

GRANDES QUESTÕES ATUAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

10º volume

Coordenador

VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA

Autores

AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO
BETINA TREIGER GRUPENMACHER
CLÉLIO CHIESA
EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO
FERNANDO FACURY SCAFF
GABRIEL LACERDA TROIANELLI
GERD WILLI ROTHMANN
HELENO TAVEIRA TÔRRES
HUGO DE BRITO MACHADO
HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO
IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
JAMES MARINS
JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES
JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO
MARCIANO SEABRA DE GODOI
MARCO AURÉLIO GRECO
MISABEL ABREU MACHADO DERZI
PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA
RAQUEL CAVALCANTI RAMOS MACHADO
ROBERTO FERRAZ
SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO

DIALÉTICA

São Paulo - 2006

Biblioteca
RGV&LC/MG

O Polêmico Crédito-prêmio do IPI

MARCIANO SEABRA DE GODOI

Mestre e Doutor em Direito Tributário. Advogado. Professor de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais.



1. Introdução

O presente estudo diz respeito ao período em que teria permanecido em vigor o estímulo fiscal conhecido como “crédito-prêmio do IPI”, criado em 1969 em benefício das “empresas fabricantes e exportadoras de produtos manufaturados” (*caput* do art. 1º do Decreto-lei 491, de 1969).

A investigação seguirá a metodologia de privilegiar a análise crítica dos acórdãos (e dos argumentos dos votos vencidos e vencedores) já exarados pelo STJ e pelo STF sobre os assuntos em questão. Em outras investigações limitamo-nos a uma *sistematização didática* e a uma *crítica interna de conteúdo* da jurisprudência tributária¹; no presente estudo, o objetivo é avançar a necessária *crítica externa de conteúdo* dos acórdãos e lançar conclusões que refletem as posições *de mérito* a que chegou o próprio autor.

2. Evolução Legislativa do Incentivo Fiscal. A Polêmica Jurisprudencial no STJ e nossa Posição. Interpretação do Decreto-lei 1.894/81

O chamado crédito-prêmio do IPI consistiu num benefício fiscal voltado ao incentivo das exportações de produtos manufaturados, criado em 1969 pelo Decreto-lei 491. O art. 1º deste Decreto-lei concedia às empresas fabricantes e exportadoras de produtos manufaturados “créditos tributários sobre suas vendas para o exterior, como resarcimento de tributos pagos internamente”. O valor do benefício era calculado pela aplicação das alíquotas especificadas na Tabela do IPI sobre o valor dos produtos manufaturados exportados. O Decre-

to 64.833/69, que regulamentou o benefício, caracterizou esse crédito na escrita fiscal do IPI como um “ressarcimento de tributos”, o qual podia ser deduzido do valor do IPI incidente sobre as operações no mercado interno e, caso houvesse excedente, o mesmo podia ser compensado com outros impostos federais devidos pelas empresas exportadoras. É importante lembrar que nem todos os produtos manufaturados desfrutavam do benefício, pois o Decreto 64.833/69 dava ao Ministro da Fazenda (art. 2º) poderes para “mediante Portaria indicar e alterar a relação dos produtos manufaturados cuja exportação deva ser incentivada como os créditos fiscais de que trata o artigo 1º...”

Além do crédito-prêmio, a legislação federal concedia aos exportadores de manufaturas a isenção do IPI sobre a exportação de seus produtos, sendo assegurada ainda (art. 5º do Decreto-lei 491) a manutenção dos créditos relativos ao IPI que houvesse incidido sobre a aquisição dos insumos utilizados na exportação dos produtos exportados².

Passados dez anos da criação do crédito-prêmio, o Governo Federal editou o Decreto-lei 1.658 (de janeiro de 1979), que determinou em seu art. 1º a extinção gradual do benefício a partir de 1979. O cronograma de reduções paulatinas do benefício previa expressamente “sua total extinção a 30 de junho de 1983” (art. 1º, parágrafo 2º do Decreto-lei 1.658).

A partir de dezembro de 1979, passou-se a editar decretos-leis que foram transferindo cada vez mais a disciplina do crédito-prêmio ao poder discricionário do Ministro da Fazenda. O Decreto-lei 1.722, de 3 de dezembro de 1979, determinou que o ritmo mensal da redução do benefício fosse decidido por “ato do Ministro de Estado da Fazenda” (art. 3º), mantendo-se inalteradas, contudo, as cotas anuais de redução do benefício previstas no Decreto-lei 1.658.

As delegações legislativas ao Ministro da Fazenda em matéria de estímulos fiscais relacionados à exportação atingiram seu ápice com a edição de dois Decretos-leis: o 1.724, de 7 de dezembro de 1979, e o 1.894, de 16 de dezembro de 1981. O primeiro desses diplomas deu ao Ministro da Fazenda (art. 1º) autorização para “au-

¹ Cfr. GODOI, Marciano Seabra de. *Questões Atuais do Direito Tributário na Jurisprudência do STF*, São Paulo: Dialética, 2006, principalmente pp. 9-11; e *Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF*, São Paulo: Dialética, 2002.

² Para detalhes sobre a política econômica vigorante no Brasil na década de 70 e sua relação com os incentivos fiscais à exportação como o crédito-prêmio do IPI, vide o parecer de BELLUZZO, Luiz Gonzaga de Mello na obra coletiva: *Crédito Prêmio de IPI - Estudos e Pareceres*, Barueri: Manole, 2005, pp. 249-288.

mentar ou reduzir, temporária ou definitivamente, ou extinguir os estímulos fiscais de que tratam os artigos 1º [crédito-prêmio] e 5º [manutenção dos créditos de IPI na entrada de insumos aplicados na industrialização de produtos exportados] do Decreto-lei nº 491, de 5 de março de 1969". Com base no Decreto-lei 1.724, o Ministro da Fazenda editou, dentre outras, a Portaria 960/79, que suspendeu o benefício do crédito-prêmio até o mês de abril de 1981.

O Decreto-lei 1.894, de 1981, foi ainda mais longe e estendeu o regime de ampla e total discricionariedade ministerial não só aos benefícios fiscais do Decreto-lei 491/69 mas *a todo e qualquer incentivo fiscal à exportação*, conforme determinava seu art. 3º, *verbis*:

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

I - estabelecer prazo, formas e condições, para sua fruição, bem como reduzi-los, majorá-los, suspendê-los ou extinguí-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."

Os dispositivos desses Decretos-leis 1.724 (art. 1º) e 1.894 (art. 3º, I) que atribuíram amplos e discricionários poderes ao Ministro da Fazenda em matéria de benefícios fiscais foram considerados inconstitucionais pelo STF (vide detalhes no item seguinte) por violação ao art. 6º, parágrafo único da Constituição de 1967/69, que dispunha que "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".

A acesa polêmica jurisprudencial que há muito vem se travando nos Tribunais não diz respeito diretamente à inconstitucionalidade dessas delegações legislativas conferidas ao Ministro da Fazenda, mas sim ao período de tempo em que vigorou o benefício do crédito-prêmio do IPI. Para alguns doutrinadores e Ministros do STJ³, o

³ Este ponto de vista é defendido por Paulo de Barros Carvalho, José Souto Maior Borges, Roque Antonio Carrazza, Ives Gandra da Silva Martins/Cláudia Fonseca

benefício não chegou a ser extinto tal como dispunha o Decreto-lei 1.658/79, enquanto para outros⁴ o benefício restou extinto exatamente na data prevista naquele diploma (30.06.1983). A última decisão dada pela 1ª Seção do STJ (EREsp 396.836, julgamento em 08.03.2006, DJ 05.06.2006) indicou a vitória da corrente segundo a qual o benefício não restou extinto em 30.06.1983.

Consideraremos que a resposta para essa polêmica depende necessariamente do posicionamento acerca de duas questões capitais. A primeira consiste em saber os efeitos que o Decreto-lei 1.724 (art. 1º) e o art. 3º do Decreto-lei 1.894, bem como sua declaração de inconstitucionalidade, irradiaram sobre o anterior Decreto-lei 1.658/79 (que determinara a extinção gradual do benefício até 30.06.1983). A segunda questão consiste em interpretar o art. 1º, II, do Decreto-lei 1.894/81 para verificar os efeitos que tal norma eventualmente provocou sobre o cronograma de extinção do crédito-prêmio traçado em 1979 pelo Decreto-lei 1.658.

Quanto à primeira questão, para nós a mais difícil, parece-nos que, caso consideradas totalmente inconstitucionais as normas (art. 1º do Decreto-lei 1.724 e art. 3º, I, do Decreto-lei 1.894) que delegaram poderes discricionários ao Ministro de Estado da Fazenda para eventualmente descumprir o cronograma de extinção gradual do crédito-prêmio estabelecido no Decreto-lei 1.658, a consequência jurídica é a de manter incólume a norma deste Decreto-lei 1.658 que definiu o cronograma de extinção do crédito-prêmio.

Sobre essa primeira questão, Hugo de Brito Machado defende ponto de vista oposto, partindo da premissa de que as normas do art. 1º do Decreto-lei 1.724 e do art. 3º, I, do Decreto-lei 1.894 teriam por

Morato Pavan, Heleno Taveira Tôrres e Hugo de Brito Machado na obra coletiva citada na nota de rodapé nº 2 *supra e*, dentre outros, por TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *Incentivos Setoriais e Crédito-prêmio de IPI*, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002; DERZI, Misabel Abreu Machado e COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. "Crédito-prêmio de IPI: Existência Jurídica e Utilização", *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 87/2002, pp. 110-128. No STJ, os Ministros que lideram essa corrente são José Delgado (vide seu voto no REsp 591.708, DJ 09.08.2004) e João Otávio de Noronha (vide seu voto no REsp 541.239, DJ 05.06.2006).

⁴ Os Ministros do STJ que lideram essa corrente são Teori Zavascki e Luiz Fux (vide os votos de ambos os Ministros no REsp 541.239, DJ 05.06.2006). Na doutrina, pronunciou-se nesse sentido CEZAROTI, Guilherme. "A Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e o Crédito-prêmio de IPI Instituído pelo Decreto-lei nº 491/69", *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 93/2003, pp. 7-24.

assim dizer duas partes: uma primeira parte que implicitamente revogava o cronograma de extinção do crédito-prêmio estabelecido no Decreto-lei 1.658 e uma segunda parte que delegava ao Ministro da Fazenda poderes para aumentar, reduzir e inclusive extinguir o benefício. Segundo Hugo de Brito Machado, a declaração de constitucionalidade promovida pelo STF teria atingido somente a segunda parte das normas de delegação, tendo permanecido intacta “a parte das normas que revoga aquela outra que havia fixado data limite para a vigência do crédito-prêmio de que se cuida”⁵.

Pensamos que o raciocínio de Hugo de Brito Machado estaria correto se realmente fosse possível identificar no art. 1º do Decreto-lei 1.724 ou no art. 3º, I, do Decreto-lei 1.894 uma norma autônoma (ou um aspecto autônomo de uma norma) cujo conteúdo fosse 1) a revogação da norma que determinara a extinção do benefício em 30.06.1983 e 2) a substituição do antigo cronograma pelo caráter em princípio indefinido da vigência do benefício. Contudo, não nos parece possível reconhecer, além da norma que concedeu poderes discricionários ao Ministro da Fazenda, uma outra norma (autônoma) que houvesse tão-somente transformado o crédito-prêmio num benefício (em princípio) com prazo indeterminado de vigência.

Analizando em detalhes os acórdãos em que o Plenário do STF declarou a constitucionalidade do art. 1º do Decreto-lei 1.724/79 e do art. 3º, I, do Decreto-lei 1.894/81, percebe-se que o Tribunal, em relação a tais dispositivos, somente declarou a constitucionalidade da delegação de poderes para o Ministro da Fazenda *reduzir, suspender ou extinguir* o benefício do crédito-prêmio. Na votação do RE 180.828 (DJ 14.03.2003), essa declaração de constitucionalidade apenas parcial dos dispositivos ficou bem clara, tanto na ementa oficial⁶ quanto no voto de diversos Ministros. O voto do Ministro Moreira Alves, por exemplo, é bastante claro e reflete fielmente o resultado final do julgamento (sem grifos no original):

“Tratando-se de controle difuso de constitucionalidade, e *estando em causa*, com relação ao artigo 1º do Decreto-Lei 1.724/79,

⁵ Vide *Crédito Prêmio de IPI - Estudos e Pareceres*, Barueri: Manole, 2005, p. 234.

⁶ (...) 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 (...).”

apenas a delegação quanto à redução e à extinção do incentivo, desta decorrendo, como já salientei, por via de interpretação, a delegação da suspensão dele, *cinjo-me à declaração de inconstitucionalidade das expressões ‘ou reduzir, temporária ou definitivamente, ou extinguir’ constantes no referido artigo, e, com referência ao inciso I do artigo 3º do Decreto-Lei nº 1.894/81, estando em causa também somente a delegação quanto à redução, suspensão e extinção do incentivo, limito-me à declaração de inconstitucionalidade das expressões ‘reduzi-los’ e ‘suspendê-los ou extingui-los’ nele constantes.”*

Conclui-se portanto que o STF não chegou a declarar (até mesmo porque não fora provocado para tanto) a inconstitucionalidade da delegação de poderes para o Ministro da Fazenda *aumentar ou majorar* o estímulo fiscal do crédito-prêmio (expressões que foram mantidas no texto dos dispositivos). Contudo, essa norma de delegação legislativa, que não chegou (pelo menos nos acórdãos já proferidos) a ser reputada inconstitucional pelo STF, não tem nada a ver com uma suposta norma que revogasse *ela própria* o cronograma de extinção do benefício em 30.06.1983. Ou seja, essa delegação normativa para que o Ministro da Fazenda aumentasse ou estendesse o benefício (que parece ter sido preservada pelo STF pelo menos nos acórdãos já proferidos) não pode ser confundida com uma norma pela qual o legislador - *ele próprio* e independentemente de qualquer ato do Ministro da Fazenda - determinasse a revogação do cronograma antes estabelecido pelo próprio legislador no Decreto-lei 1.658⁷.

Heleno Taveira Tôrres afirma - corretamente - que o Decreto-lei 1.894/81 não foi declarado inconstitucional na sua totalidade pelo STF, e que, portanto, “todos os atos praticados no que concerne à parte considerada ‘constitucional’ é válida e vigente no ordenamento”⁸.

⁷ Hugo de Brito Machado sustenta que “é indiscutível que o legislador, ao atribuir ao Ministro da Fazenda competência para aumentar ou reduzir, temporária ou definitivamente, o incentivo fiscal em questão, manifestou inequívoca vontade de não o ver extinto no dia 30 de junho de 1983” (*op. cit.*, p. 234). Discordamos da tese. O legislador do Decreto-lei 1.894 não determinou - ele mesmo - nenhuma providência concreta quanto ao aumento, redução ou extinção do benefício. A norma determinou tão-somente que os poderes para tomar tais providências seriam delegados ao Ministro da Fazenda, o que não é incompatível com a norma anterior pela qual o próprio legislador definiu um cronograma de extinção do benefício. Há uma clara possibilidade interpretativa no sentido de que, caso o Ministro não utilizasse os poderes que lhe eram delegados, o cronograma de extinção traçado anteriormente seria aplicado.

⁸ *Crédito Prêmio de IPI - Estudos e Pareceres*, Barueri: Manole, 2005, p. 173.

O problema da tese sustentada pelo autor está em concluir, a partir dessas premissas, que o legislador (com os Decretos-leis 1.724 e 1.894) conferiu um caráter *permanente* ao crédito-prêmio, revogando integralmente a norma anterior do Decreto-lei 1.658. Ao contrário do que afirma o autor, a regra que autoriza o Ministro da Fazenda a reduzir, aumentar ou extinguir o crédito-prêmio não leva “como regra lógica” à revogação automática do caráter temporário do benefício tal como delineado no Decreto-lei 1.658. A delegação normativa contida nos arts. 1º do Decreto-lei 1.724 e 3º do Decreto-lei 1.894 permitiu - mas não impôs - que o crédito-prêmio passasse a viger por prazo indeterminado. Tem razão o Ministro Teori Zavascki ao afirmar que as normas de delegação de competência ao Ministro da Fazenda na verdade buscaram revogar a *fatalidade* da extinção do benefício em 30.06.1983.

Por outro lado, mesmo salvando-se uma parte da norma de delegação, o que sobraria seria tão-somente uma norma que delega ao Ministro da Fazenda (e apenas a ele) o poder de ampliar temporária ou indefinidamente o incentivo em benefício do contribuinte. E a ampliação efetivada pelo Ministro consistiu apenas na extensão do benefício até 30.04.1985.

Portanto, da interpretação das normas em questão e levando em conta os precedentes do STF (RE's 180.828, 186.623 e 208.260) acerca da inconstitucionalidade (parcial) das normas de delegação de competência ao Ministro de Estado da Fazenda, a conclusão a que chegamos é de que o crédito-prêmio vigorou, quando muito, até 30.04.1985. Caso se considere que toda e qualquer delegação de poderes ao Ministro da Fazenda é inconstitucional (como parece ter sido pressuposto pelos votos dos Ministros do STJ Teori Albino Zavascki e Luiz Fux), a conclusão só pode ser a de extinção do benefício em 30.06.1983. Contudo, a sobrevida de 1º.07.1983 a 30.04.1985 pode ser sustentada tendo em conta que os diplomas que a determinaram (Portarias do Ministro da Fazenda 252/82 e 176/84) estão lastreados numa delegação de competência legislativa (para aumentar temporal ou quantitativamente o benefício) que o STF a rigor não chegou a declarar inconstitucional nos precedentes acima citados.

Mas há um segundo (e a nosso ver *decisivo*) argumento contra a tese de que se poderia encontrar, entre o que restou da parcial ou integralmente inconstitucional delegação de competências ao Ministro da Fazenda, uma norma capaz de haver transformado o crédito-

prêmio num benefício por tempo indeterminado. É que essa suposta norma (que teria dado vigência indeterminada ao crédito-prêmio) seria muito mais um subproduto do ato jurisdicional que determina a inconstitucionalidade da delegação de poderes do que propriamente uma norma exarada pelo legislador ou pelo Executivo. O voto do Ministro Zavascki atentou exatamente para este aspecto quando afirmou (no item 8 do voto dado no REsp 541.239):

“Ora, conforme antes se fez ver da evolução legislativa do incentivo fiscal em exame, não há norma alguma que tenha assegurado a vigência do benefício para além de 30.06.83. O que existia era apenas a *possibilidade* de isso vir a ocorrer, se assim o decidisse o Ministro da Fazenda, com base na delegação de competência que lhe fora atribuída. Pois bem, declarando inconstitucional a outorga de tais poderes ao Ministro, é certo que a *decisão do Judiciário não poderia acarretar a consequência de produzir uma norma nova, conferindo ao benefício fiscal uma vigência indeterminada, não prevista e não querida pelo legislador, e não estabelecida nem mesmo pelo Ministro da Fazenda*, no uso de sua *inconstitucional* competência delegada. Não há como negar, portanto, também por este fundamento, que o benefício fiscal previsto no art. 1º do DL 491/69 ficou extinto em 30.06.83, tal como estabelecido pelo legislador.” (sem grifos no original)

O raciocínio do Ministro Zavascki merece contudo um reparo, quando afirma que “não há norma alguma que tenha assegurado a vigência do benefício para além de 30.06.83”. Há sim normas jurídicas (as Portarias 252/82 e 176/84 do Ministro da Fazenda) que determinaram que a vigência do benefício fosse para além de 30.06.1983, mais precisamente de 1º.07.1983 a 30.04.1985. E tais Portarias lastrearam-se no poder delegado ao Ministro da Fazenda para aumentar o benefício, delegação (para aumentar ou majorar o benefício) que o STF a rigor não chegou a declarar inconstitucional nos RE's 180.828, 186.623 e 208.260.

De todo modo, o argumento mais utilizado pelos doutrinadores e magistrados que defendem que o crédito-prêmio criado pelo Decreto-lei 491/69 permanece incólume até os dias atuais diz respeito à norma contida no art. 1º, II, do Decreto-lei 1.894/81, *verbis*:

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

I - o crédito do imposto sobre produtos industrializados que haja incidido na aquisição dos mesmos;

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

Paulo de Barros Carvalho sustenta⁹ que o Decreto-lei 1.894/81 teria *restabelecido* expressamente, em seu art. 1º, inciso II, o crédito de que trata o art. 1º do Decreto-lei 491/69. No mesmo sentido, o Ministro José Delgado defende que o art. 1º, II, do Decreto-lei 1.894/81 “reconhece por inteiro e sem impor qualquer limitação temporal o crédito-prêmio do IPI”¹⁰. Já José Souto Maior Borges afirma que o Decreto-lei 1.894, mesmo *alterando radicalmente* o crédito-prêmio do IPI, teria determinado de modo expresso a sua *manutenção*¹¹.

Ocorre que o texto do art. 1º do Decreto-lei 1.894 não trata em absoluto de *restabelecimento, reconhecimento ou manutenção* do crédito-prêmio do IPI. O que o *caput* determina claramente é a mera *extensão* do benefício desse crédito-prêmio a um conjunto de contribuintes (empresas exportadoras que adquirem produtos de fabricação nacional no mercado interno, as *trading companies*) que antes não usufruíam *integralmente* desse incentivo.

Com efeito, até o advento do Decreto-lei 1.456/76, as empresas comerciais exportadoras aproveitavam-se de outros benefícios fiscais que não o crédito-prêmio de IPI. Esses outros benefícios (que diziam respeito, por exemplo, a exclusões da base de cálculo do imposto de renda devido pelas empresas comerciais exportadoras¹²) constavam do Decreto-lei 1.248, de 1972. A partir do Decreto-lei 1.456/76, as *trading companies* passaram a poder usufruir parcialmente do crédito-prêmio do IPI: enquanto o produtor-vendedor fazia jus ao crédito-prêmio calculado sobre o valor de sua venda (vide art. 4º do próprio Decreto-lei 491/69), a *trading company* fazia jus ao crédito-prêmio calculado “sobre a diferença entre o valor dos produtos adquiridos e o valor FOB, em moeda nacional, das vendas dos mesmos produtos para o exterior” (art. 1º, parágrafo 1º do Decreto-lei 1.456/76). O que o art. 1º do Decreto-lei 1.894 determinou foi simplesmente que, a partir de então, numa exportação envolvendo um produtor

⁹ Crédito Prêmio de IPI - Estudos e Pareceres, Barueri: Manole, 2005, p. 15.

¹⁰ Vide seu voto no REsp 591.708, DJ 09.08.2004.

¹¹ Crédito Prêmio de IPI - Estudos e Pareceres, Barueri: Manole, 2005, p. 58.

¹² Vide art. 4º do Decreto-lei 1.248, de 1972.

vendedor nacional e uma *trading company*, o benefício do crédito-prêmio do IPI passaria a ser usufruído exclusiva e integralmente pela *trading company* (tendo por base de cálculo do valor FOB da exportação), daí a revogação do art. 4º do Decreto-lei 491/69¹³ determinada pelo art. 4º do Decreto-lei 1.894/81.

Hugo de Brito Machado afirma que o art. 1º do Decreto-lei 1.894 “estabeleceu norma nova, pela qual assegura o crédito previsto no art. 1º, do Decreto-lei nº 491/69, sem qualquer limitação de prazo, posto que nenhuma referência fez aos dispositivos limitadores do prazo de vigência desse incentivo fiscal”¹⁴. Ocorre que, conforme demonstrado pela análise da evolução legislativa acerca da aplicação do crédito-prêmio nas exportações via *trading companies*, o art. 1º do Decreto-lei 1.894/81 destinou-se tão-somente a alterar a sistemática de cálculo e aproveitamento do crédito-prêmio do IPI com relação a operações envolvendo *trading companies*. Houve tão-somente a revogação de um sistema em que o benefício era dividido entre a *trading company* e o produtor e a instituição de um novo sistema em que o benefício passou a ser integralmente usufruído pela *trading company* - daí a “regra de transição” entre os dois sistemas prevista no parágrafo único do art. 4º do mesmo Decreto-lei 1.894¹⁵.

O art. 1º do Decreto-lei 1.894 constituiu tão-somente um ajuste técnico nas regras do crédito-prêmio num dado tipo de operação (ex-

¹³ Esse art. 4º determinava exatamente que os estímulos fiscais à exportação, inclusive o crédito-prêmio de IPI, poderiam ser usufruídos pelos fabricantes de produtos industrializados que tivessem sua exportação efetivada por intermédio, dentre outros, de empresas exportadoras. Após o Decreto-lei 1.894/81, ao produtor-vendedor que vendesse mercadorias para as *trading companies* permaneceram assegurados os benefícios fiscais à exportação, “à exceção do previsto no art. 1º do Decreto-lei 491, de 5 de março de 1969, ao qual fará jus apenas a empresa comercial exportadora” (art. 3º do Decreto-lei 1.248/72, na redação que lhe foi conferida pelo art. 2º do Decreto-lei 1.894/81).

¹⁴ *Op. cit.*, p. 235.

¹⁵ Essa regra de transição dispunha sobre a alíquota e a base de cálculo do benefício, aplicáveis aos casos em que a *trading company* vendia uma mercadoria adquirida sob o sistema anterior. Veja-se: “Art. 4º (...) Parágrafo único. As empresas comerciais exportadoras, que exportarem mercadorias adquiridas antes da vigência deste Decreto-lei, nos termos do Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, farão jus ao crédito previsto no artigo 1º do Decreto-lei nº 491, de 05 de março de 1969, calculado pela aplicação da alíquota vigente na data de embarque sobre a diferença entre o preço FOB, em moeda nacional, das vendas para o exterior, e o preço de aquisição das referidas mercadorias.”

portações via *trading companies*). Nada mais. Por isso não vemos qualquer plausibilidade em se encontrar nesse art. 1º, II, uma evidência ou mesmo um indício de que o Decreto-lei 1.894/81 buscava *restabelecer, reconhecer ou manter* por prazo indeterminado o incentivo do crédito-prêmio em si mesmo. Até porque não faria sentido “restabelecer” ou “reconhecer” algo (o crédito-prêmio instituído pelo Decreto-lei 491) que já era válido e vigente à época do Decreto-lei 1.894.

3. A Jurisprudência do STF sobre o Crédito-prêmio e a Desastrada Resolução 71/2005 do Senado Federal

No RE 186.623 (Relator o Ministro Carlos Velloso), cujo julgamento terminou em novembro de 2001 (*DJ* 12.04.2002), a maioria do Plenário do STF decidiu que eram inconstitucionais as delegações contidas no art. 1º do Decreto-lei 1.724/79 e no art. 3º, I, do Decreto-lei 1.894/81. Vencidos os Ministros Maurício Corrêa, Ilmar Galvão, Nelson Jobim e Octavio Gallotti (que afirmaram não se tratar de um benefício propriamente tributário, mas sim financeiro), a maioria do Pleno considerou que o aumento ou a extinção do crédito-prêmio era matéria submetida à reserva de lei e que a delegação contida no art. 1º do Decreto-lei 1.724/79 e no art. 3º, I, do Decreto-lei 1.894/81 vulnerava a norma do art. 6º, parágrafo único da Constituição de 1967/69: “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.”

É importante lembrar que, conforme ficou claro no voto do Ministro Moreira Alves, o problema encontrado pelo STF não foi a mera existência de delegação legislativa, mas sim o teor e alcance daquela delegação específica promovida pelo Decreto-lei 1.724, delegação que não estava sujeita “a qualquer padrão determinado” pelo Decreto-lei e que poderia levar inclusive à extinção do benefício instituído por diploma com força de lei.

No RE 180.828 (*DJ* 14.03.2003), cujo julgamento ocorreu em 14.03.2002, o Plenário voltou a decidir nos mesmos termos do RE 186.623, com os mesmos votos vencidos. Contudo, neste RE 180.828 ficou mais claro que a declaração de inconstitucionalidade se referia tão-somente à delegação ao Ministro da Fazenda dos poderes de reduzir, suspender ou extinguir o benefício do crédito-prêmio, não se pronunciando o STF sobre a constitucionalidade da delegação para o Ministro da Fazenda aumentar ou majorar o benefício.

Em dezembro de 2004, já com a participação dos novos Ministros nomeados pelo atual Presidente da República, o Plenário julgou o RE 208.260 (Redator do acórdão o Ministro Marco Aurélio, *DJ* 28.10.2005), em que a totalidade dos Ministros então presentes¹⁶ (vencido somente o Ministro Maurício Corrêa que se aposentara em maio de 2004) ratificou o entendimento anterior de que era parcialmente inconstitucional a delegação contida no art. 1º do Decreto-lei 1.724/79.

Consideramos que são completamente equivocadas as alegações da Fazenda Nacional, lançadas neste RE 208.260, que insistiam na tese de que o crédito-prêmio seria matéria de Direito Econômico e não de Direito Tributário, e apelavam para a tese simplista - e neste ponto um tanto cínica - de que “os estímulos às exportações, entre os quais os créditos-prêmios, demandam recursos de toda a sociedade, não se tratando de direito individual tributário” (grifamos). Ora, como sustentar que o crédito-prêmio não constituía figura tributária se afinal de contas o benefício foi criado exatamente para constituir parcela compensável com o IPI sobre as operações internas ou mesmo com outros tributos federais devidos pelo beneficiário do incentivo? O Ministro Sepúlveda Pertence mostrou total lucidez ao observar em seu voto no RE 186.623:

“Não sei a que outro título, que não o de estímulo fiscal, como denomina o próprio decreto-lei questionado, o Decreto-Lei 1.724, poderia uma autoridade administrativa ser autorizada a conceder créditos a particulares, até conversíveis em pecúnia, quando não servissem ao pagamento de tributos.”

Também alegou a Fazenda Nacional, no RE 208.260, a “inexistência de ofensa ao princípio da indelegabilidade dos poderes, na medida em que o art. 25 do A.D.C.T. reconheceu a validade e a eficácia das delegações ao Poder Executivo ocorridas sob a égide das Constituições pretéritas”. Tal alegação fazendária buscava “tapar o sol com peneira”, pois o art. 25 do ADCT da CF/88 obviamente não tem o condão de conferir validade a delegações legislativas inquinadas de inconstitucionalidade por força de seu confronto com as regras constitucionais vigentes ao próprio tempo de sua criação, como

¹⁶ O Ministro Nelson Jobim, que havia votado pela constitucionalidade da delegação nos RE's 180.828 e 186.623, reformulou seu voto no RE 208.260 e passou a acompanhar a maioria.

é exatamente o caso do art. 1º do Decreto-lei 1.724 e do art. 3º, I, do Decreto-lei 1.894.

É incontroverso que os diversos acórdãos em que o STF analisou a constitucionalidade da legislação do crédito-prêmio do IPI criado pelo Decreto-lei 491/69 trataram tão-somente da delegação legislativa (art. 1º do Decreto-lei 1.724 e art. 3º, I, do Decreto-lei 1.894) que autorizava o Ministro da Fazenda a reduzir, suspender ou extinguir o benefício. A questão tormentosa do período de vigência do crédito-prêmio (se até 1983, 1985 ou sem solução de continuidade até os dias atuais) não foi objeto de deliberação pelo STF. Somente dois Ministros se manifestaram explicitamente sobre essa questão em seus votos no RE 208.260. O Ministro Nelson Jobim afirmou em sua retificação de voto que “o benefício nasceu exatamente com o § 1º do artigo 1º do referido Decreto, que hoje é matéria vencida, porque já foi revogado”. Já o Ministro Gilmar Mendes foi mais analítico e aduziu: “Em face da declaração de inconstitucionalidade, entendo, apenas como ‘obiter dictum’, que os dispositivos do DL 1.658/79 e do DL 1.722/79 se mantiveram plenamente eficazes e vigentes.”

Exatamente porque o STF não se manifestou sobre essa questão do prazo de vigência do crédito-prêmio é que causou estranheza o teor da Resolução 71/2005 do Senado Federal. A Resolução foi editada aproximadamente um mês após o término do julgamento (REsp 541.239, j. 09.11.2005, DJ 05.06.2006) em que o STJ reverteu seu entendimento anterior e definira por maioria de votos que não havia ocorrido revogação (pelo art. 1º, II, do Decreto-lei 1.894/81 ou por qualquer outro dispositivo) da norma que definira o cronograma de extinção do benefício do crédito-prêmio, que portanto teria deixado de ter existência jurídica em 30.06.1983¹⁷.

A Resolução 71/2005 tem uma parte perfeitamente *normal*: no início de seu art. 1º, faz o que é usual e natural em se tratando de uma Resolução editada com base no art. 52, X da Constituição Federal, ou seja, remete a acórdãos definitivos oriundos do controle difuso de constitucionalidade do STF e suspende a execução de determinados termos de dispositivos que foram declarados inconstitucionais pela

¹⁷ Contudo, tal entendimento parece ter sido superado definitivamente tendo em vista o resultado do julgamento do EREsp 396.836, em que voltou a prevalecer o entendimento tradicional de que o art. 1º, I, do Decreto-lei 1.894/81 teria revogado implicitamente o cronograma de extinção do benefício em 30.06.1983.

Corte Suprema. No caso da Resolução 71/2005, os acórdãos do STF a que se fez menção foram os relativos aos RE's 180.828, 186.623, 250.288 e 186.359 (analisados acima), e as expressões cuja execução se suspendeu (delegando poderes para o Ministro da Fazenda *reduzir, suspender ou extinguir* o crédito-prêmio) foram exatamente as que o STF julgou inconstitucionais nos referidos acórdãos.

O *estrano* nesse art. 1º da Resolução 71 está em sua parte final: após decretar a suspensão da execução das expressões declaradas inconstitucionais nos acórdãos do STF (acórdãos que não se pronunciaram sobre a vigência atual do crédito-prêmio), o art. 1º da Resolução determina que resta “preservada a vigência do que remanesce do art. 1º do Decreto-lei nº 491, de 5 de março de 1969”. Tal determinação é estranha pois faz um juízo interpretativo que o STF não fez. E além de estranha é obscura, pois se refere a uma parte que *remanesceria* do art. 1º do Decreto-lei 491, sendo que a declaração parcial de inconstitucionalidade efetuada pelo STF foi em relação aos Decretos-leis 1.724 e 1.894 - e não em relação ao Decreto-lei 491.

Também é ambíguo e obscuro o 3º parágrafo dos *consideranda* da Resolução, ao afirmar que o STF “em diversas ocasiões, declarou a inconstitucionalidade de termos legais com a ressalva final dos dispositivos legais em vigor”. Não se sabe se essas “diversas ocasiões” a que se refere a Resolução são as relativas aos julgados específicos do STF sobre o crédito-prêmio ou são relativas ao mecanismo geral do controle difuso. O fato é que, em seus julgados que trataram do crédito-prêmio do IPI, o STF não se manifestou em nenhum momento sobre a permanência em vigor deste ou daquele dispositivo que dava existência ao crédito-prêmio: a questão era tão-somente a da constitucionalidade das delegações ao Ministro da Fazenda.

Mas ao lermos o 2º parágrafo dos *consideranda* da Resolução, resta clara a intenção do diploma. Afirma-se (grifos nossos):

“Considerando as *disposições expressas que conferem vigência ao estímulo fiscal conhecido como ‘crédito-prêmio de IPI’*, instituído pelo art. 1º do Decreto-lei nº 491, de 5 de março de 1969, em face dos arts. 1º e 3º do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972; dos arts. 1º e 2º do Decreto-Lei nº 1.894, de 16 de dezembro de 1981, assim como do art. 18 da Lei nº 7.739, de 16 de março de 1989; do § 1º e incisos II e III do art. 1º da Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992, e, ainda, dos arts. 176 e 177 do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002; e do art. 4º da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004.”

Com relação a esse 2º parágrafo dos *consideranda*, cabem duas observações. A primeira é a de que não é função das Resoluções senatoriais previstas no art. 52, X, da Constituição interpretar dispositivos legais controvertidos nos Tribunais para determinar essa ou aquela interpretação que os senadores da República julgam a mais “correta”. Em segundo lugar, *todos os dispositivos legais posteriores ao Decreto-lei 1.894 que foram citados nesse parágrafo da Resolução tratam de matéria diversa do crédito-prêmio do IPI instituído pelo art. 1º do Decreto-lei 1.491*. Nesse aspecto, a Resolução limitou-se a repetir mecânica e inadvertidamente diversos lapsos contidos nos votos e pareceres que embasaram, no STJ, o entendimento pela vigência atual do benefício. Veja-se: o art. 18 da Lei 7.739/89 e o art. 1º, II e III, da Lei 8.402/92 tratam da manutenção do crédito normal de IPI incidente sobre aquisições no mercado interno, algo bem diferente do crédito-prêmio do IPI; o parágrafo 1º do art. 1º da Lei 8.402/92 faz menção aos benefícios fiscais do produtor-vendedor que efetue vendas a *trading companies* previstos no art. 3º do Decreto-lei 1.248/72, dispositivo que expressamente afasta de seu raio de abrangência o crédito-prêmio do IPI; os arts. 176 e 177 do Regulamento do IPI (Decreto 4.544/02) tratam da manutenção de créditos relativos ao IPI que incidiu sobre insumos utilizados na fabricação de produtos exportados, o que não tem nada a ver com o benefício do crédito-prêmio do IPI; por último, o art. 4º da Lei 11.051/04 determinou tão-somente uma mudança na redação do art. 74 da Lei 9.430/96, cuja única relação com o tema do crédito-prêmio do IPI é no sentido de considerar como compensação “não declarada” aquela em que o crédito compensado pelo contribuinte “refira-se a ‘crédito-prêmio’ instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969”, o que é uma regra de procedimento administrativo de compensação tributária e em nada influi sobre a questão polêmica da vigência atual do benefício.

Como afirmamos em estudo anterior¹⁸, consideramos que a Resolução 71/05 é eficaz somente quanto à suspensão da execução das expressões “reduzir, temporária ou definitivamente, ou extinguir”, e “reduzi-los, suspendê-los ou extinguí-los” contidas respectivamente no art. 1º do Decreto-lei 1.724/79 e no art. 3º, I, do Decreto 1.894/81.

¹⁸ Vide GODOI, Marciano Seabra de. *Questões Atuais do Direito Tributário na Jurisprudência do STF*, São Paulo: Dialética, 2006, pp. 27-30.

São ineficazes e não surtem qualquer efeito jurídico as demais afirmações e disposições - deveras desastradas - da Resolução 71/05, no sentido da necessária permanência em vigor do crédito-prêmio. O STJ não permitiu que o legislador desrespeitasse sua jurisprudência por intermédio do art. 4º (segunda parte) da Lei Complementar 118/05¹⁹, e tampouco levou em conta - como razão de decidir - a Resolução do Senado 71/05 no julgamento do EREsp 396.836, que ocorreu no dia 08.03.2006. Se o Poder Judiciário chegar à conclusão definitiva de que o crédito-prêmio se extinguiu em 1983 ou em 1985, nada impede de que o legislador recrie a figura para vigorar a partir de agora, ou mesmo que recrie a figura determinando que seus benefícios sejam retroativos. Mas escapa à competência do Senado Federal determinar numa Resolução, mediante um *juízo interpretativo* superposto à interpretação já dada pelo Poder Judiciário, que o crédito-prêmio na verdade não se extinguiu em 1983 ou em 1985. Isso seria uma clara afronta à independência do Poder Judiciário.

4. Seria o Crédito-prêmio um “Incentivo Fiscal de Caráter Setorial”?

O parágrafo 1º do art. 41 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) da Constituição Federal dispõe que os incentivos fiscais de natureza setorial que não forem confirmados por lei “considerar-se-ão revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição”. Caso se considere que o crédito-prêmio se encontrava em vigor quando da promulgação da Constituição (como é o entendimento atual da 1ª Seção do STJ - vide EREsp 396.836, julgado em março de 2006), coloca-se a questão da possí-

¹⁹ “Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.
Art. 4º Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional.”
O STJ analisou esses artigos no EREsp 327.043 (1ª Seção, acórdão ainda não publicado) e no REsp 714.397 (1ª Turma, DJ 02.05.2005). Sobre o tema, vide GODOI, Marciano Seabra de. “A Lei Complementar nº 118/05 e o Polêmico Conceito de ‘Lei expressamente Interpretativa’ no Direito Tributário Brasileiro”, *Revista Fórum de Direito Tributário* nº 15/2005, pp. 75-86.

vel aplicação desse dispositivo do ADCT, o que provocaria a revogação do benefício em 1990 tendo em vista que nenhuma lei ulterior à CF determinou sua confirmação.

Trata-se portanto de interpretar a norma do art. 41 do ADCT, mais especificamente sua expressão “incentivo fiscal de natureza setorial”, e ao mesmo tempo qualificar a figura do crédito-prêmio em função dessa norma do ADCT, para ao final se chegar à conclusão de que o dispositivo é ou não aplicável ao benefício em questão.

A maioria da doutrina vem negando a natureza setorial do crédito-prêmio do IPI²⁰. O estudo mais denso e completo publicado sobre o tema, inclusive sob o aspecto metodológico, é o de Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo, intitulado “Crédito-prêmio de IPI. Decreto-lei nº 491/69. Natureza não Setorial”²¹. Concordamos inteiramente com os referidos autores que o elemento literal é quase sempre insuficiente para se chegar a uma correta interpretação dos textos jurídicos, daí a necessidade imperiosa da aplicação consciente, pelo intérprete/aplicador, dos métodos histórico, sistemático e teleológico. No caso concreto, a aplicação pura e simples do critério literal ou gramatical mostra-se notoriamente incapaz de conduzir o intérprete a uma conclusão segura, pois as expressões “incentivos fiscais” e “natureza setorial” não são propriamente *técnicas-jurídicas* e permitem diversas acepções (mais ou menos amplas) conforme o contexto ou a finalidade com que são utilizadas.

Por isso consideramos vã a tentativa de estabelecer, com base em dicionários, ainda que especializados em Ciência Econômica ou mesmo em Direito Econômico, o sentido “mais correto” ou “mais exato” para ambas expressões, e daí concluir pela aplicabilidade ou não do art. 41, parágrafo 1º do ADCT, ao crédito-prêmio. Pensamos que a interpretação da norma e dessas expressões deve se dar com base principalmente nos critérios sistemático e teleológico, privile-

²⁰ Neste sentido se manifestam todos os autores da obra coletiva citada na nota de rodapé nº 2, *supra*, com exceção de Tercio Sampaio Ferraz Jr., Clémerson Merlin Clève, Djalma Bittar e Luiz Gonzaga de Mello Belluzzo, que não entraram no mérito dessa questão específica (natureza setorial ou não do crédito-prêmio para fins de aplicação do art. 41 do ADCT) em seus pareceres. Também defende o caráter não setorial do crédito-prêmio CEZAROTI, Guilherme. “A Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e o Crédito-prêmio de IPI Instituído pelo Decreto-lei nº 491/69”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 93/2003, pp. 16-18.

²¹ *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 105/2004, pp. 116-124.

giando a interpretação que a própria jurisprudência do STF (que terá a última palavra tendo em vista que se trata de *aplicação direta* de um dispositivo constitucional) já tenha dado a essas expressões em contextos semelhantes.

Não temos dúvida de que o crédito-prêmio constitui um *incentivo fiscal*²². Além de a legislação do benefício ser muito clara em caracterizar o crédito-prêmio como um “crédito fiscal” (vide arts. 1º e 2º do Decreto 64.833/69), o STF já repeliu expressamente a alegação de que se trataria de uma figura de Direito Financeiro ou de Direito Econômico, apartada do Direito Tributário. Isso foi inclusive objeto de debates específicos no julgamento dos RE’s 186.623 e 208.260, examinados *supra*.

Quanto a ser ou não um incentivo fiscal “de natureza setorial”, a questão é mais complexa e não comporta uma única resposta plausível. Diversos autores negam o caráter setorial do incentivo tendo em vista que o incentivo é *nacional*²³ (e não limitado a uma região), que “quase todos os produtos que constavam da TIPI eram beneficiados com este incentivo”²⁴ e pelo fato de o incentivo “dirigir-se tanto ao produtor-vendedor, ao fabricante-exportador, como às *tradings*, independente da natureza específica do produto objeto de exportação para o exterior ou mesmo da localização do estabelecimento da empresa”²⁵.

O fato de o benefício ter abrangência nacional ou de não depender da localização do beneficiário no território nacional não nos parece suficiente para afastar necessariamente seu caráter setorial. O Supremo Tribunal Federal, por suas duas Turmas, considerou *setorial* e sujeito à norma transitória do art. 41, parágrafo 1º do ADCT, o benefício consistente na isenção - em relação ao ISSQN - dos serviços de execução de obras hidráulicas ou de construção civil contratados com os entes da Federação ou com empresas concessionárias

²² Em sentido contrário, Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo defendem que “o crédito-prêmio não é propriamente um incentivo fiscal, na medida em que não consiste em isenção, redução ou postergação de tributo, mas de concessão de um crédito” (*op. cit.*, p. 121).

²³ Vide BORGES, José Souto Maior. *Crédito Prêmio de IPI - Estudos e Pareceres*, Barueri: Manole, 2005, p. 72.

²⁴ CEZAROTI, Guilherme. *Op. cit.*, p. 18.

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Crédito Prêmio de IPI - Estudos e Pareceres*, Barueri: Manole, 2005, p. 72.

de serviços públicos (art. 11 do Decreto-lei 406/68). Tal isenção tinha âmbito nacional e mesmo assim foi considerada setorial pelo STF (vide dentre outros RE 159.343, 2ª Turma, Relator Ministro Carlos Velloso, *DJ* 03.05.1996, RE 280.294, 2ª Turma, Relator Ministro Carlos Velloso, *DJ* 21.06.2002, RE 161.354, 1ª Turma, Relator Ministro Ilmar Galvão, *DJ* 01.12.1995)²⁶.

Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo argumentam que o crédito-prêmio “não possui natureza setorial, na medida em que abrange todos que vendam seus produtos para o exterior”²⁷. Parece-nos que considerar todos os exportadores como formando um *setor* da economia é tão plausível - de um ponto de vista de Direito Econômico ou de macroeconomia - quanto considerar todos os prestadores de serviços de telecomunicação ou todas as instituições financeiras como formadores de setores distintos da economia. De todo modo, lembre-se que o crédito-prêmio não atingia a *todos* os exportadores: somente eram beneficiados os *industriais* que exportassem produtos constantes da legislação regulamentadora do benefício (decretos e portarias do Ministro da Fazenda).

José Souto Maior Borges afirma que “na sua feição originária (Decreto-lei n. 491/69), o crédito-prêmio era um incentivo setorial, porque só abrangia subjetivamente os fabricantes de produtos manufaturados. Não permaneceu, porém, assim, porque, na sua evolução legislativa, ele perdeu essa característica, ao estender-se aos comerciantes e produtores.”²⁸ Tal como o teria encontrado a CF de 1988, o crédito-prêmio já não beneficiava os produtores-vendedores, mas tão-somente os fabricantes-exportadores e as *tradings* (configuração do crédito-prêmio a partir do Decreto-lei 1.894/81, conforme visto *supra*). Não nos parece que o mero fato de passar a abranger também as *trading companies*, e não somente os fabricantes-exportadores, seja suficiente para haver transformado o benefício de *setorial* para *geral*.

²⁶ Guilherme Cesaroti (*op. cit.*, pp. 17-18) cita, em sentido contrário a esses acórdãos, o proferido no Agravo Regimental no RE 223.427 (2ª Turma, Relator Maurício Corrêa, *DJ* 17.11.2000). Essa decisão da 2ª Turma parece constituir precedente isolado frente a vários acórdãos em sentido oposto, sendo que a própria 2ª Turma, em ocasião posterior, se manifestou no sentido de ser o art. 11 do Decreto-lei 406/68 um benefício sujeito ao art. 41, parágrafo 1º do ADCT CF/88 (por exemplo no RE 280.294, 2ª Turma, Relator Ministro Carlos Velloso, *DJ* 21.06.2002).

²⁷ *Op. cit.*, p. 121.

²⁸ BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.*, pp. 71-72.

Há um interessante argumento que recorre aos critérios histórico e teleológico para negar a possibilidade de aplicação do art. 41, parágrafo 1º, do ADCT ao crédito-prêmio. Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo afirmam que o crédito-prêmio não estaria incluído dentre os incentivos elencados no art. 41, parágrafo 1º, do ADCT, pois “não está entre os ‘favores’ concedidos aos apadrinhados do regime militar, que a CF/88 pretendeu abolir, nem é incompatível com o novo perfil de atuação do Estado no domínio econômico”, acrescentando que o estímulo à exportação é um valor perseguido “de modo objetivo por toda a ordem jurídica (...)”²⁹. Estamos de acordo que o crédito-prêmio, afastadas as abusivas delegações legislativas criadas por alguns decretos-leis, é uma figura com legítima motivação econômica e sem qualquer mácula de inconstitucionalidade material frente à Constituição de 1988. Contudo, não estamos plenamente convencidos de que esse *parâmetro valorativo* foi o escolhido pelo art. 41 do ADCT para distinguir entre os incentivos que precisariam e os que prescindiriam de uma confirmação legislativa nos dois anos seguintes à promulgação da Constituição.

Parece-nos que a confrontação com os valores e princípios materiais da CF de 1988 foi erigida por um outro dispositivo do ADCT (art. 34, *caput* e parágrafos 1º e 5º) como parâmetro para a revogação pura e simples (e não mediante regra de transição como a do art. 41) de determinados incentivos fiscais. Um claro exemplo é a benesse tributária que vigorava antes da CF de 1988 em favor dos magistrados, que ficavam autorizados pela legislação federal (art. 2º do Decreto-lei 2.019/83) a deixar de recolher imposto de renda sobre suas “verbas de representação”. Diante de tal benefício fiscal (isenção que atingia determinados contribuintes), o Plenário do STF aplicou não o art. 41, mas o art. 34, parágrafo 5º, do ADCT e considerou - num claro juízo valorativo/teleológico - que o benefício, por constituir privilégio contrário ao princípio da isonomia tributária, foi revogado automaticamente tão logo entrou em vigor o art. 150, II, da Constituição (vide RE 236.881, *DJ* 02.04.2002 e MS 20.858, *DJ* 19.04.2002).

Se a Constituição *por si mesma* não oferece critérios seguros para distinguirmos incentivos setoriais de não setoriais, a legislação ordinária federal posterior à Constituição inclina-se claramente no

²⁹ *Op. cit.*, p. 121.

sentido de caracterizar o crédito-prêmio do IPI como de natureza setorial. A Lei 8.402/92 restabeleceu (art. 1º, incisos II e III) os incentivos fiscais de manutenção de créditos de IPI aos produtores-fabricantes e às *tradings* que exportassem produtos industrializados. Esses incentivos, ao contrário do que consta em diversos estudos sobre o tema e da própria Resolução 71/05 do Senado Federal, não se confundem com o crédito-prêmio do art. 1º do Decreto-lei 491/69, mas de todo modo se destinam aos mesmos beneficiários do crédito-prêmio do IPI. Portanto, se se considera que os benefícios do art. 1º, II e III, da Lei 8.402/92 têm natureza setorial, também terá a mesma natureza setorial o crédito-prêmio do IPI. E a natureza setorial dos benefícios do art. 1º, II e III, foi necessariamente pressuposta pela Lei 8.402/92, pois, caso os benefícios não tivessem natureza setorial, não teriam sido revogados após dois anos da promulgação da Constituição e portanto não teriam de ser *restabelecidos* pela Lei 8.402/92 (o restabelecimento deu-se com efeitos retroativos a 5 de outubro de 1990 conforme o art. 2º da Lei 8.402)³⁰.

Portanto, parece-nos a mais plausível a alternativa exegética de interpretar o art. 41, parágrafo 1º do ADCT dando à plurívoca expressão “incentivo fiscal de natureza setorial” o sentido que inequivocamente consta da lei federal (Lei 8.402/92) que deu cumprimento ao mencionado dispositivo constitucional. Não se trata, a nosso ver, de aplicar às avessas e erroneamente o cânones da interpretação das leis conforme a Constituição, instituindo uma espécie de “interpretação da Constituição conforme a lei”. Trata-se tão-somente de reconhecer no conceito erigido pelo legislador ordinário (neste caso por meio da Lei 8.402/92) uma opção exegética válida e legítima perante a Constituição. Algo muito semelhante a isso foi efetuado pelo STF no célebre julgamento da ampliação da base de cálculo (de “faturamento” para “totalidade das receitas”) do PIS/Cofins pela Lei 9.718/98³¹. Liderados pelo voto do Ministro Cesar Peluso, a maioria dos Ministros - a nosso ver corretamente - reconheceu que o termo “faturamen-

to” não encontra conceituação no próprio texto constitucional, e que o legislador ordinário - que antes formulara uma opção exegética legítima e razoável para o termo (LC 70/91 e Lei 9.715/98 que disciplinavam a base de cálculo da Cofins e do PIS) - acabou adotando no art. 3º, parágrafo 1º da Lei 9.718/98, uma nova conceituação de faturamento que extravasou as possibilidades semânticas do texto constitucional, as quais já haviam sido inclusive delimitadas pela própria jurisprudência do STF (RE 150.755, DJ 20.08.1993).

5. Conclusões

Não nos parece possível reconhecer, no bojo das normas que concederam poderes discricionários ao Ministro da Fazenda para alterar a legislação do crédito-prêmio (art. 1º do Decreto-lei 1.724 e art. 3º, I, do Decreto-lei 1.894), uma outra norma que houvesse tão-somente revogado o caráter transitório do benefício (conforme determinara o Decreto-lei 1.658) e o transformado num benefício em princípio (salvo determinação em contrário do Ministro) com prazo indeterminado de vigência.

O STF não chegou a declarar (até mesmo porque não fora provocado para tanto) a inconstitucionalidade da delegação de poderes para o Ministro da Fazenda *aumentar ou majorar* o estímulo fiscal do crédito-prêmio (expressões que foram mantidas no texto dos dispositivos). Contudo, essa norma de delegação legislativa que não chegou a ser reputada inconstitucional pelo STF não tem nada a ver com uma suposta norma que revogasse *ela própria* o cronograma de extinção do benefício em 30.06.1983.

O crédito-prêmio vigorou, quando muito, até 30.04.1985. Caso se considere que toda e qualquer delegação de poderes ao Ministro da Fazenda é inconstitucional (como parece ter sido pressuposto pelos votos dos Ministros do STJ Teori Albino Zavascki e Luiz Fux), a conclusão só pode ser a de extinção do benefício em 30.06.1983. Contudo, a sobrevida de 1º.07.1983 a 30.04.1985 pode ser sustentada tendo em conta que os diplomas que a determinaram (Portarias do Ministro da Fazenda 252/82 e 176/84) estão lastreados numa delegação de competência legislativa (para aumentar temporal ou quantitativamente o benefício) que o STF a rigor não chegou a declarar inconstitucional.

O art. 1º do Decreto-lei 1.894 não trata em absoluto de *restabelecimento, reconhecimento ou manutenção* do crédito-prêmio do IPI,

³⁰ Em nossa opinião, o crédito-prêmio do IPI não constou da lista de incentivos restabelecidos pela Lei 8.402 porque já não era vigente à época da promulgação da Constituição de 1988 e portanto não fazia sentido aplicar-se, em relação a ele, o art. 41, parágrafo 1º do ADCT.

³¹ Para uma análise exaustiva desse precedente, vide GODOI, Marciano Seabra de. *Questões Atuais do Direito Tributário na Jurisprudência do STF*, São Paulo: Dialética, 2006, pp. 73-81.

mesmo porque não faria sentido “restabelecer” ou “reconhecer” algo (o crédito-prêmio instituído pelo art. 1º do Decreto-lei 491) que já era notoriamente válido e vigente à época do Decreto-lei 1.894. O que o art. 1º do Decreto-lei 1.894 determina claramente é a mera *extensão* do benefício desse crédito-prêmio a um conjunto de contribuintes (empresas exportadoras que adquirem produtos de fabricação nacional no mercado interno, as *trading companies*) que antes não usufruíam *integralmente* desse incentivo. Houve tão-somente a revogação de um sistema em que o benefício era dividido entre a *trading company* e o produtor e a instituição de um novo sistema em que o benefício passou a ser integralmente usufruído pela *trading company* - daí a “regra de transição” entre os dois sistemas prevista no parágrafo único do art. 4º do mesmo Decreto-lei 1.894.

A Resolução 71/05 do Senado Federal, ao invés de simplesmente cumprir seu papel institucional previsto no art. 52, X, da Constituição, buscou fazer as vezes de uma espécie de “lei interpretativa” travestida de Resolução, impondo uma interpretação “oficial” (principalmente em seus *consideranda*) de que o crédito-prêmio ainda está em vigor. Todos os dispositivos legais posteriores ao Decreto-lei 1.894 que foram citados no 2º parágrafo da Resolução tratam de matéria diversa do crédito-prêmio do IPI instituído pelo art. 1º do Decreto-lei 1.491.

Se a Constituição *por si mesma* não oferece critérios seguros para distinguirmos incentivos setoriais de não setoriais (art. 41, parágrafo 1º do ADCT), a legislação ordinária federal posterior à Constituição inclinou-se claramente no sentido de caracterizar o crédito-prêmio do IPI como de natureza setorial. Se os benefícios do art. 1º, II e III, da Lei 8.402/92 têm natureza setorial, também terá a mesma natureza setorial o crédito-prêmio do IPI (que se dirige aos mesmos beneficiários). E a natureza setorial dos benefícios do art. 1º, II e III, foi necessariamente pressuposta pela Lei 8.402, pois, caso os benefícios não tivessem natureza setorial, não teriam sido revogados após dois anos da promulgação da Constituição e portanto não teriam de ser *restabelecidos* pelo legislador. Não se trata, a nosso ver, de instituir uma espécie de “interpretação da Constituição conforme a lei”. Trata-se tão-somente de reconhecer no conceito adotado pelo legislador ordinário para implementar o art. 41, parágrafo 1º do ADCT, uma opção exegética válida e legítima perante a Constituição.

Planejamento Tributário: nem tanto ao Mar, nem tanto à Terra

MARCO AURÉLIO GRECO

Advogado. Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.



1. Introdução

O debate sobre planejamento tributário no Brasil está vivendo um período de mudança de paradigma. Vimos, por muitos anos, prevalecer um modelo meramente formal de análise que, agora, está sendo complementado com outras abordagens.

A leitura da jurisprudência administrativa¹ e da doutrina produzida nos últimos anos² mostra nitidamente o surgimento de temas que até pouco tempo caminhavam na sombra dos argumentos, como se fossem dados inequívocos que, segundo parte significativa da doutrina, podiam ser assumidos acriticamente como inaplicáveis ao Direito Tributário brasileiro.³

Hoje, os operadores do Direito Tributário passaram a reconhecer relevância mais acentuada a certas qualidades dos fatos (das quais, aliás, eles sempre puderam se revestir), o que faz com que se

¹ E também a judicial, nos seus poucos pronunciamentos sobre o tema (veja-se o RE 268.586, Rel. Min. Marco Aurélio, 1ª Turma, DJU 1 de 18.11.2005 em que o Supremo Tribunal refere-se à não-predominância da forma sobre o conteúdo).

² Vejam-se, dentre outras, as obras de Ricardo Lobo Torres, “Normas Gerais Antielisivas”, *Revista Fórum de Direito Tributário* nº 1, Belo Horizonte; Ricardo Lodi Ribeiro, *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*, Lumen Juris, Rio de Janeiro, 2003; Marciano Seabra de Godoi, “A Figura da ‘Fraude à Lei Tributária’ Prevista no art. 116, parágrafo único do CTN”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 68 e “A Figura da Fraude à Lei Tributária na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 79; Onofre Alves Batista Júnior, *O Planejamento Fiscal e a Interpretação no Direito Tributário*, Mandamentos, Belo Horizonte, 2002; Ivan Tauil Rodrigues, “O Princípio Jurídico da Boa-fé e o Planejamento Tributário. O Pilar Hermenêutico para a Compreensão de Negócios Estruturados para obter Economia Tributária”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 93; João Dácio Rolim, *Normas Antielisivas Tributárias*, Dialética, São Paulo, 2001; e, mais recentemente, Luciano Alaor Bogo, *Elisão Tributária, Licitude e Abuso do Direito*, Juruá, Curitiba, 2006.

³ Veja-se Alberto Xavier, *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*, Dialética, São Paulo, 2001.