

O IPI e a Manutenção do Crédito-Prêmio como Política Pública de Incentivo à Exportação

Thiago Degelo Vinha¹
Maria de Fátima Ribeiro²

Sumário: 1. Introdução; 2. O Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI no Texto Constitucional; 2.1 Extrafiscalidade; 2.2 Seletividade; 2.3 Não-cumulatividade; 2.4 Capacidade contributiva; 2.5 Da não-incidência do IPI sobre os produtos destinados ao exterior; 3. Do Crédito Prêmio de IPI; 4. Conclusões; 5. Bibliografia.

1. Introdução

O IPI constitui um dos principais tributos de competência da União. Para a sua criação pela Emenda Constitucional 18/65, houve a fusão dos impostos sobre o consumo e o imposto de indústria e profissões. Atualmente, encontra-se positivado no texto constitucional como sendo um tributo de competência da União, representando importante fonte de custeio, mas, principalmente, servindo como instrumento de regulação para o desenvolvimento das políticas estatais.

Dentre essas políticas, encontra-se o estímulo à exportação de produtos industrializados, sedimentado no crédito-prêmio concedido sobre o IPI, tema principal do presente estudo. Para tanto, iniciar-se-á com o estudo do IPI na Constituição Federal, dando especial destaque para o estudo da extrafiscalidade, dos princípios da seletividade, não-cumulatividade e capacidade contributiva, bem como em relação à imunidade no tocante aos produtos destinados ao exterior. Após, será realizada abordagem sobre o crédito-prêmio do IPI, objetivando elucidar o assunto, com especial destaque para o posicionamento dos principais tribunais superiores do país acerca de tão-conturbado tema.

2. O Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI no Texto Constitucional

O Estado brasileiro, dentro do contexto político-jurídico, atribui a competência para legislar sobre direito tributário para todos os entes da Federação. Isto é, União, Estados,

¹ Mestre em Direito dos Empreendimentos Econômicos pela Universidade de Marília. Advogado, professor do Curso de Pós-Graduação em Direito do Estado da Universidade de Londrina e professor universitário da Faculdade Estácio de Sá de Ourinhos. E-mail: thiagovinha@faeso.edu.br

² Doutora em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Professora do Curso de Mestrado em Direito da Universidade de Marília-SP e do Curso de Direito da Faculdade de Ciências Gerenciais de Dracena _ SP. Presidente do Instituto de Direito Tributário de Londrina. E-mail: mfat@sercomtel.com.br

Distrito Federal e Municípios possuem competência concorrente³ para editar normas jurídicas que disponham sobre matéria tributária. Por ser tratar de competência concorrente, cabe à União estabelecer parâmetros gerais sobre a matéria, norteados as atividades legislativas dos demais entes envolvidos, nos termos do art. 24, §1º, CF, o qual determina que, em relação à União, sua competência se limitará a estabelecer normas gerais.

Contudo, é preciso destacar que a competência para legislar encontra limites no próprio Texto Constitucional, pois cada ente federado possui competência privativa para legislar sobre determinados tributos, conforme se observa dos art. 153⁴, 155⁵ e 156⁶, todos da Constituição Federal. Por outro lado, a competência também lhes garante soberania sobre os demais, possibilitando-o tributar da melhor forma que lhe convier em relação a esses tributos. Essa repartição de competências elaborada pela Constituição Federal garante a autonomia de seus entes e lhes possibilita a realização de suas políticas públicas em prol da realização de necessidades públicas de toda a sociedade. Roque A. Carrazza afirma que,

Efetivamente, a outorga de competência tributária importa, *a contraio sensu*, interdição, que resguarda a eficácia de sua singularidade. Ao mesmo tempo em que *afirma* a competência de uma pessoa política, *nega* a das demais. É cláusula vedatória implícita, de endereço *erga omnes*, salvo, é claro, o próprio destinatário da prerrogativa⁷.

Contudo, é preciso destacar que a competência tributária não é absoluta. Não se trata de um *cheque em branco* atribuído ao Estado. Pelo contrário, a competência tributária possui limitações, as quais se materializam nos princípios e nas imunidades tributárias inseridas no próprio Texto Constitucional, constituindo-se como verdadeiras garantias fundamentais ao

³ Muito embora o art. 24 da Constituição Federal atribua a competência concorrente somente à União, Estados e Distrito Federal, é inegável que o Município também possui competência tributária para legislar sobre direito tributário, referente aos tributos que são de sua alçada, nos termos do art. 30, III da CF.

⁴ Art. 153. *Compete à União instituir impostos sobre: I - importação de produtos estrangeiros; II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; III - renda e proventos de qualquer natureza; IV - produtos industrializados; V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; VI - propriedade territorial rural; VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.*

⁵ Art. 155. *Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; III - propriedade de veículos automotores.*

⁶ Art. 156. *Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.*

⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19. ed. rev. Atual. e amp. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 453.

contribuinte, pois impedem que o ente estatal legisle de forma contrária a seus ditames.

Os princípios constitucionais são verdadeiras materializações de valores sociais, constituindo-se como verdadeiros alicerces do ordenamento jurídico⁸. Por positivarem esses valores, encontram-se no topo da hierarquia, orientando e emprestando fundamento de validade a um sem-número de normas jurídicas, as quais necessitam estar em total consonância com eles⁹, sob pena de serem maculadas pelo vício da inconstitucionalidade. Já em relação às *imunidades tributárias*, estas atuam diretamente na competência tributária, tolhendo-a em relação a determinados assuntos presentes no próprio Texto Constitucional. Misabel Derzi conceitua o instituto como a

[...] regra expressa na Constituição (ou implicitamente necessária), que estabelece a não competência das pessoas políticas da Federação de tributarem certos fatos ou situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário.¹⁰

Portanto, é possível concluir que as imunidades tributárias, assim como os princípios, atuam limitando os poderes do Estado em relação à tributação, direcionando-os de forma à realização de suas finalidades jurídico-sociais e, principalmente, a respeitar os direitos do contribuinte. Dentre as competências privativas, o art. 153 do Texto Constitucional estabelece que compete à União instituir impostos sobre produtos industrializados – IPI, objeto do presente estudo.

O IPI tem como hipótese de incidência, a industrialização de produtos, no Brasil, no momento em que se der a saída deste produto do estabelecimento do produtor. Uma vez ocorrido o fato jurídico tributário, surge o direito subjetivo da União em cobrar do produtor, uma determinada quantia a título de IPI. Ademais, o art. 153, §3º da CF elenca algumas

⁸ Cf. ALEXY, Robert. **Teoria de los Derechos Fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997. p. 140 e 147. Afirma o autor que: *Os princípios são ordens de determinado tipo. É dizer mandamentos de otimização. Entre tantos mandamentos, pertencem ao âmbito deontológico. Por outro lado, os valores têm que ser incluídos em nível axiológico. Naturalmente, somente com ele se obterá uma caracterização aproximada de conceito de valor.(...) Assim, pois, os princípios e os valores se diferenciam somente em virtude de seu caráter deontológico e axiológico, respectivamente.*

⁹ No mesmo sentido, cf. ROTHENBURG, Walter Claudius. **Princípios Constitucionais**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1999. p. 16. Para o autor: *Se os princípios têm suas propriedades, diferenciando-se por sua natureza (qualitativamente) dos demais preceitos jurídicos, a distinção está em que, constituem eles, expressão primeira dos valores fundamentais expressos pelo ordenamento jurídico, informando materialmente as demais normas (fornecendo-lhes a inspiração para o recheio).*

¹⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. In BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 282.

peculiaridades acerca do IPI, referentes à seletividade, não-cumulatividade e, principalmente, sobre a sua não incidência sobre os produtos industrializados destinados ao exterior. Contudo, de início, é preciso destacar que o IPI é um tributo eminentemente extrafiscal, como será ressaltado na abordagem seguinte.

2.1 Extrafiscalidade

Os tributos são prestações pecuniárias compulsórias das quais se utiliza o Estado para o desenvolvimento de seus objetivos, em prol da busca pela satisfação das necessidades públicas da sociedade. Assim, utiliza o tributo como fonte de receita para angariar recursos que serão necessários para o cumprimento das políticas públicas a realizar. A essa finalidade do tributo, denomina-se *fiscalidade*, ou função fiscal. Por outro lado, com o crescimento do intervencionismo nas atividades econômicas, fruto das influências do Estado Social, o Estado passou a utilizar o tributo como instrumento de intervenção nas atividades econômicas, em busca da realização dos objetivos sociais. Isto é, o Estado passou a regular as atividades econômicas, mediante a utilização de tributos que interferissem nas relações econômicas, procurando equilibrar essas relações de acordo com os interesses sociais¹¹. Alfredo Augusto Becker afirma que

A principal finalidade de muitos tributos (que continuarão a surgir em volume e variedade sempre maiores pela progressiva transfiguração dos tributos de finalismo clássico ou tradicional) não será a de um instrumento de *arrecadação* de recursos para o custeio de despesas públicas, mas a de um instrumento de *intervenção* estatal no meio social e na economia privada. Na construção de cada tributo, não mais será ignorado o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão, agora de um modo consciente e desejado; apenas haverá maior ou menor prevalência deste ou daquele finalismo¹².

O tributo perde o seu caráter primordial de arrecadar recursos para o Estado, tornando-se instrumento de intervenção pelo simples fato de onerar ou desonerar determinadas relações econômicas. Misabel Derzi ensina que não é fácil distinguir as finalidades fiscais e extrafiscais da tributação. Seus limites são imprecisos. Assim, entende que a extrafiscalidade somente deverá ser reconhecida para justificar carga fiscal muito

¹¹ Cf. VINHA, Thiago Degelo e RIBEIRO, Maria de Fátima. Efeitos sócio-econômicos dos tributos e sua utilização como instrumento de políticas governamentais. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). **Tributação Justiça e Liberdade**. Curitiba: Juruá, 2004. p. 657-684.

¹² BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 536.

elevada, quando se ajustar ao planejamento, definido em lei, fixadora das metas de política econômica e social¹³.

Os tributos, quando utilizados como instrumento de políticas governamentais, buscando o equilíbrio das relações econômicas, em prol dos objetivos estatais, desempenham uma função *extrafiscal*. A fiscalidade do tributo continua a existir, pois os recursos arrecadados com a utilização desses tributos também serão utilizados pelo Estado no custeio das despesas públicas. Contudo, a fiscalidade não é a função primordial, relegando a arrecadação para segundo plano, privilegiando a utilização do tributo como efetivo instrumento de intervenção para a efetivação das políticas públicas desenvolvidas pelo governo, de forma a atender as políticas do Estado brasileiro.

É o caso do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI¹⁴, pois, conforme dispõe o art. 153, §1º da CF, poderá ter suas alíquotas alteradas pelo Poder Executivo, sem a necessidade de se respeitar o princípio da legalidade, limitando-se apenas a flexibilizá-las dentro dos parâmetros definidos em lei. Ademais, o art. 150, §1º do Texto Constitucional ainda possibilita ao Estado-Executivo alterar as alíquotas do IPI, sem a necessidade de se respeitar o princípio da anterioridade, permitindo que o tributo aumentado possa vigor no mesmo exercício financeiro em que se deu o aumento, respeitado apenas o período mínimo de 90 dias para sua entrada em vigor.

Mostra-se então que a extrafiscalidade no IPI consiste na utilização do imposto para fins regulatórios, sendo que as exceções ao princípio da legalidade e da anterioridade são essenciais para que o tributo desempenhe sua função extrafiscal, pois possibilita ao Poder Executivo desenvolver suas políticas-públicas de cunho tributário de forma eficaz, garantindo a rapidez necessária para que possam ser postas em prática pela Administração.

2.2 Seletividade

Conforme dispõe o art. 153, §3º, I da CF, o IPI *será seletivo, em função da*

¹³ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Família e Tributação*. A vedação constitucional de se utilizar o tributo com efeito de confisco. In **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, 1989, v. 32, p. 153.

¹⁴ No mesmo sentido, cf. MACHADO, Hugo de Brito. NASCIMENTO, Carlos Valder do (org.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 107, muito embora entenda o autor que, atualmente, o IPI ainda desempenhe uma grande função arrecadatória para o Estado, contribuindo em larga escala para a formação da receita pública proveniente dos impostos de competência da União.

essencialidade do produto. Isto significa dizer que o IPI terá incidências diferentes sobre diferentes produtos, em virtude da variação a maior ou a menor de suas alíquotas, em razão da essencialidade do produto. Nessa esteira, os produtos tidos como mais essenciais sofrerão uma menor incidência, enquanto que os menos essenciais sofrerão uma carga tributária mais onerosa¹⁵. É esse o entendimento de Vittorio Cassone, afirmando que

A *seletividade* é definida em função da *essencialidade*, e é concretizada através de *alíquotas*, menores para os produtos tidos como *essenciais*, e gradativamente *maiores* à medida que a essencialidade diminui, sendo mais elevadas nos produtos considerados *supérfluos*, ou que requerem tributação menor¹⁶.

Henry Tilbery destaca que a necessidade do consumo é o elemento a ser considerado para apurar o critério de regência da seletividade do IPI:

(...) a Emenda nº 18/65 introduziu no seu art. 11 § único, o princípio da *seletividade em função da essencialidade*, princípio esse que considero mais amplo, pois dá cobertura tanto à isenção de produtos indispensáveis quanto à diferenciação das alíquotas de acordo com o grau da necessidade (...).¹⁷

Salienta também o autor que o conceito de essencialidade não deve ser interpretado estritamente para cobrir apenas as necessidades biológicas, mas deve atender também as necessidades, que sejam pressupostos de um padrão de vida mínimo decente, de acordo com o conceito vigente da maioria.¹⁸

Verifica-se, portanto, que a seletividade do tributo está diretamente relacionada com a essencialidade do tributo, procurando direcionar a extrafiscalidade que norteia o Imposto sobre Produtos Industrializados, tributando de forma mais onerosa os produtos *supérfluos*, e, menos onerosa os produtos tidos como essenciais ao consumo da sociedade. Trata-se de verdadeira política fiscal, possibilitando à sociedade um acesso mais fácil aos produtos essenciais e inibindo condutas tidas como contrárias ao desenvolvimento sustentável, tais como o consumo de álcool e tabaco.

¹⁵ A título de exemplo, enquanto o arroz, inserido no item 10.6 da TIPI – Tabela do Impostos Sobre Produto Industrializado – é produto não tributado (não sobre a incidência do tributo) e o açúcar, inserido no item 17.1 da TIPI, é tributado em 5%; as cervejas de malte, inseridas no item 2203 da TIPI, são tributadas em 40% e o cigarro contendo tabaco, inserido no item 2402.20.00, é tributado em 330%.

¹⁶ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 413. Neste mesmo sentido cf. TORRES, Ricardo Lobo. O IPI e o Princípio da Seletividade, in **Revista de Direito Tributário**. nº 18, p. 94.

¹⁷ TILBERY, Henry. O Conceito de essencialidade como critério de tributação. In **Estudos Tributários**, São Paulo: Resenha Tributária, 1974. p. 340.

¹⁸ Id. *Ibidem*, p. 340.

A comentar sobre a essencialidade das alíquotas em função do grau de essencialidade dos produtos, Paulo de Barros Carvalho demonstra a divisão dos produtos em três categorias: a) a primeira que demonstra os produtos necessários à subsistência; b) a segunda com os produtos úteis, mas não necessários e, c) a terceira com os produtos de luxo, dividindo o grau de alíquotas em mínimas ou inexistentes, moderadas e significativas.¹⁹

A seletividade trata-se, portanto, de um princípio constitucional, ou seja, de um comando e não mera recomendação ao legislador ordinário.

O art. 48 do Código Tributário Nacional assegura, de igual modo, a seletividade do IPI em função da essencialidade dos produtos. A seletividade torna a tributação do IPI como um instrumento de justiça social, na medida em que o legislador pode ajustar o impacto tributário sobre a sociedade, considerando os produtos e seus possíveis consumidores.

2.3 Não-cumulatividade

O art. 153, §3º, II da CF traz o princípio da não-cumulatividade. Nos termos do art. 49 do CTN, *o imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados*. Isto é, nos moldes da definição legal, a não-cumulatividade é uma técnica de se apurar o montante de imposto devido pelo sujeito passivo, através da realização de uma equação matemática, segundo a qual o imposto que deverá ser pago pelo sujeito passivo deverá ser compensado com o imposto que este acabou por pagar quando da aquisição de matéria-prima para o processo de industrialização²⁰.

Nesse sentido leciona Denerson Dias Rosa, afirmando que a *não-cumulatividade, conforme do próprio nome se depreende, consiste em impossibilitar que o imposto seja*

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Introdução ao Estudo do Imposto sobre Produtos Industrializados, in **RDP**, 11/75.

²⁰ Como exemplo, o industrial, ao adquirir insumos para a industrialização, pagou indiretamente, pois embutido no preço do insumo, R\$100,00 a título de IPI. Ao promover o processo de industrialização, acabou por vender o produto, gerando R\$150,00 a título de IPI. Ao realizar a operação de compensação entre o crédito que acabou de adquirir com a compra do insumo (R\$100,00) com o débito que precisa quitar em virtude da venda do produto (R\$150,00), restará apenas o débito de R\$50,00, pois os valores foram compensados em virtude do princípio da não-cumulatividade.

*cobrado integral e sucessivamente nas várias etapas da cadeia produtiva, tributando-se novamente o já tributado*²¹.

Já para Manoel Álvares, *pelo CTN a não-cumulatividade se dá apenas no chamado crédito físico, pelo qual os insumos adquiridos: matérias-primas, produtos intermediários, e material de embalagem admitem o crédito do imposto para compensar com o que for devido pela saída dos produtos*²².

O IPI, por conseguinte, deverá respeitar o princípio da não-cumulatividade em toda a sua cadeia produtiva, de forma que o tributo pago na operação anterior se converterá em crédito na operação posterior, podendo ser compensado com o débito decorrente desta operação.

Este princípio busca a neutralidade da tributação, vez que o IPI será sempre proporcional ao valor da operação, conforme pode ser observado na análise jurisprudencial: *O objetivo do legislador, ao permitir a dedução foi diminuir o preço final do produto a ser adquirido pelo consumidor sobre o qual em última análise recai a carga tributária*²³.

Tudo isso para desonerar o industrial do pagamento do tributo, pois o IPI é um imposto sobre o consumo, devendo, ao final da cadeia produtiva, ser suportado pelo consumidor final –contribuinte de fato – e não pelo industrial – contribuinte de direito –. Para tanto, a não-cumulatividade possibilita que, entre consumidores de direito, o imposto gerado possa ser compensado com o imposto pago na operação anterior e assim sucessivamente, até atingir o consumidor final, desonerando a produção e estimulando a produção e geração de riquezas para o país.

2.5 Capacidade contributiva

Muito embora não esteja previsto no §3º do art. 153 da CF, o princípio da capacidade está presente no tocante ao IPI, posto ser inerente a todas as espécies tributárias e, principalmente, aos impostos. Previsto no art. 145, §1º do Texto Constitucional, o princípio da capacidade contributiva está relacionado com a capacidade econômica do contribuinte. Isto

²¹ ROSA, Denerson Dias. Do histórico da tributação sobre o consumo. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **IPI – Aspectos Jurídicos Relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 62.

²² ÁLVARES, Manoel. Freitas, Vladimir Passos de (coord.). **Código Tributário Nacional Comentado**. 2. ed. Atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 182.

²³ **RE 90.205-RS**, 1º T., Rel. Min. Soares Muñoz – RTJ 92/856-864

é, quando maior a capacidade econômica, maior será a capacidade contributiva e vice-versa.

Este princípio possibilita ao Estado tributar mais onerosamente o contribuinte detentor de um maior patrimônio, em detrimento do contribuinte que possua poucos recursos para sua manutenção. Assim, se um determinado contribuinte não puder suportar essa depreciação sem um grande sacrifício para sua manutenção, pode-se afirmar que esse contribuinte não possui capacidade econômica e, conseqüentemente, capacidade contributiva para o pagamento do tributo. Por conseguinte, terá capacidade contributiva quem conseguir pagar os tributos exigidos pelo Estado dentro de uma normalidade econômica, possibilitando a entrega do tributo e mantendo-se ainda uma determinada possibilidade de sobrevivência²⁴.

A aplicação do princípio da capacidade contributiva do IPI é realizada pelo princípio da seletividade, em função da essencialidade do produto, pois, os tributos menos essenciais são tributados com alíquotas maiores e, *mutatis mutandis*, os mais essenciais, com alíquotas menores. Encontra-se o respeito à capacidade contributiva nessa forma de tributação, pois os produtos menos essenciais são consumidos por pessoas que possuem uma maior capacidade contributiva dos que aqueles que não possuem o acesso a esses produtos.

Quem possui condições econômicas de comprar produtos menos essenciais, os quais sofrem uma maior tributação de IPI, acaba por contribuir com uma maior parcela do tributo, em virtude de sua maior capacidade contributiva e vice-versa. Em sede do IPI, a capacidade contributiva já foi confirmada pelo Poder Judiciário, como pode ser observado na decisão:

Neste imposto dito indireto, portanto, a capacidade contributiva não é encontrada na produção do bem industrial, mas no consumo; ou melhor, na manifestação da riqueza demonstrada com a aquisição do produto. Assim, o meio adequado de alcançar a seletividade, em função da essencialidade do produto, consiste, portanto, na modulação das alíquotas, quando expressivas de uma fração da base de cálculo, na razão inversa da necessidade ou da indispensabilidade do produto. Assim, ao escolher os produtos objetos das operações, a serem atingidas pelo IPI, o legislador deve, obrigatoriamente, levar em conta àqueles que servem para satisfazer as necessidades básicas do trabalhador e de sua família..²⁵

²⁴ É o que acontece, por exemplo, com o Imposto de Renda, no qual os contribuintes de baixa renda são isentos do pagamento do imposto, pois não possuem capacidade contributiva, na medida em que não possuem condições de contribuir para o erário público sem realizarem um grande sacrifício para isso.

²⁵ Apelação em Mandado de Segurança 176.622-SP, Processo nº 96.03.088804-4, Rel. Juíza Diva Malerbi, 6ª. Turma do TRF, 3ª. Região. DJU 2 de 8.7.98, p. 97.

Capacidade contributiva e seletividade são princípios que caminham juntos, pois permitem que os consumidores de maiores posses e que acabam por consumir produtos menos essenciais possam contribuir com uma fatia maior de sua riqueza para o custeio das atividades sociais, já que são os contribuintes de fato em relação ao imposto, tendo em vista que o valor pago pelo industrial a título de IPI acaba por ser repassado integralmente para o valor final do produto.

2.5 Da não-incidência do IPI sobre os produtos destinados ao exterior

A não-incidência tributária é fenômeno referente à não ocorrência do fato jurídico tributário (fato gerador) em virtude da inexistência do critério material ou territorial da hipótese de incidência fiscal. Isto é, não é possível subsumir a descrição do fato jurídico à descrição hipotética da hipótese, pois ou o critério material ou o espacial não estão em conformidade com ela²⁶. Assim, nos dizeres de Luciano Amaro, *todos os fatos que “não têm a aptidão de gerar tributos” compõem o campo da “não-incidência” (de tributo)*²⁷.

Contudo, muito embora o art. 153, §3º, III da CF afirme que o IPI não incidirá sobre os produtos destinados ao exterior, na verdade, estar-se-á diante de uma verdadeira imunidade tributária, pois é uma hipótese que se situa no critério material e espacial do da hipótese de incidência do IPI, mas que, por determinação constitucional, o Estado não possui *competência* para tributar as operações de industrialização de produtos destinados ao exterior.

Portanto, a não-incidência diferencia-se da imunidade no sentido de que esta retira a competência do Estado para tributar certos fatos e situações, enquanto que naquela, o estado possui a competência, mas deixa de exercê-la, pois elegeu por mera discricionariedade não incluir o fato dentro da materialidade ou territorialidade da hipótese de incidência do tributo. Assim, a não-incidência do IPI sobre os produtos destinados ao exterior extrapola a competência da União em tributar essas situações, constituindo, portanto, em verdadeira imunidade constitucional²⁸.

²⁶ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 232.

²⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 280.

²⁸ No mesmo sentido, cf. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19. ed. rev. Atual. e amp. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 714-715.

3. Do Crédito Prêmio de IPI

Conforme visto anteriormente, o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI possui, em sua essência, o princípio da não-cumulatividade, segundo o qual, o valor pago do imposto na operação anterior se converte em crédito a ser compensado com o valor do imposto a ser pago na operação posterior.

Em relação às operações destinadas à exportação, em virtude do disposto no art. 153, §3º, III, da Constituição Federal o IPI incidirá sobre os produtos industrializados destinados ao exterior. Dessa forma, os produtos que se destinam ao exterior não sofrerão a incidência do IPI e, conseqüentemente terão um preço mais baixo possibilitando uma maior competição no cenário internacional. Dessa forma, ao se verificar a planilha contábil do exportador, observar-se-á que este não terá nenhum débito de IPI com a exportação de seu produto, restando apenas os créditos que despendeu para a aquisição de seus insumos utilizados no processo de industrialização.²⁹

Como não se opera a compensação dos créditos em virtude da imunidade tributária inserida no art. 153, §3º, III, CF, os créditos relativos aos insumos se perderiam, onerando o industrial que destine suas mercadorias ao exterior. Procurando estimular as exportações, o Estado brasileiro editou o Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969, de forma a conceder *estímulos fiscais à exportação de produtos manufaturados*.

Em seu art. 1º, o referido decreto-lei concedeu créditos tributários incidentes sobre as vendas para o exterior, para que estes fossem compensados com os débitos relacionados com a aquisição dos insumos empregados no processo industrial³⁰. A esse benefício fiscal, deu-se o nome de *crédito-prêmio*. Com isso, restabeleceu o *status quo ante*, desonerando o exportador e estimulando o processo de exportação. Ainda em relação ao art. 1º do Decreto-

²⁹ Como exemplo: o industrial adquire insumos tributados em R\$1.000,00 de IPI. Ao manufaturar seu produto, suponha-se que na saída do produto industrializado incidiria R\$2.000,00 de IPI, que, uma vez compensados, seriam pagos em R\$1.000,00. Como esse produto se destina à exportação, não há a incidência dos R\$2.000,00 de IPI, restando ao industrial, um crédito de R\$1.000,00 que foi pago na aquisição dos insumos.

³⁰ Art. 1º As empresas fabricantes e exportadoras de produtos manufaturados gozarão a título estímulo fiscal, créditos tributários sobre suas vendas para o exterior, como ressarcimento de tributos pagos internamente. § 1º Os créditos tributários acima mencionados serão deduzidos do valor do Imposto sobre Produtos Industrializados incidente sobre as operações no mercado interno.

§ 2º Feita a dedução, e havendo excedente de crédito, poderá o mesmo ser compensado no pagamento de outros impostos federais, ou aproveitado nas formas indicadas por regulamento.

Lei nº 409/69, somente as empresas fabricantes e exportadoras de produtos industrializados é que gozariam do benefício fiscal. Ou seja, somente o fabricante que exportasse seus produtos é que poderiam utilizar-se do crédito-prêmio do IPI.

Posteriormente, o Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, ampliou o rol de beneficiários do incentivo, concedendo o benefício fiscal às empresas comerciais exportadoras, também denominadas de *trading companies*, desde que adquiridas no mercado interno³¹.

Esse benefício fiscal perdurou até a edição do Decreto-Lei nº 1.658 de 24 de janeiro de 1979, o qual determinou a extinção gradativa do crédito-prêmio até a data de 30 de junho de 1983, quando deixaria de ser possível a utilização do crédito-prêmio de IPI às empresas fabricantes e as *trading companies* que exportassem produtos fabricados/adquiridos no país.

Paralelamente à edição do Decreto-Lei nº 1.658/79, foram publicados os Decretos-lei nº 1.724, de 7 de dezembro de 1979, e 1.894, de 16 de dezembro de 1981, os quais possibilitaram, em seus arts. 1º e 3º, respectivamente, ao Ministro de Estado da Fazenda, aumentar, reduzir ou extinguir o crédito-prêmio de IPI previsto no Decreto-Lei nº 409/69. Acerca dessa atribuição de competência ao Ministro de Estado da Fazenda, o Supremo Tribunal Federal decretou sua inconstitucionalidade³², pois contrária à Constituição federal então vigente (1967, acrescida da EC nº 1/69), na medida em que a matéria em questão era de competência privativa do Presidente da República, pois não estava inserida nas exceções previstas no parágrafo único do art. 81 do Texto Constitucional³³.

³¹ Art.1º - *As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento tributário previsto neste Decreto-Lei.*

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

a) embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora;

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

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

³² EMENTA: Recurso Extraordinário. Agravo Regimental. 2. Tributário. Incentivos fiscais: crédito-prêmio. 3. Inconstitucionalidade do art. 1º do DL 1.724, de 7.12.79; do inciso I do art. 3º do DL 1.894, de 16.12.81. Precedentes. 4. Agravo regimental a que se nega provimento. (STF REAGR – RS. Processo nº 208370. DOU: 25.10.02. Relator Ministro Gilmar Mendes).

³³ Art. 81. *Compete privativamente ao Presidente da República:*

Parágrafo único. O Presidente da República poderá outorgar ou delegar as atribuições mencionadas nos itens V (dispor sobre a estruturação, atribuições e funcionamento dos órgãos da administração federal), VIII, primeira parte (prover os cargos públicos federais), XVIII (autorizar brasileiros a aceitar pensão, emprego ou

Muito embora o Decreto-Lei 1.658/79 tenha estipulado o termo final do crédito-prêmio do IPI para 30 de junho de 1983, em 16 de dezembro de 1981 entrou em vigor o Decreto-Lei 1.894 – já citado no parágrafo anterior –, o qual novamente instituiu *incentivos fiscais para empresas exportadoras de produtos manufaturados*, além de dar *outras providências*. Seu art. 1º devolveu a possibilidade aos exportadores de utilizarem-se dos créditos pagos quando da aquisição de insumos destinados à industrialização de produtos destinados ao exterior³⁴. Para tanto, conforme o referido artigo seria necessário: a) efetuar a venda em moeda estrangeira; e b) os produtos deveriam ter origem nacional e serem adquiridos no mercado interno.

Da análise do aludido dispositivo, o benefício poderia ser utilizado tanto pelas empresas produtoras que exportassem seus produtos, quanto pelas empresas exportadoras (*trading companies*). É esse o entendimento de Luiz Carlos Miguel e Eduardo Luís D. Miguel: *ademais, a teor do preâmbulo do citado decreto-lei, os incentivos fiscais foram direcionados para qualquer empresa exportadora, uma vez que não distingue o produtor-exportador da empresa comercial exportadora*³⁵. O §2º do referido Decreto-Lei ainda vedava *ao produtor-vendedor a fruição dos incentivos fiscais à exportação, nas vendas para o exterior efetuadas por outras empresas, decorrentes de suas aquisições no mercado interno, na forma prevista neste artigo*, pois, do contrário, ocorreria a concessão do benefício em duplicidade. Isto é, se o produto fosse exportado por uma *trading company*, somente esta teria o incentivo fiscal do crédito-prêmio, sendo negado o benefício ao produtor-vendedor.

Essa situação perdurou até a edição da Constituição Federal de 1988, a qual inaugurou um novo ordenamento jurídico no país, fundado no Estado Democrático de Direito. No art. 41, §1º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, ficou determinado que os entes estatais deveriam reavaliar todos os incentivos fiscais de natureza setorial,

comissão de governo estrangeiro) e XXII (conceder indulto e comutar penas com audiência, se necessário, dos órgãos instituídos em lei) deste artigo aos Ministros de Estado ou a outras autoridades, que observarão os limites traçados nas outorgas e delegações.

³⁴ Art. 1º *As 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.

³⁵ MIGUEL, Luiz Carlos e MIGUEL, Eduardo Luís D. O Crédito-Prêmio de IPI e o Acordo Sobre Subsídios e Medidas Compensatórias. In **Revista de Estudos Tributários**. V. 7. n. 41, Porto Alegre: Jan-Fev, 2005. p. 13-14.

considerando-os revogados se não fossem confirmados por lei dentro do prazo de 2 anos³⁶. Assim, resta saber se o crédito-prêmio de IPI é ou não um incentivo de natureza setorial.

Os incentivos fiscais são mecanismos utilizados pelo Estado para promover políticas públicas, de forma a se buscar os objetivos do Texto Constitucional, consubstanciados, primordialmente nos art. 1º, 3º e 170. Para tanto, poderá concedê-los a um determinado segmento do mercado, como, *e. g.*, para a agricultura, pecuária, mineração, etc.; ou ainda, para todos aqueles que se enquadrarem em seus requisitos, como *e. g.*, para todos os que investirem em geração de empregos, para todos que desenvolverem novas formas de preservação do meio ambiente, para todos que exportarem, etc. Os primeiros são considerados como incentivos setoriais, enquanto que os segundos como incentivos gerais.

Ao se analisar o crédito-prêmio de IPI, observa-se que este não se destina a apenas determinado segmento da economia – não se destina, por exemplo, à agricultura –, mas sim a toda uma classe econômica formada pelos exportadores de produtos manufaturados, tanto pelo produtor exportador, quanto pelas *trading companies*. Não se trata de beneficiar um segmento específico setorial, mas sim, beneficiar a todos aqueles que destinem sua produção industrial para o mercado internacional, possibilitando uma melhora na balança comercial brasileira, o que possibilita ao Estado, dentre outros benefícios, angariar recursos em moeda estrangeira expandindo suas reservas cambiais e tornando-o mais sólido frente às crises da economia mundial.

Maria de Fátima Ribeiro e Marcelo Lima de Castro Diniz afirmam que há três espécies de incentivos fiscais: a) os globais ou gerais, quando destinados a tratar de incentivos de interesse de toda a nação, abarcando uma variada gama de setores e regiões; b) regionais, quando destinados a uma determinada região do país, como, *e. g.*, os destinados à Zona Franca de Manaus; e c) setoriais, cuja área de atuação se delimita em determinado setor da economia, *e. g.*, o turismo, previsto no art. 24 do Decreto-Lei nº 55, de 18 de novembro de

³⁶ 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.*

(...)

1966³⁷.

Nessa vertente, o incentivo fiscal consistente no crédito-prêmio de IPI não se trata de um incentivo setorial, não estando, portanto, consubstanciado no art. 41 do ADCT.³⁸ Conforme prevê o art. 34, §5º da ADCT, o crédito-prêmio estaria em vigor, pois foram recepcionados todos os diplomas infraconstitucionais que não fossem contrários ao Sistema Tributário Nacional previsto no Texto Constitucional³⁹. Corroborando o pensamento, Guilherme Cezaroti afirma que quase todos os produtos da Tabela do IPI – TIPI eram beneficiados pelo crédito-prêmio de IPI, independentemente do ramo, porte da empresa ou setor econômico em que atuava, adquirindo, portanto, caráter geral e não setorial⁴⁰.

De forma a sustentar ainda mais a existência do crédito-prêmio de IPI, o Secretário de Receita Federal, Everardo Maciel editou, em 01.04.1999 o Ato Declaratório nº 31, o qual dispunha sobre o crédito-prêmio de IPI previsto no art. 1º do Decreto-Lei nº 419/69, reconhecendo a existência do aludido incentivo fiscal até aquela data, ao menos⁴¹. Do contrário, não existiria razão para o então secretário da Secretaria da Receita Federal editar Ato Declaratório para dizer sobre o crédito-prêmio de IPI. Isto é, se o crédito-prêmio de IPI tivesse sido extinto em 04.10.1990, por força do art. 41, §1º do ADCT, o Ato Declaratório não precisaria mencioná-lo, como o fez.

Inobstante a discussão acima exposta, com a edição da Lei 7.739 de 16 de março de

³⁷ RIBEIRO, Maria de Fátima e DINIZ, Marcelo Lima de Castro. O Direito ao Crédito-Prêmio de IPI. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **IPI – Aspectos Jurídicos Relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 316.

³⁸ Em sentido contrário entendendo ser o crédito-prêmio de IPI um incentivo setorial, ao menos para as *trading companies*, cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva e SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues. Crédito-prêmio – IPI. Empresa exportadora. Existência do direito ao estímulo não prescrito. Formas de utilização. Possibilidade de cessão do crédito a terceiro para utilização mediante compensação. Parecer. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **IPI – Aspectos Jurídicos Relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 170.

³⁹ Art. 34. *O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.*

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

⁴⁰ CEZAROTI, Guilherme. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e o crédito-prêmio de IPI instituído pelo Decreto-Lei nº 491/69. In **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 93, São Paulo: jun., 1993. p. 18. Cf. também CEZAROTI, Guilherme. O crédito-prêmio de IPI instituído pelo decreto-lei nº 491/69 e a orientação do superior tribunal de justiça. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **IPI – Aspectos Jurídicos Relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 137.

⁴¹ *O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições, declara que não se enquadra nas hipóteses de restituição, ressarcimento ou compensação, previstas na Instrução Normativa SRF Nº 021, de 10 de março de 1997, alterada pela Instrução Normativa SRF No 073, de 15 de setembro de 1997, o "crédito-prêmio" instituído pelo Decreto-lei No 491, de 1969.*

1989, o incentivo fiscal previsto no art. 1º do Decreto-Lei nº 1.894/81 foi convalidado, em virtude do disposto no art. 18 da referida lei, pois trouxe nova redação ao disposto na alínea *b* do §1º do art. 1º do Decreto-Lei em comento. Assim, se trouxe nova redação, é evidente que o legislador infraconstitucional decidiu confirmar a manutenção do crédito-prêmio de IPI, cumprindo com a exigência do art. 41 e seu §1º do ADCT.

Ainda é preciso analisar a Lei 8.402, de 08 de janeiro de 1992, na qual, segundo seu art. 1º, ficaram restabelecidos os incentivos fiscais presentes nos arts. 5º do Decreto-Lei 491/69 e no art. 1º, I do Decreto-Lei 1.894/81⁴². Assim, é possível verificar que o incentivo fiscal destinado a compensar os débitos de IPI originados com aquisição de insumos, referentes às empresas que exportarem mediante venda em moeda estrangeira e que adquirem produtos nacionais fabricados no país foi restabelecido, possibilitando aos industriais exportadores e às *trading companies* o direito ao crédito-prêmio de IPI. No tocante ao incentivo previsto no art. 1º do Decreto-Lei nº 491/69, o §1º do art. 1º da Lei 8.402/92 restabelece a concessão dos incentivos fiscais ao produtor-vendedor que destine sua mercadoria a empresa comercial exportadora para fim específico de exportação⁴³.

Portanto, é possível concluir que a Lei 8.402/92 restabeleceu o crédito-prêmio de IPI tanto para os produtores vendedores que exportarem suas mercadorias, quanto para as empresas comerciais exportadoras, desde que estes produtos sejam vendidos através de moeda estrangeira, tenham nacionalidade brasileira e sendo adquiridos no país, excluindo, portanto, o regime de *drawback*⁴⁴. É esse o entendimento de Maria de Fátima Ribeiro e

⁴² Art. 1º São restabelecidos os seguintes incentivos fiscais:

(...)

II - manutenção e utilização do crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados relativo aos insumos empregados na industrialização de produtos exportados, de que trata o art. 5º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969;

III - crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados incidente sobre bens de fabricação nacional, adquiridos no mercado interno e exportados de que trata o art. 1º, inciso I, do Decreto-Lei nº 1.894, de 16 de dezembro de 1981;

(...)

⁴³ §1º É igualmente restabelecida a garantia de concessão dos incentivos fiscais à exportação de que trata o art. 3º do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, ao produtor-vendedor que efetue vendas de mercadorias a empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, na forma prevista pelo art. 1º do mesmo diploma legal. Nesses termos, é pertinente trazer o que dispõe o art. 3º do Decreto-Lei nº 1.248/72:

Art. 3º - São assegurados ao produtor-vendedor, nas operações de que trata o artigo 1º deste Decreto-lei, os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação, à exceção do previsto no artigo 1º do Decreto-lei nº 491, de 05 de março de 1969, ao qual fará jus apenas a empresa comercial exportadora.

⁴⁴ No mesmo sentido do texto, cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva e SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues. Crédito-prêmio – IPI. Empresa exportadora. Existência do direito ao estímulo não prescrito. Formas de utilização. Possibilidade de cessão do crédito a terceiro para utilização mediante compensação. Parecer. In

Marcelo Lima de Castro Diniz:

De fato, pode-se dizer que a Lei 8.402/92 “restabeleceu” o direito ao crédito-prêmio do IPI tanto para as empresas produtoras-exportadoras, quanto para as comerciais-exportadoras. Isso se torna perceptível pela remissão ao artigo 3º do Decreto-lei 1.248/72, que mesmo alterado pelo Decreto-lei 1.894/81, não eliminou a subvenção para as operações de exportação realizadas pelos produtores; apenas ressaltou, contudo, que quando a venda ao mercado externo for realizada por empresa comercial-exportadora, mediante aquisição no território nacional e posterior remessa para o exterior, tais empresas é que farão jus ao incentivo, excluindo-se, portanto, as produtoras-exportadoras⁴⁵.

Considerando-se que a Lei nº 8402, de 8 de janeiro de 1992 restabeleceu o crédito-prêmio de IPI e que este se trata de um benefício setorial – o que se admite apenas para o desenvolvimento do raciocínio em questão –, entre 05.10.1990 (data de extinção dos incentivos fiscais setoriais, nos moldes do art. 41, §1º do ADCT) e 07.01.1992, o crédito-prêmio de IPI teria deixado de existir. Contudo, ao se observar o art. 2º da Lei nº 8.402/92⁴⁶, observa-se que a mesma possui eficácia retroativa até a data de 05.10.1990, de forma a possibilitar ao produtor-vendedor exportador e às empresas comerciais exportadoras de se creditarem através do crédito-prêmio de IPI durante esse período retroativo.

Contudo, esta não é a jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça, pois, para o STJ, o crédito-prêmio de IPI é benefício de natureza setorial, estando, portanto, consignado na previsão do art. 41, §1º da ADCT, tendo sido extinto em 04.10.1990 e a lei 8.402/92 não restabeleceu o benefício previsto no art. 1º do decreto 419/69⁴⁷. Dessa forma, o

PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **IPI – Aspectos Jurídicos Relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 170-172.

⁴⁵ RIBEIRO, Maria de Fátima e DINIZ, Marcelo Lima de Castro. O Direito ao Crédito-Prêmio de IPI. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **IPI – Aspectos Jurídicos Relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 321.

⁴⁶ Art. 2º *Os efeitos do disposto no artigo anterior retroagem a 5 de outubro de 1990.*

⁴⁷ EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CRÉDITO-PRÊMIO DE IPI EXTINTO EM 4.10.1990. ENTENDIMENTO FIRMADO PELA PRIMEIRA SEÇÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. EMBARGOS REJEITADOS.

1. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento dos EREsp 396.836/RS, em 8 de março de 2006, relatado pelo Ministro Teori Albino Zavascki, designado Relator para acórdão o Sr. Ministro Castro Meira, consolidou entendimento no sentido de que o incentivo fiscal à exportação, dito crédito-prêmio de IPI, disciplinado pelo art. 1º do Decreto-Lei 491/69, foi extinto em 4 de outubro de 1990. [...] (STJ, Primeira Turma, EARESP nº 396231-RS, DOU: 18/12/2006, Ministra Relatora Denise Arruda).

TRIBUTÁRIO. IPI. CRÉDITO-PRÊMIO. DECRETO-LEI 491/69 (ART. 1º). VIGÊNCIA. PRAZO. EXTINÇÃO.

1. Relativamente ao prazo de vigência do estímulo fiscal previsto no art. 1º do DL 491/69 (crédito-prêmio de IPI), três orientações foram defendidas na Seção. A primeira, no sentido de que o referido benefício foi extinto

Superior tribunal de Justiça colocou verdadeira *pá de cal* no presente tema, reduzindo as expectativas dos milhares de titulares do direito ao crédito-prêmio de serem ressarcidos pela União. No entanto, é preciso destacar que as decisões judiciais são influenciadas pela doutrina, a qual deve, a cada dia, manifestar cada vez mais a sua discordância com o posicionamento aqui traduzido, procurando trazer novos argumentos para que o Judiciário possa reverter seu posicionamento e garantir àqueles que destinam suas mercadorias para o exterior o direito de se ressarcirem do imposto incidente sobre os produtos por eles industrializados ou comercializados, nos termos da legislação então vigente.

4. Conclusões

É possível concluir que o Imposto sobre produtos industrializados – IPI encontra-se positivado na Constituição Federal, sendo um imposto de competência privativa da União, possuindo como hipótese de incidência, o fato de industrializar produtos, em todo território nacional.

Como todo tributo, deve respeitar os princípios constitucionais e imunidades tributárias, em especial o princípio da seletividade, da não-cumulatividade e da capacidade contributiva, o qual guarda similitude com a seletividade, pois possibilita ao Estado tributar

em 30.06.83, por força do art. 1º do Decreto-lei 1.658/79, modificado pelo Decreto-lei 1.722/79. Entendeu-se que tal dispositivo que estabeleceu prazo para a extinção do benefício, não foi revogado por norma posterior e nem foi atingido pela declaração de inconstitucionalidade, reconhecida pelo STF, do art. 1º do DL 1.724/79 e do art. 3º do DL 1.894/81, na parte em que conferiram ao Ministro da Fazenda poderes para alterar as condições e o prazo de vigência do incentivo fiscal.

2. A segunda orientação sustenta que o art. 1º do DL 491/69 continua em vigor, subsistindo incólume o benefício fiscal nele previsto. Entendeu-se que tal incentivo previsto para ser extinto em 30.06.83, foi restaurado sem por prazo determinado pelo DL 1.894/81, e que, por não se caracterizar como incentivo de natureza setorial, não foi atingido pela norma de extinção do art. 41, § 1º do ADCT.

3. A terceira orientação é no sentido de que o benefício fiscal foi extinto em 04.10.1990, por força do art. 41 e § 1º do ADCT, segundo os quais "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", sendo que "considerar-se-ão revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos fiscais que não forem confirmados por lei". Entendeu-se que a Lei 8.402/92, destinada a restabelecer incentivos fiscais, confirmou, entre vários outros, o benefício do art. 5º do Decreto-Lei 491/69, mas não o do seu artigo 1º. Assim, tratando-se de incentivo de natureza setorial (já que beneficia apenas o setor exportador, e, apenas determinados produtos de exportação) e não tendo sido confirmado por lei, o crédito-prêmio em questão extinguiu-se no prazo previsto no ADCT.

4. Prevalência do entendimento segundo o qual o crédito-prêmio do IPI, previsto no art. 1º do DL 491/69, não se aplica às vendas para o exterior, realizadas após 04.10.90.

5. No caso concreto, a pretensão da inicial diz respeito a exportações realizadas após 04.10.90, o que, nos termos do entendimento majoritário, determina a sua improcedência.

6. Recurso especial a que se nega provimento. (STJ - Primeira Seção. RESP nº 652379. DOU 01/08/2006).

mais onerosamente os produtos menos essenciais, os quais, sempre são consumidos pelos contribuintes, detentores de uma maior capacidade econômica e, conseqüentemente, uma maior capacidade contributiva.

O IPI é um imposto de característica extrafiscal, vez que serve como atuação do estado na regulação das atividades econômicas desenvolvidas pela iniciativa privada, possibilitando o Estado estimular ou desestimular certos comportamentos do setor produtivo, principalmente pela flexibilidade da estipulação de suas alíquotas e pela desnecessidade do respeito ao princípio da anterioridade. Dentre as conotações extrafiscais, o IPI está impedido de incidir sobre os produtos destinados ao exterior em virtude da imunidade tributária prevista no art. 153, §3º, III do Texto Constitucional.

Outra conotação extrafiscal reside no crédito-prêmio de IPI, o qual concede o direito ao industrial-exportador e as *trading companies* de se creditarem dos tributos que seriam devidos quando da exportação dos produtos industrializados.

O crédito-prêmio surgiu com o Decreto-Lei nº 491/69 e teve sua duração estendida até a Constituição Federal de 1988, em virtude do Decreto-Lei nº 1.894/81, que, ao restabelecer o incentivo fiscal aos exportadores, revogou o prazo final estabelecido pelo Decreto-Lei nº 1658/79, que inicialmente havia determinado a extinção do referido incentivo para 30 de junho de 1983.

Com a entrada em vigor da CF, o crédito-prêmio continuou em vigor, pois estava em conformidade com os princípios constitucionais e, por não ser considerado um incentivo setorial, não estava inserido nos ditames do art. 41, §1º do ADCT, o qual estabeleceu o prazo de 2 (dois) anos para o fim dos incentivos existentes antes da Constituição Federal acaso não fossem expressamente renovados.

Ademais, a Lei nº 8.402/92 dispôs expressamente sobre o crédito-prêmio de IPI, retroagindo seus efeitos para 05/10/1990, quando este supostamente poderia ter sido revogado pela disposição do art. 41, §1º do ADCT.

Portanto, pode-se concluir que o crédito-prêmio de IPI, muito embora posicionamento contrário do Superior Tribunal de Justiça, iniciou-se com o Decreto-Lei nº

491/69 e teve seus efeitos gerados até a presente data, continuando a ser positivado no ordenamento jurídico pela Lei nº 8.402/92, estando apto a gerar seus efeitos jurídicos pelo ordenamento, possibilitando aos industriais que exportarem seus produtos e às empresas comerciais exportadoras de se creditarem no valor devido a título de IPI, possibilitando assim a sua compensação.

5. Bibliografia

- ALEXY, Robert. **Teoria de los Derechos Fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997.
- ÁLVARES, Manoel. Freitas, Vladimir Passos de (coord.). **Código Tributário Nacional Comentado**. 2. ed. Atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19. ed. rev. Atual. e amp. São Paulo: Malheiros, 2003.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Introdução ao Estudo do Imposto sobre Produtos Industrializados**, in RDP, 11/75.
- CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- CEZAROTI, Guilherme. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e o crédito-prêmio de IPI instituído pelo Decreto-Lei nº 491/69. In **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 93, São Paulo: jun., 1993.
- CEZAROTI, Guilherme. O crédito-prêmio de IPI instituído pelo decreto-lei nº 491/69 e a orientação do superior tribunal de justiça. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **IPI – Aspectos Jurídicos Relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. In BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- DERZI, Misabel. Família e Tributação. A vedação constitucional de se utilizar o tributo com efeito de confisco. In **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, 1989, v. 32.
- MACHADO, Hugo de Brito. NASCIMENTO, Carlos Valder do (org.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva e SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues. Crédito-prêmio – IPI. Empresa exportadora. Existência do direito ao estímulo não prescrito. Formas de utilização. Possibilidade de cessão do crédito a terceiro para utilização mediante compensação. Parecer. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **IPI – Aspectos Jurídicos Relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.
- MIGUEL, Luiz Carlos e MIGUEL, Eduardo Luís D. O Crédito-Prêmio de IPI e o Acordo Sobre Subsídios e Medidas Compensatórias. In **Revista de Estudos Tributários**. V. 7. n. 41, Porto Alegre: Jan-Fev, 2005.
- RIBEIRO, Maria de Fátima e DINIZ, Marcelo Lima de Castro. O Direito ao Crédito-Prêmio de IPI. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **IPI – Aspectos Jurídicos Relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 316.
- ROSA, Denerson Dias. Do histórico da tributação sobre o consumo. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **IPI – Aspectos Jurídicos Relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.
- ROTHENBURG, Walter Claudius. **Princípios Constitucionais**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1999.

TILBERY, Henry. O Conceito de essencialidade como critério de tributação, in **Estudos Tributários**. São Paulo, Resenha Tributária, 1974.

TORRES, Ricardo Lobo. O IPI e o Princípio da Seletividade, in **Revista de Direito Tributário** n° 18.

VINHA, Thiago Degelo e RIBEIRO, Maria de Fátima. Efeitos sócio-econômicos dos tributos e sua utilização como instrumento de políticas governamentais. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). **Tributação Justiça e Liberdade**. Curitiba: Juruá, 2004.

.....

março - 2007