

## OS INCENTIVOS FISCAIS À EXPORTAÇÃO E A VIGÊNCIA DO DECRETO-LEI N. 491/1969 APÓS A PROMULGAÇÃO DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL (ADCT, ART. 41)

**Ministro Demócrito Reinaldo**

Discute-se na doutrina, com revérbero na jurisprudência, ainda vacilante nos Tribunais, se os *incentivos fiscais* pertinentes ao IPI, instituídos pelo Decreto-Lei n. 491/1969, e incidentes sobre a aquisição de insumos e matérias-primas e componentes do processo produtivo das empresas, bem como sobre a venda para o exterior do produto industrializado, estão derrogadas pelo art. 41 do ADCT da Constituição Federal de 1988.

A controvérsia surgiu, há algum tempo, quando as autoridades fazendárias proclamaram estarem as empresas impedidas da utilização dos créditos decorrentes dos estímulos fiscais pertinentes ao IPI, a pretexto de que estariam extintos com a promulgação da Carta da República.

O nosso entendimento é que o denominado *crédito-prêmio* do IPI continua vigente, já que não alcançado pelo Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (art. 41).

Para sustentar tal afirmação, haveremos de, mediante a utilização de métodos de interpretação, aferir qual o *sentido* e a *compreensão* do preceito constitucional questionado.

1. Observe-se, aprioristicamente, que, até mesmo numa exegese meramente *gramatical*, o texto do dispositivo do ADCT não se reporta às atividades de *exportação* (ou ao crédito-prêmio do imposto decorrente da exportação), que têm objetivos diversos dos tributos, em geral.

Com efeito, *setorial*, termo consagrado no ADCT (art. 41) se refere a *setor*, no sentido de *região, zona, distrito, seção, circunscrição, província*. *Setorial* tem, assim, um sentido *constritivo*, de *limitação*, de *parte* de um *todo*. É a *antítese* de *geral, total, universal*, que condiz com a idéia da *totalidade*, de conceito que envolve a *todos* (em relação às pessoas, concerne a todos os indivíduos de uma sociedade, de uma nação).

Assim concebido o sentido do termo *setorial*, a conclusão lógica é a de que o dispositivo do art. 41 do ADCT *não se aplica aos impostos extrafiscais* e, dentre eles, o de *exportação* (e aos créditos dele decorrentes), cuja *função* é de natureza político-social e econômica, além de reguladora da intervenção do Estado na distribuição de renda e do patrimônio nacional.

A tributação (pela via do imposto de exportação) acha-se ligada à concepção social e política do Estado. Através de seu poder fiscal, ensinam os tributaristas, “o Estado intervém no controle da economia e do meio social, passando o imposto (de exportação) a possuir, ao lado da função fiscal, uma outra *extrafiscal* (o imposto é visto como instrumento de intervenção ou regulação pública, de dirigismo estatal)... Enquanto os impostos fiscais se esgotam num campo relativamente estreito — obter receita para o gasto público — os impostos *extrafiscais* possuem outros fins, podendo abranger os de política econômica e social, ou de política administrativa, de política demográfica, de política sanitária, de política cultural. Esta evolução moderna das finanças de ordenamento data desde fins da Primeira Guerra Mundial, tendo alcançado pleno êxito nos diversos campos, notadamente nos setores econômicos (efeitos sobre a *economia nacional*, enquanto favorece ou prejudica a sua produtividade; sobre formação de preços; proteção de artigos nacionais, nos impostos sobre comércio exterior; desencorajar a entrada no País de bens supérfluos; cultivar as terras, no imposto territorial; estimular setores da indústria etc); sociais (restringir o uso do álcool, a compra de objetos de luxo e a proliferação dos jogos de azar; desestimular o consumo supérfluo; favorecer a natalidade ou a expansão da família; edificar áreas de terrenos improdutivos) e políticos (suprimir ou atenuar desigualdades sociais, promovendo uma distribuição mais equitativa das riquezas; compensar desigualdades individuais etc)” (conf. **Bernardo Ribeiro de Moraes**, “Compendio de Direito Tributário”, pp. 442/443).

**Hugo de Brito Machado** ladeia os demais doutrinadores com igual entendimento:

“O imposto de exportação tem função predominantemente *extrafiscal*. Presta-se mais como instrumento de política econômica do que como fonte de recursos financeiros para o Estado. Por isso é que a ele não se aplica o princípio da anterioridade da lei em relação ao exercício financeiro de cobrança (art. 150, § 1<sup>o</sup>), e o princípio da legalidade se mostra atingido pela possibilidade de alterações de alíquotas, dentro

dos limites legais, pelo Poder Executivo (art. 153, § 1º). Até a indicação dos produtos sujeitos aos impostos é feita por órgão do Poder Executivo (Decreto-Lei n. 1.578/1977, art. 1º, § 2º). Em face de sua função intimamente ligada à *política econômica* relacionada com o comércio internacional, o CTN determinou que a receita líquida desse imposto destinasse à formação de *reservas monetárias* (art. 28).

A Lei n. 5.072/1966 indica expressamente que o imposto de exportação é de caráter exclusivamente monetário e cambial e tem por finalidade disciplinar os efeitos monetários decorrentes da variação de preços no exterior e preservar as receitas de exportação” (“Curso de Direito Tributário”, p. 214).

De fato, “o imposto de exportação é tributo impregnado de *extrafiscalidade*, já constitucional. Esse imposto se destina à formação de reservas monetárias ou de capital, para financiamento de programas de desenvolvimento econômico, que fica à escolha do poder tributante. Que finalidade poderão ter essas reservas? Sem dúvida, inúmeras. Enumeremos algumas: formação de recursos que proporcionem ao exportador além da não-incidência do imposto aqui estudado e dos favorecimentos do *drawback*, *também prêmios monetários que o habilitem a concorrer com maiores possibilidades na comercialização internacional*; recursos que sejam utilizados para o desenvolvimento da produção de artigos que possam servir à demanda de similar estrangeiro, no território nacional; financiamento ao exportador brasileiro; melhoria dos portos ou da frota mercante nacional.

Por sua vez, as reservas monetárias têm as seguintes destinações, em face do disposto na Lei n. 5.072/1966: reforçar os recursos do Fundo de Estabilização da receita cambial e servir de recursos para reparar as variações acidentais no mercado cambial” (conf. **Fábio Fanucchi**, “Curso de Direito Tributário Brasileiro”, vol. I, pp. 36/37).

Por isso mesmo, o imposto de exportação é considerado como tributo *regulatório* (ao lado do imposto de importação e do IOF), com o que as relações comerciais externas, as operações de câmbio e concernentes à política monetária ficam sob controle do Executivo, pois esse imposto é gerido pela União, como guardião do equilíbrio político-financeiro e econômico da Federação. Os impostos regulatórios, todavia, no mais das vezes, objetivam menos a arrecadação e mais a instrumentalização de mecanismos para evitar distorções nas relações comerciais, monetárias e cambiais, que poderiam

afetar o comércio interno e externo” (Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra Martins, “Comentários à Constituição do Brasil”, vol. VI, Tomo I, pp. 234/235).

2. A dissertação sobre os impostos regulatórios, até aqui, quando, no caso em estudo, se cuida de crédito-prêmio do IPI, é que este (crédito-prêmio) é concedido às *empresas exportadoras* e sob a denominação de *incentivo fiscal*, incide sobre vendas (de produtos) para o exterior (Decreto-Lei n. 491/1969, arts. 1<sup>o</sup> e 5<sup>o</sup>).

Por esta razão mesma, malgrado tratar-se de espécie de compensação com tributo diverso, o objetivo (do crédito-prêmio) é o de *proteger a economia do País*, como *um todo* (estimulando as exportações). Esta é a motivação pela qual os tributaristas estadeiam que, “se o imposto de exportação é *eminentemente extrafiscal*, os *incentivos fiscais* que resultarem da *atividade de exportação* têm, indiscutivelmente, a marca da *extrafiscalidade*, e tal qual os impostos regulatórios se erigem em instrumento de *política econômica e social do Estado*”.

A lógica jurídica impõe a conclusão de que o *incentivo* de que cuida a legislação em comento — Decreto-Lei n. 491/1969 (com as alterações subsequentes) — não foi alcançado pela dicção do art. 41 do ADCT. É este o entendimento da jurisprudência:

“Parece evidente que o constituinte, nas disposições transitória: (art. 41), como deveria fazê-lo, tratou de eliminar as desigualdades de tratamento de alguns setores da economia, em especial no que diz respeito ao aspecto regional. Buscou-se estabelecer a uniformidade na solução tributária.

Isso não se aplica às atividades de exportação. O imposto sobre exportação é marcadamente *extrafiscal*. Sempre o foi. E os incentivos nessa área da economia, visam proteger a economia do País, e não a algum setor da mesma” (Ac. un. do TRF da 4<sup>a</sup> Região, na Ap. Cível n. 95.04.04278-3/PR).

A mesma linha de raciocínio inspirou *decisório* do Supremo Tribunal Federal, em hipótese semelhante, no julgamento do AgRg no RE de n. 223.427/PR. Na hipótese examinada pela Suprema Corte, tratava-se de Lei Municipal “instituído incentivo para reduzir os custos das obras públicas. A excelsa Corte entendeu “que se não tratava de *incentivo fiscal de nature:*

setorial e por isso não alcançado pela regra do art. 41 do ADCT, eis que a *isenção abrangia todo o território do Município*”.

O acórdão do STF está encimado da ementa a seguir:

“Agravo regimental em recurso extraordinário. Tributário. Obras públicas. Redução do custo mediante isenção de imposto. Lei Municipal de n. 6.202/1980. Incidência do disposto no art. 41 do ADCT – CF/1988. Alegação Improcedente.

Art. 41 do ADCT – CF/1988. Incentivos fiscais de natureza setorial destinados a promover a expansão econômica de determinada região ou setores de atividade. Necessidade de edição de norma ratificadora no prazo previsto na Constituição Federal.

Isenção de tributos no âmbito municipal, com o objetivo de reduzir os custos das obras públicas. Lei n. 6.202/1980. Matéria que não está abrangida pela provisão contida na norma constitucional transitória, por não se tratar de incentivo fiscal de natureza setorial.

Agravo regimental não provido”.

E no contexto do voto condutor, ficou esclarecido:

“Tratando-se de hipótese de isenção que abrange todo o território e que tem por objetivo reduzir o custo das obras públicas, seria inaplicável à espécie o art. 41 do ADCT – CF/1988, que se refere aos incentivos fiscais de natureza setorial destinados a provocar a expansão econômica de determinada região ou setores de atividade” (DJ de 17.11.2000, Ementário n. 2.012-2).

3. Busquemos, agora, numa interpretação teleológica e sistemática, o sentido do preceito do art. 41 do ADCT.

Constitui regra de hermenêutica, que se não pode interpretar um dispositivo da Constituição (ou de lei), tomando-o isoladamente, desarticulando-o do conjunto ou do sistema jurídico-constitucional a que está jungido. A real aceção do preceito em causa será aferida em harmonia com outros também da Constituição Federal. Examinemos o art. 41 do ADCT segundo a ordem e relação com o artigo anterior e o que se lhe segue, assim como a sucessão de idéias em virtude das quais foi redigido.

É necessário frisar, ainda, que se trata, **in casu**, de norma inserida no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, de *finalidade específica*.

Feitas essas observações, tragamos à tona **a priori** o que ficou assentado pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Mandado de Segurança de n. 1.328/DF:

“Dentre os elementos das Constituições modernas, se encontram aqueles denominados de formais de aplicabilidade, que se consubstanciam entre as normas que estatuem regras de aplicação das Constituições (normas permanentes), assim como o *Preâmbulo*, o dispositivo que contém as *cláusulas de promulgação* e as *Disposições Constitucionais Transitórias* que têm a primazia de reger a vigência e, até, o período de eficácia de preceitos da Constituição, possuem, por definição e natureza, vida efêmera, porquanto, tão logo produzam os seus efeitos, elas se exaurem no tempo, passando a constituir letra morta no contexto da Lei Maior.

Mas essas regras, *transitórias* que são, com vigência geralmente vinculada a certo trato de tempo ou a uma condição resolutiva, ainda que vigentes por um dia sequer, produzem efeitos concretos, já que a sua *função precípua é a de disciplinar ou reger a aplicação de outros dispositivos inseridos no corpo permanente da Carta Política.*” (Mandado de Segurança n. 1.328/DF e Recurso Especial de n. 52.132-7, Relator (de ambos) Ministro Demócrito Reinaldo — Rev. do STJ, vol. 46, p. 48).

Pois bem, o art. 41 do ADCT está em íntima correlação com o art. 43 do Texto Permanente da Constituição Federal, e aquele (art. 41) parece ter sido editado para reger ou disciplinar a aplicação deste (art. 43); no dizente às questões tributárias; aferir-se o alcance e o sentido de ambas exige uma interpretação integrativa. Transcrevamos, para melhor análise, ambos os preceitos constitucionais:

“Art. 41 do ADCT – Os poderes Executivos da União, dos Estado, 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”

“Art. 43 do CF 1988 — Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando seu desenvolvimento e a redução das desigualdades regionais.

§ 1<sup>ª</sup> Lei Complementar disporá sobre:

I - as condições para integração de regiões em desenvolvimento;

II - a composição dos organismos regionais que executarão, na forma da lei, os planos regionais de desenvolvimento econômico e social, aprovados juntamente com estes”.

Os enunciados acima transcritos — do ADCT e do Texto Permanente — estão em conexão indesejável, significando que os “*incentivos fiscais de natureza setorial*” a que se reporta o preceito (art. 41 do ADCT) são aqueles destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as *diversas regiões* do País (art. 151, I, **in fine**). Entendimento contrário importaria em conferir-se à expressão “incentivos fiscais de natureza setorial” sentido diverso daquele preconizado na própria Constituição.

A **racio** do art. 41 está em que, a Carta Política, no seu art. 43, § 1<sup>ª</sup>, determina “que Lei Complementar estabelecerá as condições para o desenvolvimento e integração das *regiões* e disciplinará a instituição dos incentivos fiscais (§ 2<sup>ª</sup>) com a devida homogeneidade”. Desse mandamento constitucional resulta “que a reinstituição dos incentivos deve ser calcada nos princípios da nova ordem consignada na Lei Complementar”.

Demais disso, quando o legislador constituinte pretendeu referir-se a incentivos outros, “que não aqueles destinados a promover o equilíbrio socioeconômico entre as *regiões*”, o fez expressamente, consoante a norma inscrita no § 3<sup>ª</sup> do art. 41 do ADCT, assim concebida:

“Art. 41...

§ 3<sup>ª</sup> Os incentivos concedidos por convênio entre os Estados, celebrados nos termos do art. 23, § 6<sup>ª</sup>, da Constituição de 1967, com redação da Emenda n. 1, de 17 de outubro de 1969, também deverão ser reavaliados e reconfirmados nos prazos deste artigo”.

Assim, se a Constituição aludisse, no comentado art. 41 do ADCT, aos incentivos visando ao desenvolvimento de certas áreas ou segmentos restritos da atividade econômica (ou aos *incentivos* de qualquer *natureza*), o § 3<sup>ª</sup>, transcrito, seria mera superfetação, redundância inútil, anódina, dispensável, enfim.

Não foi sem razão, outrossim, a circunstância de que, antes mesmo de ordenar a confirmação (através de legislação própria) dos incentivos — pena de serem tidos como revogados, ter o constituinte preservado os pertinentes

à Zona Franca de Manaus, de forma explícita, privilegiando, também, as regiões Centro-Oeste e Nordeste. A evidência de que o art. 41 condiz com os *incentivos regionais* está na sua correlação de conexidade com os artigos *antecedente e subsequente* e que estão assim redigidos:

“Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área de livre comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição”.

“Art. 42. Durante quinze anos, a União aplicará, dos recursos destinados à irrigação:

I - vinte por cento na região Centro-Oeste;

II - cinquenta por cento na região Nordeste”.

Os arts. 40, 41 e 42 (seus parágrafos e incisos) formam como que uma *seção*, na qual são disciplinadas especificamente questões tributárias dizentes às regiões administrativas em que se divide o País, numa indiscutível integração com o art. 43 do Texto Constitucional, em conjunto coordenado e organizado, a sinalizar que o desiderato do legislador, ao impor a *reavaliação*, aludiu aos incentivos *regionais*. Tanto é assim que, **J. Cretella Júnior**, ao comentar o art. 41 do ADCT, conjugando-o com o art. 43, desvela a estreita correlação entre eles, ao escrever:

“Reavaliação dos incentivos fiscais setoriais. Quebra-se aqui, pela primeira vez, no Direito Constitucional brasileiro, o princípio da uniformidade do imposto em todo o território nacional, tendo o legislador constituinte invocado, para tanto, a outorga de incentivos fiscais, destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento econômico entre as diferentes regiões do País. Não contente com a regra jurídica constitucional do texto da estrutura da Carta Política, a regra é literada com outro dispositivo inserto no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, art. 40: ‘É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição’. O parágrafo único do art. 40, o art. 41, **caput** e seus três parágrafos, completam a regra jurídica que ordena a distinção ou preferência da Zona Franca de Manaus, em detrimento de outros pontos do País... O art. 43, § 2º, III, da Constituição de 1988, preceitua que lei complementar disporá sobre os incentivos regionais que com

prenderão, além de outros, na forma da lei, isenções, reduções ou diferenciamento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas, visando ao desenvolvimento e à redução de desigualdades regionais, para efeitos administrativos, em um mesmo complexo geoeconômico e social, conforme mostramos no vol. V destes comentários, p. 2.469” (“Comentários à Constituição de 1988”, vol. IX, pp. 4.884/4.885).

## CONCLUSÃO

4. De todo o exposto, a conclusão irretorquível é a de que, o art. 41 do ADCT não condiz com o imposto de exportação, que tem função predominantemente *extrafiscal* e constitui instrumento de política econômico-social no âmbito nacional, nem com os *incentivos fiscais* dessa área de atividades (exportação), cuja *natureza jurídica* é igual à dos *tributos regulatórios*. O estímulo à exportação — pela via dos *incentivos fiscais* — gera rendas, reduz as diferenças de níveis de pobreza dentro do País e minimiza a dependência crônica brasileira em relação ao capital externo, além de produzir receitas indispensáveis à retomada dos investimentos e do crescimento sustentado. Com um objetivo deveras dilargante e abrangente, não se pode vislumbrar que o incentivo fiscal preconizado pelo Decreto-Lei n. 491/1969, com as alterações (e ratificações) posteriores, tenha sido derogado.

5. Quando assim não fosse, torrencial jurisprudência do STF e do STJ, consolidada muito depois da promulgação da Constituição Federal de 1988, tem proclamado o direito às Empresas Exportadoras ao crédito-prêmio (Decreto-Lei n. 491/1969): RE n. 186.623-3/RS, Tribunal Pleno, julgado em 08.06.1998; RE n. 180.828-4/RS, Tribunal Pleno, julgado em 08.06.1998; RE n. 116.858-7, Primeira Turma, julgado em 02.11.1988 — DJ de 18.11.1988 — Ementário n. 1.524-3); REsp n. 2.957/DF, julgado em 05.09.1990; REsp n. 46.125/DF, julgado em 05.12.1994; AR no Ag Inst n. 292.647/DF, julgado em 05.09.2000; REsp n. 49.081/DF, julgado em 12.08.1997 — RSTJ vol. 103; REsp n. 237.716/DF, julgado em 22.08.2000; REsp n. 49.081/DF, julgado em 22.05.1997; REsps ns. 47.056/DF, 70.520/DF, 48.701/DF, DJ de 26.05.1997; 40.365/DF, DJ de 20.11.1994, dentre outros.