos RE nº 250.288/SP e RE nº 180.828/RS, vinte anos mais tarde, sendo que não o fazia sobre todo o Decreto-lei, mas apenas confirmando aquela impossibilidade acima aludida, de dispor sobre o afastamento absoluto do direito, por suspensão ou extinção do incentivo, constante do art. 1º do Decreto-lei nº 1.724/79. E nada mais fez o STF. Não se declarou o afastamento do Decreto-lei aludido no que concerne à possibilidade de dispor a respeito do respectivo aproveitamento do crédito e outras condições. Veja-se:

“Recurso Extraordinário - alínea ‘b’ do inciso III do artigo 102 da Constituição Federal. (...) 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 nº 250.288/SP, Relator: Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgamento: 12/12/2001, DJ 19/04/2002, p. 61)

“Ementa: Constitucional. Tributário. Incentivos Fiscais: Crédito-prêmio: Suspensão mediante Portaria. Delegação Inconstitucional. D.L. 491, de

<sup>19</sup> “Art. 55. O Presidente da República, em casos de urgência ou de interesse público relevante, e desde que não haja aumento de despesa, poderá expedir decretos-leis sobre as seguintes matérias:

I - segurança nacional;

II - finanças públicas, inclusive normas tributárias; e

III - criação de cargos públicos e fixação de vencimentos.

§ 1º Publicado o texto, que terá vigência imediata, o decreto-lei será submetido pelo Presidente da República ao Congresso Nacional, que o aprovará ou rejeitará, dentro de sessenta dias a contar do seu recebimento, não podendo emendá-lo; se, nesse prazo, não houver deliberação, aplicar-se-á o disposto no § 3º do art. 51.”

1969, arts. 1º e 5º; D.L. 1.724, de 1979, art. 1º; D.L. 1.894, de 1981, art. 3º, inc. I. C.F./1967. I - Inconstitucionalidade, no art. 1º do D.L. 1.724/79, da expressão 'ou reduzir, temporária ou definitivamente, ou extinguir', e, no inciso I do art. 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, art. 6º. Ademais, matérias reservadas à lei não podem ser revogadas por ato normativo secundário. II - R.E. conhecido, porém não provido (letra b)." (RE nº 180.828/RS, Tribunal Pleno, Relator: Min. Carlos Velloso, julgamento: 14/03/2002, *DJ* 14/03/2003, p. 28)

É absolutamente superficial e de indiscutível carência de qualquer rigor teórico, apenas com o fim prático de prejudicar o direito ao incentivo pretendido, o entendimento segundo o qual se verificou, na hipótese, decisão declaratória de inconstitucionalidade de todo o Decreto-lei nº 1.724/79. Desse modo, somente os efeitos de manutenção e de ampliação do regime do benefício foram reconhecidos pelo STF, ao que tanto os Decretos-leis nºs 1.722/79 e 1.658/79 quanto as Portarias nºs 252/82 e 176/84 restariam plenamente válidas e eficazes, sem qualquer afetação ao quanto dispunham, sobre a prorrogação da vigência do crédito-prêmio de IPI.

Não se poderia esperar que houvesse texto expresso do Decreto-lei nº 1.724/79, para restabelecer a vigência do incentivo indigitado ou mesmo para revogar os atos normativos anteriores (Decretos-leis nºs 1.722/79 e 1.658/79), na medida em que isso viria como decorrência do próprio texto da sua redação, ao autorizar o Ministro da Fazenda a tomar as providências julgadas cabíveis à espécie, desde que isso não implicasse "redução", "suspensão" ou "extinção" do direito, como entendeu o STF. Por esse motivo, o Decreto-lei nº 1.658/79 ficou-se, como não poderia ser diferente, prejudicado na determinação de prazo fatal (30 de junho de 1983) para a *extinção* do incentivo aludido, porquanto derogado nos seus termos.

Assim dispunha o Decreto-lei nº 1.724/79:

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

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

Dessome-se da leitura do presente texto que mais não se verifica do que atribuição de competência para dispor a respeito do tratamento a ser aplicado ao estímulo fiscal ora discutido, revogando as disposições em contrário, dentre estas, o Decreto-lei nº 1.658/79, por ficar a cargo do Ministro da Fazenda a "aumentar ou reduzir, temporária ou definitivamente" o seu alcance subjetivo ou quantitativo. Sendo delegados poderes para aumentar ou reduzir *temporária ou definitivamente*, como regra lógica, não se pode entender limitado no tempo; e o que dantes limitava, agora, pelo "definitivamente", vê-se desobrigado da limitação de outrora.

Sequer poderíamos admitir como incontroverso que tal delegação de poderes ao Ministro da Fazenda, pelo Decreto-lei nº 1.724/79, não houvesse possibilitado alterações na data extintiva do crédito-prêmio, ao indicar as condições temporárias das competências ministeriais, entre "aumentar ou reduzir, temporária ou definitivamente".

Confirmando de modo ainda mais eloqüente esse interesse em revogar o Decreto-lei nº 1.658/79, foi editado o Decreto-lei nº 1.894, em 16 de dezembro de

1981, cujo art. 3º promoveu nova delegação de poderes ao Ministro da Fazenda, a saber:

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

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

II - estabelecê-los, total ou parcialmente, nas 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.”

Para os fins de estímulos à exportação, o principal efeito deste Decreto-lei nº 1.894/81 foi o de garantir às empresas exportadoras (*trading companies*) o benefício contemplado no Decreto-lei nº 491/69, antes apenas autorizado às empresas fabricantes e exportadoras de produtos manufaturados<sup>20</sup> (vide art. 1º, do Decreto-lei nº 1.456, de 7 abril de 1976). Pensar que tal ampliação subjetiva ficasse limitada em exíguos 19 meses parece não ser compatível com o espírito do dispositivo, na sua totalidade.

Quanto ao mais, firmava, de modo vinculante, que todo e qualquer incentivo fiscal à exportação, gênero do qual aquel'outro é simples espécie, quedar-se-ia sujeito a determinação do Ministro da Fazenda, tanto no que concerne a “prazo, forma e condições para sua fruição” (i), como sobre os critérios e oportunidades para “reduzi-los, majorá-los, suspendê-los ou extingui-los, em caráter geral ou setorial” (ii).

Por conseguinte, todo o plexo de decisões do egrégio Superior Tribunal de Justiça - STJ, cujas orientações encontram-se calcadas na declaração de inconstitucionalidade<sup>21</sup> de todo o Decreto-lei nº 1.894/91, projeta-se para a perpetuação do equívoco que se originou na doutrina menos rigorosa, por deixar de examinar a permanência do regime jurídico contemplado nos atos emanados à luz de tal permissivo. Em verdade, este veículo normativo nunca fora declarado inconstitucional na sua totalidade e todos os atos praticados no que concerne à parte considerada “constitucional” são válidos e vigentes no ordenamento.

<sup>20</sup> Decreto-lei nº 1.456, de 7 abril de 1976, “Art. 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.”

<sup>21</sup> A título de simples exemplo: “Tributário. Crédito-prêmio. IPI. Decretos-leis nºs 491/69, 1.722/79, 1.658/79 e 1.894/81. Precedentes desta Corte Superior.

1. Recurso Especial interposto contra v. Acórdão segundo o qual o crédito-prêmio previsto no Decreto-Lei 491/69 se extinguiu em junho de 1983, por força do Decreto-lei 1.658/79.

2. Tendo sido declarada a inconstitucionalidade do Decreto-lei nº 1.724/79, conseqüentemente ficaram sem efeito os Decretos-leis nºs 1.722/79 e 1.658/79, aos quais o primeiro se referia.

3. É aplicável o Decreto-lei 491/69, expressamente mencionado no Decreto-lei nº 1.894/81, que restaurou o benefício do crédito-prêmio do IPI, sem definição de prazo.

4. Precedentes desta Corte Superior.

5. Recurso provido.” (RE nº 329.271/RS, DJU, Seção I, de 08/10/2001 1ª Turma, unânime)



### 3.5. Revogação, antinomia e contradição de normas - critérios de segurança jurídica

No caso ora estudado, do regime jurídico do “crédito-prêmio de IPI”, o problema do prazo veiculado pelo Decreto-lei nº 1.658/79, com a determinação para extinguir gradualmente o regime então instituído pelo art. 1º, do Decreto-lei nº 491/69 (i), os efeitos da declaração de inconstitucionalidade parcial do Decreto-lei nº 1.724/79 (ii), bem como a relação entre este e os Decretos-leis nºs 491/69, 1.248/72 e 1.894/81 (iii), além do exposto reconhecimento legislativo que se corroborou mediante a edição da Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992 (iv), em todas essas hipóteses, o que se tem são problemas típicos de supostas antinomias, cuidadas por seus intérpretes sem o necessário cuidado demandado por esses instrumentos normativos.

Na Lei de Introdução ao Código Civil - LICC, Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942, porque dispõe apenas sobre relações de coordenação entre atos normativos de mesmo nível hierárquico (lei - lei), no seu art. 2º, veicula *norma de revogação tácita* típica, sob a forma de *critério temporário*, que assim prescreve: “Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue”, esclarecendo ainda, no § 1º, que “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.*” Trata-se, essa regra, de típica “norma de revogação”, porquanto qualquer modalidade de conflito de normas deve ser interpretado, inclusive à luz da interpretação dessa citada “norma de revogação”, em detrimento da vigência da norma anterior.

O critério de *lex posterior derogat priori*, sabemos todos, nem sempre é suficiente para eliminar a eventual dúvida sobre existir *antinomia*, porquanto se pergunte a respeito da própria revogação com fundamento na prevalência de um regime sobre o todo ou apenas sobre parcela das situações regradas pelo veículo introdutor de normas (a lei); daí a importância do critério de *lex specialis derogat generali*, ou vice-versa, de *lex generalis derogat specialis*<sup>22</sup>. Já se vê o quanto é falível o recurso ao critério *lex posterior derogat priori*, que é conceito de direito positivo, e não conceito lógico, como bem advertiu Kelsen, na medida em que não é a simples ponência de nova regra jurídica no ordenamento suficiente para promover a solução ao conflito<sup>23</sup>. E por isso cabe falar na revogação tácita do Decreto-lei nº 1.658/79 pelos Decretos-leis nºs 1.724/79 e 1.894/81.

Como já antecipamos linhas atrás, não se poderia esperar que houvesse texto exposto do Decreto-lei nº 1.724/79, para dizer que o prazo determinado pelo Decreto-lei nº 1.658/79 já não vingaria. Considerando-se que os Decretos-leis nºs 1.724/79 e 1.894/81 trataram por completo da matéria (i) e seus conteúdos confli-

<sup>22</sup> Para Franco Modugno há um modo de salvação possível para o critério atacado: “Nello stesso modo in cui il criterio logico-teoretico di specialità prevale sul criterio cronologico, rappresentandone una deroga: *lex generalis posterior non derogat priori specialis*, anche i criteri positivi di gerarchia e di competenza limitano l'applicabilità del criterio cronologico alla risoluzione delle antinomie tra norme poste da una stessa fonte o rientrati in uno stesso tipo o classe di fonti. Così la norma antinomia posteriore incompetente per materia (o per territorio) è da considerarsi illegittima (o rispettivamente, inefficace) con conseguente disapplicazione o annullamento, secondo i casi; così la norma posteriore antinomia, di grado inferiore è parimente da ritenersi illegittima e quindi disapplicabile o annullabile.” MODUGNO, Franco. “Norma (Teoria Generale)”. *Enciclopedia del Diritto*. Milano: Giuffrè, 1967, p. 379.

<sup>23</sup> KELSEN, Hans. *Teoria Geral das Normas*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1986, p. 162.

tavam com as disposições revogatórias anteriores (ii), na medida em que atribuíam ao Ministro da Fazenda poderes para tomar as providências julgadas cabíveis à espécie, desde que isso não implicasse “redução”, “suspensão” ou “extinção” do direito, como entendeu o STF, é de entender-se que, em se aplicando a regra da LICC, é de revogação que se trata o caso. Consoante esse entendimento, o Decreto-lei nº 1.658/79, quanto à determinação de prazo fatal (30 de junho de 1983) para a extinção do direito ao “crédito-prêmio do IPI”, restou completamente prejudicado nos seus termos.

Vale rever a redação adotada no Decreto-lei nº 1.724/79:

“Art. 1º O Ministro de Estado da Fazenda fica autorizado a aumentar ou reduzir, temporária ou *definitivamente*, ou extinguir os estímulos fiscais de que tratam os artigos 1º e 5º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969. Art. 2º Este Decreto-Lei entrará em vigor na data de sua publicação, *revogadas as disposições em contrário*.”

Ora, o Decreto-lei nº 1.658/79, ao dispor que ficaria a cargo do Ministro da Fazenda “aumentar ou reduzir, temporária ou definitivamente” o seu alcance subjetivo ou quantitativo, “revogadas as disposições em contrário”, outro não fez do que revogar qualquer texto em contrário dantes vigente, como seria qualquer regra que estabelece prazo à sua extinção. Como já salientamos acima, sendo delegados poderes para aumentar ou reduzir *temporária ou definitivamente*, como regra lógica, não se pode entender limitado no tempo; e o que dantes limitava, agora, pelo “definitivamente”, vê-se desobrigado.

A pretensão de revogar o Decreto-lei nº 1.658/79 foi reafirmada mediante o Decreto-lei nº 1.894/81, cujo art. 3º promoveu nova delegação de poderes ao Ministro da Fazenda, dentre outras, a de “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”.

Como se vê, em tudo, o art. 2º, § 1º, da LICC aplica-se com sua integral redação, nos itens (ii) e (iii) por nós indicados a seguir: “A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare (i), *quando seja com ela incompatível* (ii) ou *quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior* (iii).” Nenhum ato de interpretação do conflito aparente de normas pode deixar de levar em conta essa norma geral sobre revogação e vigência, sob pena de imprecisão e insegurança jurídica.

#### **4. A Recepção dos Incentivos Fiscais na Constituição de 1988 e as Normas do “Crédito-prêmio de IPI”**

Com a entrada em vigor da atual Constituição, confirmava-se a recepção dos incentivos fiscais concedidos anteriormente à data da sua promulgação<sup>24</sup> (5 de

<sup>24</sup> ADCT, “Art. 41. Os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis.

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

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

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

outubro de 1988), desde que não fossem com ela incompatíveis. Contudo, ao lado desse regime geral de recepção, a Constituição trouxe um regime específico, adotado para os chamados “incentivos setoriais” (art. 41, do ADCT).

Exigir que os incentivos setoriais fossem confirmados por lei foi a melhor solução que o constituinte poderia ter tomado, para os fins de controle da recepção dessas legislações. Percebeu, de plano, que o princípio genérico da recepção da legislação anterior seria insuficiente para albergar a vigência e eficácia de todos os regimes vigentes de incentivos no federalismo fiscal.

*A recepção automática*, considerada como regime geral, é inerente ao fechamento operacional do sistema, que se ordena pelo princípio da hierarquia normativa, em relações de coordenação e subordinação, contra tudo o que, antes legítimo e válido, mas contrário à Constituição vigente, ápice de todo o ordenamento, não se mantenha em compatibilidade vertical com o conteúdo desta.

Cuida-se de uma pré-compreensão lógica do ordenamento jurídico, na medida em que, tacitamente admitido, deva constar de todos os atos de interpretação. Contudo, em presença de algum conflito, far-se-á sempre necessário que um ato jurídico formalmente declare o contraditório, para decidir sobre a recepção ou não de norma anterior.

Eis uma fiel demonstração de que as normas jurídicas não são dados que a experiência colhe previamente a qualquer ato de interpretação, numa postura de mera literalidade e apego ao pragmatismo. A lógica do sistema jurídico refuta esse tipo de raciocínio *a priori*, motivo por que aceita normas contraditórias, pondo, todavia, obstáculo formal à continuidade dos seus efeitos, pela revogação daquilo que não tenha sido formalmente declarado como dotado de vigência e eficácia no sistema.

Ora, se a *validade formal* exige um processo específico e uma autoridade competente para inserção da norma como pertinente ao sistema jurídico; a *validade material* reclama a plena adequação com o conteúdo da norma hierarquicamente superior, como seu fundamento, sob pena de invalidação. Temos, então, que, em não havendo obediência do legislador aos motivos (materiais) estabelecidos constitucionalmente, irrompe no sistema um problema de contradição sistêmica (incompatibilidade vertical), que implica vício de excesso de poder, em uma inconstitucionalidade, mesmo que o ato do legislador tenha sido anterior à vigência da Constituição (carência de recepção). Desse modo, a teoria da recepção das leis não é mais do que uma teoria da validade, à luz do novel ordenamento. Por conseguinte, qualquer desconformidade entre o “fato-norma” - lei - introdutor da norma e o texto constitucional (que lhe serve de pressuposto normativo - motivo), impõe-se o controle de constitucionalidade, que se estende ao exame dos motivos (matéria), para declarar a invalidade da lei viciada.

Assim, a partir da entrada em vigor da Constituição, cumpre falar de recepção, esse efeito que só as normas constitucionais possuem para emprestar validade às normas já existentes, mas que não sejam com elas incompatíveis.

E foi com fundamento em todos esses cânones do sistema que vimos editada a Lei nº 8.402/92, a título de confirmar e afirmar a recepção dos chamados “incentivos setoriais” que houvessem sido concedidos anteriormente à data da promulgação da Constituição (5 de outubro de 1988), ao garantir manutenção do regime do crédito-prêmio que dantes já vigia, nos termos dos Decretos-leis nºs 491/69,

1.724/79 e 1.894/81. E sequer era necessário que o fizesse, por não se tratar, o referido instrumento, de “incentivo setorial”, como demonstrado acima.

Sua recepção constitucional adveio, em verdade, da natural compatibilidade deste ccm a própria ordem vigente, e não por se constituir como “modalidade” de incentivo setorial, o que ele nunca foi. Decorre, portanto, do § 5º do art. 34, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT<sup>25</sup>, no que tange ao regime geral de recepção, e não quanto ao regime especial, ao qual aduz o referido preceito.

A título de regime específico de recepção, o art. 41, § 1º, do ADCT, outorgava competência para revisão de todos os *incentivos fiscais de natureza setorial em vigor*; o que deveria ser feito dentro do prazo de dois anos, passando, assim, de autorização constitucional para dever constitucional, apesar de mantida a liberdade para recriação dos incentivos dantes vigentes por lei nova, nos termos formais do art. 150, § 6º e materiais presentes na nova ordem constitucional. A lei que confirmasse tais incentivos, não criaria, não inovaria o ordenamento; mandaria prosseguir, atestando sua existência de antanho e admitindo, de forma expressa, compatibilidade com a vigente Constituição. Do regime geral, passa-se a uma ordem de caráter específica.

Ficava, então, garantida a uniformização pretendida pela Constituição de 1988, por intermédio do § 6º do art. 150, que prescreve a imperiosa necessidade de legalidade formal e material na concessão ou manutenção de qualquer incentivo fiscal:

“Qualquer *subsídio* ou isenção, redução da base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g.”

Além disso, abria-se oportunidade para rever a adequação do sistema de incentivos brasileiros em face do GATT. O art. 41, do ADCT, revela a preocupação evidente em atender às exigências dos acordos GATT sobre subsídios, os quais, apesar de ainda não contemplarem à época uma definição bem urdida de tal conceito, já o previam como critério para a aplicação de medidas compensatórias. O critério era a identificação do aspecto “setorial”, o que evoluiu no GATT/94 para o princípio da *especificidade*. Mister, pois, rever um a um dos incentivos outrora concedidos, salvo aqueles sob condição de prazo certo, quanto ao respectivo atendimento, ao lado daquelas outras de compatibilidade entre a concessão de tais regimes e a própria Constituição.

Desse modo, toda a legislação de incentivos não confirmados ter-se-ia por revogada ao completarem-se os dois anos reclamados, a saber, 5 de outubro de 1990, nos limites daqueles incentivos que se pudessem qualificar como “incentivos setoriais”, excetuados os de natureza geral, regional ou de qualquer outro modo carentes de especificidade, como é o caso do incentivo ora discutido<sup>26</sup>.

<sup>25</sup> “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.”

<sup>26</sup> Nesse mesmo sentido, veja-se o voto do eminente Ministro José Delgado, no Recurso Especial nº 591.703/RS.

Contudo, nada impediria que o legislador, querendo, pudesse reforçar o efeito de recepção sobre preceitos anteriores, à luz dos efeitos de uma “recepção especial”, prevenindo eventuais conflitos ou para superar dúvidas, razão por que a Lei nº 8.402/92 preferiu fazê-lo expressamente. É máxima assentada no direito de quem pode o mais, pode o menos. Por isso, ao tempo que a referida Lei restabeleceu incentivos do tipo dos “setoriais”, sem aludir a tal distinção, meramente de natureza econômica, o fez também para o crédito-prêmio de IPI<sup>27</sup>, de forma expressa, para não deixar dúvidas sobre a correspondente manutenção, mesmo que este não se pudesse definir dentro da noção de “incentivo setorial”.

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

Certo que de “incentivo setorial” o crédito-prêmio de IPI não se trata, mesmo que não deixe de ser espécie do gênero “incentivo fiscal”, na forma de “incentivo financeiro”. E isso já foi, inclusive, objeto de decisão no julgamento do Recurso Extraordinário nº 186.359-5, quando discutiu o STF se o crédito-prêmio do IPI detinha natureza jurídica de incentivo fiscal ou resumia-se a outra espécie de “crédito financeiro”. Nessa oportunidade, assim se pronunciou o Ministro Ilmar Galvão, *in verbis*: “Trata-se, portanto, não propriamente de um incentivo fiscal, mas de um crédito-prêmio, de natureza financeira, conquanto destinado à compensação do IPI recolhido sobre as vendas internas ou de outros impostos federais, podendo, ainda, ser residualmente pago ao contribuinte em espécie, conforme previsto no art. 3º, § 2º, II, letra ‘b’, do mencionado Regulamento.” Prossegue: “(...) E parece que ficou claro, aqui no meu voto, que, na verdade, não se trata de um benefício fiscal, não é uma redução ou isenção de imposto, é antes um mero prêmio à exportação. Então, não é o caso de incidência de norma do Código Tributário Nacional, embora o Decreto-lei 1.724 impropriamente tenha falado em crédito tributário.” Queria o Ministro usar o “fiscal” no sentido de “tributário”, numa evidente imprecisão, que ora se deve ponderar.

## 5. Considerações Finais

Renovamos aqui nossa preocupação quanto ao necessário afastamento de preconceitos sobre os direitos adquiridos a incentivos fiscais, quando estes são concedidos em louvor aos princípios e valores que a Constituição contempla. Não há “vantagem” ou “favor” quando presente um motivo constitucional para justificar o gasto público inerente ao incentivo fiscal, como se demonstrou, tampouco vê-se qualquer prejuízo às regras do Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias, do GATT.

Todas as medidas adotadas para estimular o comércio internacional de exportações, em todos os países, comparecem como legítimas e válidas internacio-

<sup>27</sup> “Art. 1º São restabelecidos os seguintes incentivos fiscais: (...) 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.”

nalmente desde que atendam às regras do Acordo de Subsídios. Não é que todos os incentivos fiscais à exportação sejam vedados, como procura esclarecer o Acordo anexo do GATT; apenas serão passíveis de recursos aqueles cuja demonstração, acompanhada de provas materiais, e seguindo um devido processo, sejam considerados como prejudiciais ou danosos, ao se revelar o nexos causal entre tais “subsídios específicos” e o prejuízo causado, também esse demonstrado cabalmente, nos termos do referido Acordo.

Apreciando-se os contornos jurídicos do chamado “crédito-prêmio de IPI”, com suas particularidades, tal como descrito nas páginas acima, desde logo verificamos que em nada seu regime jurídico toca-se com os requisitos acima indicados como suficientes para definir a “especificidade” do subsídio, única condição para justificar o emprego de medidas de controle. E tanto mais porque não está “limitado a determinadas empresas, localizadas dentro de uma região geográfica” do País, na medida em que se aplica a qualquer empresa que industrialize produtos destinados à exportação e equiparadas, como as *tradings*.

E isso foi inclusive reconhecido pelo próprio Executivo, quando da edição do Decreto nº 1.751/95, que dispõe sobre a regulamentação do Acordo de Subsídios, no seu art. 4º, “b”, ao entender que não se constitui como “subsídio” quando “sejam perdoadas ou deixem de ser recolhidas receitas públicas devidas (incentivos fiscais, entre outros), *não sendo consideradas como subsídios as isenções, em favor dos produtos destinados à exportação, de impostos ou taxas habitualmente aplicados ao produto similar quando destinado ao consumo interno, nem a devolução ou abono de tais impostos ou taxas, desde que o valor não exceda os totais devidos*, de acordo com artigo XVI do GATT/1994 e os Anexos I e III do Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias”. Ora, como o crédito-prêmio de IPI não excede, na sua devolução, ao montante que seria pago, carece de efetiva base legal o entendimento proclamado aos quatro ventos que teria ele alguma afetação ao conteúdo do referido Acordo.

O “crédito-prêmio de IPI” não tem nada que ver com tais hipóteses, pois não depende de “metas” de exportação, sendo ele vinculado ao cumprimento constitucional do princípio da não-cumulatividade e fundado na necessária desoneração total de tributos incidentes sobre exportação, como fazem todos os países, mediante o recurso ao regime de destino. E tampouco vincula-se ao emprego nos casos de mercadoria nacional, em detrimento do produto estrangeiro, como requisito de “preferência” expresso, pela sua latente condição de universalidade de acesso.

Por isso mesmo, o Acordo prevê que “o simples fato de um subsídio ser concedido a empresas exportadoras não será por este único motivo considerado como um subsídio às exportações na acepção da presente disposição”. E esse texto, como não poderia ser diferente, é o mesmo que se encontra no art. 8º, I, do Decreto nº 1.751/95, ao prever que “o simples fato de que subsídios sejam concedidos a empresas exportadoras não deverá, por si só, ser considerado como subsídio à exportação”. Com hialina clareza, é o que se verifica no “crédito-prêmio de IPI”. Posto à luz da legislação interna, amparado que está nas determinações constitucionais vigentes, sem qualquer vínculo que o caracterize com as formas de “subsídio específico”, outra não pode ser a conclusão, senão pela sua higidez e legitimidade, nos moldes do presente Acordo do GATT. A passagem incólume por todos os “testes” programados pelo Acordo, de plano, habilita-o como medida jurídica compatível com o Direito internacional, sem qualquer prejuízo para a Nação.

Por esse motivo, atacar o chamado “crédito-prêmio de IPI” sob argumentos de “privilégio” das empresas exportadoras, na medida em que se trata de fim público relevante e de direito usufruído a partir de legislação válida e vigente, fundado no dever de desenvolvimento nacional (arts. 1º, 3º e 170, da CF), é completamente criticável e não encontra qualquer amparo no ordenamento jurídico nacional.

Em seguida, cumpre esclarecer o que se verificou na hipótese de decisão declaratória de inconstitucionalidade de todo o Decreto-lei nº 1.724, de 7 de dezembro de 1979, sobre a prorrogação da vigência do crédito-prêmio de IPI.

O Decreto-lei nº 1.724/79, ao dizer que ficaria a cargo do Ministro da Fazenda “aumentar ou reduzir, temporária ou definitivamente” o seu alcance subjetivo ou quantitativo, “revogadas as disposições em contrário”, outro não fez do que revogar qualquer texto em contrário dantes vigente, como seria qualquer regra que estabelece prazo à sua extinção, como é o caso dos Decretos-leis nºs 1.658/79 e 1.722/79. Como já salientamos acima, sendo delegados poderes para aumentar ou reduzir *temporária ou definitivamente*, como regra lógica, não se pode entender limitado no tempo; e o que dantes limitava, agora, pelo “definitivamente”, vê-se desobrigado da limitação de outrora.

Dessome-se de sua leitura que mais não se verifica do que atribuição de competência para dispor a respeito do tratamento a ser aplicado ao estímulo fiscal ora discutido, revogando as disposições em contrário, dentre estas, os atos normativos citados, por ficar a cargo do Ministro da Fazenda a “aumentar ou reduzir, temporária ou definitivamente” o seu alcance subjetivo ou quantitativo. Sendo delegados poderes para aumentar ou reduzir *temporária ou definitivamente*, como regra lógica, não se pode entender limitado no tempo; e o que dantes limitava, agora, pelo “definitivamente”, vê-se desobrigado da restrição de outrora.

Foi com fundamento em todos esses cânones do sistema que vimos editada a Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992, a título de confirmar e afirmar a recepção dos chamados “incentivos setoriais” que houvessem sido concedidos anteriormente à data da promulgação da Constituição (5 de outubro de 1988), ao garantir manutenção do regime do crédito-prêmio que dantes já vigia, nos termos dos Decretos-leis nºs 491/69, 1.724/79 e 1.894/81. E sequer seria necessário que o fizesse, por não se tratar, o referido “crédito-prêmio de IPI”, de “incentivo setorial”, como demonstrado acima.