



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**TERCEIRA CÂMARA**

---

<b>Processo nº</b>	10935.000217/2003-83
<b>Recurso nº</b>	136.376 Voluntário
<b>Matéria</b>	RESSARCIMENTO DE IPI
<b>Acórdão nº</b>	203-12.235
<b>Sessão de</b>	17 de julho de 2007
<b>Recorrente</b>	INDÚSTRIAS DE PIAS GHIEL PLUS LTDA.
<b>Recorrida</b>	DRJ-PORTO ALEGRE-RS

---

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/03/1998

Ementa: CRÉDITO-PRÊMIO. NATUREZA FINANCEIRA. NÃO ENQUADRAMENTO NA HIPÓTESE DE RESSARCIMENTO. EXTINÇÃO. A partir da revogação dos §§ 1º e 2º do Decreto-Lei nº 64.833/69, pelo Decreto-Lei nº 1.722, de 03 de dezembro de 1979, a feição desse incentivo se tornou definitivamente financeira, não se enquadrando nas hipóteses de restituição, ressarcimento ou compensação, na medida em que se desvinculou o referido incentivo de qualquer tipo de escrituração fiscal, passando seu valor a ser creditado a favor do beneficiário, em estabelecimento bancário, à vista de declaração de crédito instituída pela Carteira de Comércio Exterior do Banco do Brasil-CACEX. Além de não se enquadrar nas hipóteses em questão, o crédito-prêmio, instituído pelo Decreto-Lei nº 491/69, também resta extinto desde 30 de junho de 1983.

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. RESOLUÇÃO Nº 71/2005 DO SENADO DA REPÚBLICA. A Resolução do Senado nº 71, de 27/12/2005, ao preservar a vigência do que remanesce do art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 05/03/1969, se referiu à vigência que remanesceu até 30/06/1983, pois o STF não emitiu nenhum juízo acerca da subsistência ou não do crédito-prêmio à exportação ao declarar a inconstitucionalidade do artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.724, de 07/12/1979 e do inciso I do

artigo 3º do Decreto-Lei nº 1.894, de 16/12/1981. Precedentes do STJ. Não se pode ler a Resolução de forma que a mesma indique um comando totalmente dissociado do que ficou decidido na Suprema Corte, extrapolando a sua competência. Se algo remanesceu, após junho de 1983, foi a vigência do art. 5º do Decreto-Lei nº 491/69, e não do art. 1º, pois somente essa interpretação 'conforme a Constituição' guardaria coerência com o que ficou realmente decidido pela Suprema Corte, com os considerandos da Resolução Senatorial, com a vigência incontestada até o momento do art. 5º do Decreto-Lei nº 491/69 e com a patente extinção do benefício relativo ao art. 1º do Decreto-Lei nº 491/69, em 30 de junho de 1983.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.


ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva e Luciano Pontes de Maya Gomes. A Conselheira Sílvia de Brito Oliveira votou pelas conclusões.

  
ANTONIO BEZERRA NETO

Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis e Odassi Guerzoni Filho.

Ausentes os Conselheiros Dalton Cesar Cordeiro de Miranda e, justificadamente, Dory Edson Marianelli.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, <u>18, 09, 07</u>
 Marilda Cursino de Oliveira Mat. S/ape 91850

## Relatório

A interessada formalizou pedido de ressarcimento de Crédito Prêmio de IPI de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 491/69, de fl. 01, referente ao primeiro trimestre do ano de 1998.

A Delegacia da Receita Federal em Cascavel - PR indeferiu o pleito da contribuinte, com base no art. 1º da IN SRF nº 226/2002.

Cientificada, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, de fls. 22 a 60, na qual alegou, em síntese, que:

A extinção do crédito-prêmio pelo art. 1º, §2º do Decreto-Lei nº 1.658/79 não chegou a ocorrer, pois além dos Decretos-Leis nº 1.722/79 e nº 1.724/79 terem sido declarados inconstitucionais, o Decreto-Lei nº 1.894/81, restabeleceu a vigência do Decreto-Lei no 491/69, sem definição de prazo;

O crédito-prêmio, ao contemplar os exportadores em geral, não se caracteriza como incentivo de natureza setorial, não tendo, por essa razão, sofrido qualquer impacto em decorrência do disposto no Art. 41 do ADCT, tendo sido restaurados pela Lei nº 8.402/92.

A DRJ em Porto Alegre - RS, por unanimidade de votos, indeferiu a manifestação de inconformidade da impugnante, em decisão assim ementada:

*“Assunto: Imposto sobre Produto Industrializados – IPI*

*Período de apuração: 01/01/1998 a 31/03/1998*


*Ementa: Crédito-Prêmio de IPI*


*Os atos normativos da SRF estabelecem que não devem ser reconhecidos direitos creditórios decorrentes do incentivo em questão.*

*Solicitação Indeferida.”*

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada interpôs Recurso Voluntário tempestivo a este Segundo Conselho de Contribuinte, onde reafirmou os argumentos citados anteriormente na impugnação.

É o Relatório.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília	18, 09, 07
	
Marilda Cursino de Oliveira	
Mat. SIAPE 91650	

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 18, 09, 07  
  
Marilde Cursino de Oliveira  
Mat. SIAPE 91650

## Voto

Conselheiro ANTONIO BEZERRA NETO, Relator

Entendo que o crédito-prêmio de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 1969, está extinto, sim, desde junho de 1983 e que a Resolução Senatorial nº 71, de 2005, do Senado Federal, não muda esse estado de coisas. É de se ver.

Crédito-prêmio - art. 1º do Decreto nº 491/69

É um estímulo à exportação de manufaturados, de natureza financeira, instituído pelo art. 1º, *caput*, do Decreto-Lei nº 491/69. Apesar de, durante certo tempo, o mecanismo de recuperação do incentivo em comento ter se vinculado ao de apuração do IPI, o fato é que o mesmo jamais teve a natureza de crédito do IPI, tal como concebido na sistemática constitucional da não-cumulatividade desse imposto. Constituiu-se na verdade como um incentivo de natureza financeira, resultante da aplicação de determinado percentual (alíquotas constantes na TIPI) sobre as vendas efetuadas para o exterior, "como ressarcimento de tributos pagos internamente", cuja recuperação, aí sim, se fazia mediante dedução "do valor do Imposto sobre Produtos Industrializados incidente sobre as operações no mercado interno" (§ 1º do art. 1º do diploma do Decreto nº 491/69).

Conquanto o Decreto-Lei nº 491, de 1969, art. 1º, fizesse menção a "créditos tributários", o crédito-prêmio de IPI era na verdade um incentivo de natureza financeira, pois a referida norma jurídica não alterou, juridicamente falando, a feição ou os efeitos dos fatos geradores relativos aos "tributos pagos internamente" que estariam sendo ressarcidos.


É isso já foi, inclusive, objeto de discussão no STF, no RE nº 186.359-5, quando se analisava se o crédito-prêmio do IPI detinha natureza jurídica de incentivo fiscal ou resumia-se a outra espécie de "crédito financeiro". Nessa oportunidade, assim se pronunciou o Ministro Ilmar Galvão:

*"Trata-se, portanto, não propriamente de um incentivo fiscal, mas de um crédito-prêmio, de natureza financeira, conquanto destinado à compensação do IPI recolhido sobre as vendas internas ou de outros impostos federais, podendo, ainda, ser residualmente pago ao contribuinte em espécie, conforme previsto no art. 3º, §2º, II, letra "b", do mencionado Regulamento (Decreto nº 64.833/69)".*

*E prossegue:*

*"(...) E parece que ficou claro, aqui no meu voto, que, na verdade não se trata de um benefício fiscal, não é uma redução ou isenção de imposto, é antes um mero prêmio à exportação. Então, não é o caso de incidência de norma do Código Tributário Nacional, embora o Decreto-Lei nº 1.724, impropriamente, tenha falado em crédito tributário."*

Segundo o Ministro, não se revestindo de natureza jurídica tributária, a legislação relativa ao crédito-prêmio não estava sujeita ao regime jurídico tributário.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 18, 09, 07  
  
Marilde Cursino de Oliveira  
Mat. Slape 91650

Acontece que esse entendimento não era pacífico. A forte vinculação desse crédito financeiro com o IPI, cuja primeira forma de aproveitamento se dava por meio de dedução desse imposto (§ 1º do art. 1º do diploma do Decreto nº 491/69), dotava-lhe de uma natureza híbrida (financeira e fiscal), motivo assim de tanta controvérsia. Essa feição, também fiscal, podendo inclusive fazer transferência do referido crédito, obedecidas certas condições, para outro estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, da mesma empresa ou com o qual mantenha relação de interdependência (Decreto nº 64.833/69, art. 3º, §§ 1º e 2º, alínea b, item 1), fez com que a Receita Federal se tornasse o órgão competente para administrar esse incentivo financeiro até um determinado período (01 de abril de 1981). É disso que trataremos abaixo.

Crédito-prêmio se torna definitivamente um crédito de natureza apenas financeira em 01 de abril de 1981

Antes de analisarmos a mudança da natureza do crédito-prêmio que passou a comportar apenas uma feição meramente financeira, faz-se mister um levantamento dos dispositivos envolvidas nessa questão:

*"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." (grifei)*


Nesse período não havia surgido ainda o Regulamento propriamente dito do IPI, sendo este disciplinado pela Lei no 4.502/64 (imposto de consumo), cujos dispositivos foram adaptados para o IPI, até o surgimento do RIPI em 1972. Dessa forma, fez-se mister editar-se, temporariamente, o Decreto nº 64.833/69, que veio regulamentar o referido incentivo. Entre outros dispositivos, o seu art. 3º, § 2º, letra b, II, que veio regulamentar os §§ 1º e 2º do Decreto-Lei nº 491/69, além de regulamentar a possibilidade típica de utilização (compensação) instituída pelo § 1º do Decreto-Lei nº 491/69, foi criada uma modalidade atípica de utilização, na esteira da previsão contida no § 2º do mesmo Decreto-Lei, qual seja, a transferência do crédito-prêmio não utilizado no abatimento do IPI para outros estabelecimentos da mesma empresa ou de empresas interdependentes, nos seguintes termos:

*"Art 3º Os créditos tributários previstos no art. 1º deste Decreto somente poderão ser lançados na escrita fiscal à vista de documentação que comprove a exportação efetiva da mercadoria, atendidas as normas baixadas pelo Ministério da Fazenda. (g.n)*

*§ 1º Os créditos tributários serão deduzidos do valor do imposto sobre produtos industrializados devido nas operações do mercado interno.*

*§ 2º Feita a dedução e havendo excedente de crédito, poderá o estabelecimento industrial exportador;*

*Dy*

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 18, 09, 07  
  
Marilde Cursino de Oliveira  
Mat. Sipe 91650

a) *manter o crédito excedente para compensações parciais e sucessivas, inclusive transferi-lo, total ou parcialmente, para os exercícios seguintes:*

b) *transferi-lo, mediante prévia comunicação por escrito ao órgão da Secretaria da Receita Federal a que estiver jurisdicionado para a escrita fiscal:*

*I - de outro estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, da mesma empresa;*

*II - de estabelecimento industrial ou equiparado a industrial com o qual mantenha relação de interdependência, atendida a conceituação do artigo 21, § 7º, do Decreto número 61.514, de 12 de outubro de 1967." (grifei)*

*RIP/72 - Aprovado pelo Decreto nº 69.896, de 6 de janeiro de 1972 - arts. 35 e 38:*

*"Art. 35 As empresas fabricantes poderão creditar-se da importância correspondente ao imposto, calculado como se devido fosse, sobre suas vendas de produtos manufaturados para o exterior, na forma do artigo 1º do Decreto-Lei nº 491, de 1969, e regulamentação decorrente (g.n).*

*Art. 38 São asseguradas a manutenção e utilização do crédito do imposto relativo as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem efetivamente utilizados na industrialização de produtos:*

*I - omissis;*

*II - omissis.*

*Parágrafo único: Quando não for possível a sua utilização pelo sistema de crédito, será permitido o ressarcimento do imposto, por via de restituição no caso do inciso II, e por qualquer outra forma autorizada pelo Ministro da Fazenda, na hipótese de que trata o art. 35." (g.n)*

A partir 03 de dezembro de 1979, foram revogados os §§ 1º e 2º do Decreto-Lei nº 491/69, pelo Decreto-Lei nº 1.722:

Decreto-Lei nº 1.722, de 3 de dezembro de 1979

*"Art. 1º Os estímulos fiscais previstos nos art. 1º e 5º do Decreto-Lei nº 491/69, de 05 de março de 1969, serão utilizados pelo beneficiário na forma, condições e prazo, estabelecidos pelo Poder Executivo.*

*(..)*

*Art. 3º - O § 2º, do art. 1º, do Decreto-Lei nº 1.658, de 24 de janeiro de 1979, passa a vigorar com a seguinte redação:*

*§ 2º O estímulo será reduzido de vinte por cento em 1980, vinte por cento em 1981, vinte por cento em 1982 e de dez por cento até 30 de junho de 1983, de acordo com ato do Ministro de Estado da Fazenda.*

(...)

*Art. 5º Este Decreto-Lei entrará em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1980, data em que ficarão revogados os parágrafos 1º e 2º do Decreto-Lei nº 491, de 05 de março de 1969, o § 3º, do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.456, de 7 de abril de 1976, e demais disposições em contrário.”*

Como conseqüência da revogação dos §§ 1º e 2º do Decreto-Lei nº 491/69, derogou-se automaticamente todo o art. 3º do Decreto nº 64.833/69, vez que este lastreava-se totalmente nos parágrafos revogados. De forma expressa, o Decreto nº 64.833/69 foi totalmente revogado apenas em 25/04/91, pelo Decreto s/n, publicado no Diário Oficial da União (DOU) do dia 26, seguinte.

Mas, o que importa, para o caso que se cuida, é que ninguém pode negar que a partir da revogação dos §§ 1º e 2º do Decreto-Lei nº 64.833/69, pelo Decreto-Lei nº 1.722, de 03 de dezembro de 1979, a feição desse incentivo se tornou definitivamente financeira quando se desvinculou totalmente o referido incentivo de qualquer tipo de escrituração fiscal. Mais precisamente a partir 01 de abril de 1981, com a edição da Portaria MF nº 89, respaldada unicamente nas revogações efetuadas pelo referido Decreto-Lei nº 1.722/79, não afetadas pelas declarações de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 1.724/79, art. 1º, e 1.894/81, art. 3º, I, ficou expressamente vedado sua escrituração em livros previstos na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados. A partir de então o valor correspondente ao incentivo financeiro passou a ser creditado a favor do beneficiário, em estabelecimento bancário, à vista de declaração de crédito, instituída pela Carteira de Comércio Exterior do Banco do Brasil - CACEX. Tais disposições foram também confirmadas por intermédio da Portaria MF nº 292, de 17/12/1981, que assim dispôs:

Portaria MF nº 292/81:

“(…)

*I - O valor do benefício de que trata o artigo 1º, do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969, será creditado a favor da empresa em cujo nome se processar a exportação, em estabelecimento bancário.*


*I.1 - O crédito será efetuado à vista de declaração de crédito, cujo modelo será instituído pela Carteira de Comercio Exterior do Banco do Brasil S.A. - CACEX, ouvida a Secretaria da Receita Federal.*


*I.2 - Fica vedada a escrituração do benefício fiscal a que se refere este item em livros previstos na legislação do Imposto Sobre Produtos Industrializados.*

(…)”.

PARECER CST nº 07/81

*“... 4. A nova modalidade de utilização, instituída pela Portaria nº 89/81, abrange o estímulo auferido pelas empresas com Programas Especiais de Exportação (BEFIEX) aprovado na forma do disposto pelo Decreto-Lei nº 1.219, de 15 de maio de 1972, às quais haja sido assegurado, nos termos do artigo 16 do mencionado diploma legal, prazo mínimo de manutenção do incentivo fiscal, calculado às*



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, <u>18</u> / <u>09</u> / <u>07</u>

Marilda Cursino de Oliveira Mat. SIAPE 91650

CC02/C03 Fls. 8
--------------------

*alíquotas em vigor na data-base expressamente fixada no 'Termo de Garantia' firmado com a União, ou indicadas na Lina anexa à Resolução CIEX n.º 2/79, quando aquela data for anterior a 24 de janeiro de 1979 (IN SRF n.º 98, de 23 de setembro de 1980). Admitir-se-á o aproveitamento de tal estímulo, de acordo com as normas da legislação anterior (dedução do IPI e ressarcimento em dinheiro), exclusivamente com relação ao incentivo correspondente a exportações de produtos cujo embarque para o exterior haja ocorrido antes de 1º de abril de 1981 (item XIX da Portaria 89/81). (...)"*. (grifei)

Cabe salientar ainda que é estreme de dúvidas que as declarações de inconstitucionalidade somente alcançaram os dispositivos em questão naquilo que implicaram delegação de atribuições legislativas, privativas do legislador, portanto, o art. 5º do Decreto-Lei n.º 1.722/79 permaneceu incólume.

Por conseguinte, o crédito-prêmio do IPI, a partir de abril de 1981, passou a ter natureza financeira e sistemática própria de processamento, nos termos das Portarias MF n.ºs. 89, de 1981, e 292, de 17 de dezembro de 1981, e alterações, normas que não previam trâmite de pedidos do benefício em questão pelas unidades da Secretaria da Receita Federal, por não se enquadrar nas hipóteses de restituição, ressarcimento ou compensação. Repita-se, mesmo de forma insistente, é que as formas anteriores de aproveitamento do crédito-prêmio, estabelecidas nos §§ 1º e 2º do art. 1º do Decreto-Lei n.º 491, de 1969, e regulamentadas pelo art. 3º do Decreto n.º 64.833/69, foram derogadas pelo art. 5º do Decreto-Lei n.º 1.722, de 1979, tendo sido o crédito-prêmio desvinculado da sistemática do IPI, nos termos da citada Portaria MF n.º 292, de 1981.


Nesse passo, com a função de orientar os seus órgãos julgadores que lidavam com pedidos do referido incentivo financeiro, a SRF emitiu o Ato Declaratório SRF n.º 31/99, cujo objetivo limitou-se a informar que o crédito-prêmio não mais se enquadrava nas hipóteses de restituição, ressarcimento ou compensação o crédito-prêmio instituído pelo Decreto-Lei n.º 491/69.

Posteriormente, considerando a natureza do referido benefício, bem assim o fato de que o referido benefício também estaria extinto desde 1983, a SRF também resolveu editar a IN SRF n.º 226, de 18 de outubro de 2002, normatizando que se indeferisse liminarmente as solicitações relativas ao ressarcimento, restituição ou utilização do referido crédito financeiro.

A finalidade de ambos os atos administrativos citados é clara e evidente: visavam dar tratamento mais célere aos pedidos notoriamente desamparados de fundamento legal, de cunho explicitamente temerário e protelatório. Dessa forma, busca-se otimizar os recursos públicos, em cumprimento aos princípios da eficiência e economia processual, que devem sempre nortear a ação estatal, possibilitando, pois, a apreciação de inúmeros outros pedidos cujo fundamento é relevante e ainda passível de discussão administrativa

Dessa forma, o recurso deve ser improvido simplesmente por essa circunstância: o objeto do pleito não se enquadra nas hipóteses de restituição ou ressarcimento.

Porém, apenas por amor ao debate e *ad argumentandum tantum*, mesmo que o objeto do pleito se tratasse de restituição, ressarcimento ou compensação, o mesmo deveria ser indeferido, dado sua extinção em 1983, senão vejamos.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, <u>18</u> / <u>09</u> / <u>07</u>

Marilda Cursino de Oliveira Mat. S/ape 91650

Alegação de que o Decreto-Lei nº 1.894/91 teria restabelecido a sistemática do art. 1º do Decreto-Lei nº 491/69, por tê-lo regulado inteiramente

O estímulo fiscal à exportação, instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 491/69, alcançava exclusivamente as vendas efetuadas por “empresas fabricantes e exportadoras de produtos manufaturados”, isto é, apenas o produtor-vendedor podia beneficiar-se do referido incentivo.

Posteriormente, com a edição do Decreto-Lei nº 1.894/81, foi alterada a sistemática de concessão do incentivo, de modo a permitir o seu recebimento também pelas empresas comerciais exportadoras. Nesta hipótese, ficou vedada a percepção do benefício pelo produtor-vendedor conforme se depreende dos dispositivos transcritos abaixo:

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

(...)

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

(...)

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

*Art 2º - O artigo 3º do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, passa a vigorar com a seguinte redação:*

*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.” (grifei)*

Assim, a mudança fundamental trazida com o aludido decreto-lei, no tocante ao crédito-prêmio, foi simplesmente incluir as empresas comerciais exportadoras no rol daquelas que poderiam ser contempladas com o incentivo. Apenas isso. Quando houvesse a intervenção da empresa comercial exportadora, o benefício seria devido a esta e não mais ao produtor-vendedor, para se evitar a duplicidade de pagamento do incentivo sobre um mesmo fato.

Neste sentido, com o devido respeito aos argumentos trazidos pela recorrente, respaldados, inclusive, em decisões judiciais, não nos parece correta a interpretação que tenta extrair do Decreto-Lei nº 1.894/81 o entendimento de que, a partir de sua edição, teria sido restabelecido o estímulo fiscal criado no Decreto-Lei nº 491, de 05/03/1969, em face de ter regulamentado toda a matéria. Ora, isto não pode ser afirmado, tendo em vista que o seu único objetivo, como já ressaltado, foi o de estender o benefício às empresas exportadoras de produtos nacionais, dependentemente de serem as fabricantes, enquanto vigorasse o art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 05/03/1969. De mais a mais, não penso que essa simples disposição

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 18, 09, 07  
Maride Cursino de Oliveira  
Mat. Siape 91650

específica cubra todo o disciplinamento que é exigido desse incentivo e que está regrado, exaustivamente, no Decreto n.º 64.833/69, até a sua revogação completa pelo Decreto s/n. de 25/04/91, publicado no Diário Oficial da União (DOU) do dia 26, seguinte.

Alegação de que o Decreto-Lei n.º 1.894/91, ao restabelecer a sistemática do Art. 1º do Decreto-Lei n.º 491/69, teria perpetuado o prazo de validade do crédito-prêmio, interferindo na escala gradual de extinção já existente

Quanto a esse ponto, releva ressaltar que, anteriormente à entrada em vigor do supracitado Decreto-Lei (n.º 1.894/81), foi editado o Decreto-Lei n.º 1.658, de 24/01/1979, que previa a redução gradual do referido benefício, a partir de janeiro daquele ano, até a sua extinção total, em 30 de junho 1983:

*"Art. 1º - O estímulo fiscal de que trata o artigo 1º do Decreto-Lei n.º 491, de 5 de março de 1969, será reduzido gradualmente, até sua definitiva extinção.*

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

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

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


Ainda naquele mesmo ano, o governo baixou o Decreto-Lei n.º 1.722, de 03/12/1979, que deu nova redação ao art. 1º, § 2º, do Decreto-Lei n.º 1.658, de 24/01/1979, *verbis*:

*"Artigo 3º - O § 2º do artigo 1º, do Decreto-Lei n.º 1.658, de 24 de janeiro de 1979, passa a vigorar com a seguinte redação:*

*§ 2º - O estímulo será reduzido de 20% (vinte por cento) em 1980, 20% (vinte por cento) em 1981, 20% (vinte por cento) em 1982 e de 10% (dez por cento) até 30 de junho de 1983, de acordo com ato do Ministro de Estado da Fazenda".(grifei)*

Nesse contexto, antes da expiração do prazo fixado no § 2º do art. 1º do Decreto-Lei n.º 1.658, de 24/01/1979, com a nova redação que lhe foi dada pelo artigo 3º do Decreto-Lei n.º 1.722, de 03/12/1979, é que o indigitado Decreto-Lei n.º 1.894/1981 sobreveio.

Assim, como podia ser "restaurado" algo que ainda não deixara de existir, estando em plena vigência (ainda que reduzido)? Outrossim, não prospera o argumento de que

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, <u>18</u> / <u>09</u> / <u>07</u>

Marilde Cursino de Oliveira Mat. SIAPE 91650

CC02/C03 Fls. 11
---------------------

a simples menção ao Decreto-Lei n.º 491/69, a qual se encontra no inciso II do art. 1.º do Decreto-Lei n.º 1.894/81, teria similarmente “restaurado” o crédito-prêmio. A alegação não subsiste, pelas mesmas razões já aduzidas ao fato de que se trata, no caso, de uma simples referência ao Decreto n.º 491/69 para melhor contextualizar a mudança específica pretendida. Simplesmente isso. Não se pode extrair nada mais do que isso. Aliás, algo pode ser extraído, sim. Não podemos esquecer que o real objetivo dessa mudança foi dar início a um programa especial de estímulo financeiro às exportações, dessa feita, através de contratos específicos de exportação (Programas especiais de Exportação - Befiex) para empresas que se comprometessem a atingir certos limites mínimos de exportação e investimento, a teor do art. 9.º do Decreto-Lei n.º 1.219/72:

*“Art 9º Os créditos tributários instituídos pelo Decreto-Lei n.º 491, de 5 de março de 1969, que não puderem ser utilizados pelo estabelecimento industrial executor do programa mencionado no artigo 1º, no pagamento dos impostos devidos nas operações do mercado interno, poderão, desde que já contabilizados como receita da empresa geradora de tais créditos, ser transferidos para as outras empresas participantes do mesmo programa, as quais, por sua vez, os utilizarão de acordo com a forma e a sistemática estabelecidas pela legislação em vigor.*

§ 1º omissis

§ 2º omissis

*Art. 15. Os benefícios fiscais previstos na legislação em vigor não poderão ser usufruídos cumulativamente com os estabelecidos neste Decreto-Lei.*

*Art. 16. As empresas participantes de programas habilitadas aos benefícios deste Decreto-Lei, e dos quais decorreram investimentos novos em montantes mínimos a serem fixados pelo Ministro da Fazenda, poderá ser assegurado um prazo mínimo de manutenção dos incentivos fiscais à exportação vigorantes na data da aprovação do programa.” (grifei)*

Eis aí, às escâncaras, o verdadeiro objetivo da referida alteração legal, que não se sabe por que foi tão olvidada.

Dessa forma, a extinção estaria confirmada para 30 de junho de 1983, ressalvado o direito das empresas titulares de Programas Befiex, às quais tinha sido concedido Garantia de Manutenção e Utilização de Incentivos Fiscais, nos termos do art. 16 do Decreto-Lei n.º 1.219, de 15 de maio de 1972, a prazo certo.

O caso é, na verdade, mais simples do que parece: editaram-se 2 (duas) normas primárias, em 1979, prevendo, em ambos os diplomas (Decreto-Lei n.º 1.658, de 24 de janeiro de 1979, e Decreto-Lei n.º 1.722, de 03 de dezembro de 1979), o fim de um dado benefício fiscal, então em vigor, em uma certa data em 1983. Quase que simultaneamente, apenas quatro dias depois, foi editado o Decreto-Lei n.º 1.724, de 07 de dezembro de 1979 (posteriormente declarado inconstitucional), que, sem alterar o prazo fatal para a extinção do benefício, veio apenas delegar competência ao Ministro da Fazenda, dentro dos limites impostos pelo Decreto n.º 1.658/79, com a redação dada pelo Decreto-Lei n.º 1.722/79, autorizando a aumentar ou reduzir, temporária ou definitivamente, ou extinguir os estímulos fiscais de que tratam os arts.

1º e 5º do Decreto-Lei nº 491/69. Posteriormente, veio a ser editada norma em 1981, quase dois anos antes da data fatal prevista para a extinção do aludido estímulo, alterando o leque de beneficiários do citado benefício, sem, contudo, alterar o prazo, então em transcurso, previsto para o seu término em 30/06/1983. É claro que a norma específica determinando um prazo deve prevalecer sobre uma alteração que deixou em aberto esse aspecto.

Alegada antinomia lógica entre o § 2º do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.658/79 e o art. 1º do Decreto-Lei nº 1.724/79 ou do art. 3º do Decreto-Lei nº 1.894/81

**§ 2º do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.658, de 24 de janeiro de 1979 (com a redação do Decreto-Lei nº 1.722, de 03 de dezembro de 1979):**

*"§ 2º - O estímulo será reduzido de 20% (vinte por cento) em 1980, 20% (vinte por cento) em 1981, 20% (vinte por cento) em 1982 e de 10% (dez por cento) até 30 de junho de 1983, de acordo com ato do Ministro de Estado da Fazenda".*

**Art. 1º do Decreto-Lei nº 1.724, de 07 de dezembro de 1979**

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

**Art. 3º Decreto-Lei nº 1.894, de 16 de dezembro de 1981:**

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

*I - estabelecer prazo, forma e condições, para sua fruição, bem como reduzi-los, majorá-los, suspendê-los ou extingui-los, em caráter geral ou setorial; (Expressões suspensas pela Resolução do Senado Federal nº 71, de 2005)*

*II - estendê-los, total ou parcialmente, a operações de venda de produtos manufaturados nacionais, no mercado interno, contra pagamento em moeda de livre conversibilidade;*

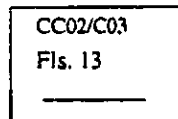
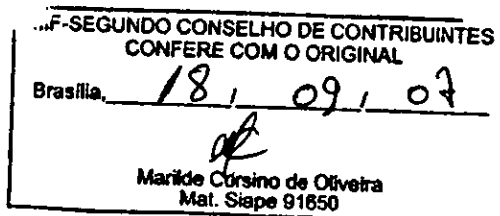
*III - determinar sua aplicação, nos termos, limites e condições que estipular, às exportações efetuadas por intermédio de empresas exportadoras, cooperativas, consórcios ou entidades semelhantes."*

O professor Paulo de Barros Carvalho é lacônico quanto a essa matéria "Com a publicação do Decreto-Lei nº 1.724, de 07 de dezembro de 1979, foi delegada ao Ministro da Fazenda competência para dispor sobre o modo de aproveitamento do Crédito-prêmio, bem como sobre prazo de validade e alíquotas a serem aplicadas, revogando por completo as normas veiculadas pelo Decreto-Lei nº 1.658/79."<sup>1</sup>

Na mesma pisada outros doutrinadores de escol procederam da mesma forma ao longo dos diversos livros de pareceres editados sobre a matéria.

Comungo do entendimento de que a utilização do expediente da derrogação (revogação tácita) deve ser efetuada de maneira cautelosa, afinal estamos saindo do campo do

<sup>1</sup> Crédito-prêmio de IPI - Estudos e Pareceres - Editoras Manole e Minha Editora, pg. 14.



direito positivo e adentrando ao campo dos conceitos e implicações lógicas, como bem advertiu Kelsen, na medida em que não é a simples ponência de nova regra jurídica no ordenamento o suficiente para promover solução a determinado conflito:

*"In summary, it should be pointed out that the importance in legal theory is: that principles of derogation are not logical principles, and that conflicts between norms remain unsolved unless derogation norms are expressly stipulated or silently presupposed, and that the science of law is just as incompetent to solve by interpretation existing conflicts between norms, or better, to repeal the validity of positive norms, as its incompetent to issue legal norms."*<sup>2</sup>

A abordagem kelseniana no sentido de assumir a natureza 'alógica' das normas converge para sua atitude de considerar a existência de uma norma apenas a partir de um ato de vontade realmente concreto. Esse entendimento vai ao encontro do entendimento do pai da lógica deontica, em seu clássico *Norms, Truth and Logic* (1983): o filósofo finlandês Von Wright.

Von Wright, apesar de ser o criador da lógica deontica (lógica do 'dever ser'), em sua última fase, passa a ser cético quanto ao real papel da lógica em um ordenamento jurídico. Segundo o mesmo, as relações que existem entre as normas não são genuinamente lógicas, mas relações que se constituem em um sentido muito mais fraco que as implicações lógicas. Tais relações ele convencionou chamar de '*rational willing*' (vontade racional).

Vejamos as palavras do próprio filósofo G. H. Von Wright em seu ensaio "*Is there a logic of norms?*"<sup>3</sup>:

*"Deontic logic, born in its modern form in the early fifties, has remained something of a problem child in the family of logical theories. The respects in which it appears problematic are chiefly the following three:*

*a) Since norms are usually thought to lack truth-value, how can logical relations such as contradiction and entailment (logical consequence) obtain between norms? Critics of the very possibility of a logic of norms used to call norms 'a-logical'.*

*There is also an opinion according to which norms are true or false. Perhaps it can be successfully defended for some type(s) of norm. (The concept norm is not easy to delineate.) Norms as prescriptions of human conduct, however, may be pronounced (un)reasonable, (un)just, (in)valid when judged by some standards which are themselves*

<sup>2</sup> Kelsen, Hans - *Derogation - Essays in Jurisprudence in Honor of Roscoe Pound*. Editor Ralph Newman. The Bobb's Merrill Co, pg.1437. Tradução livre: 'Em resumo, deve-se sublinhar como importante, na teoria legal: que os princípios da 'derrogação' não são princípios lógicos e os conflitos entre normas permanecem não resolvidos, a menos que as normas derogatórias sejam expressamente estipuladas ou pressupostas silenciosamente, e que a ciência do direito é incompetente para resolver por meio de interpretação conflitos existentes entre normas, ou melhor, para repilir a validade de normas positivas, como acontece de ser incompetente para emitir normas legais'.

<sup>3</sup> *Acta Philosophica Fennica - Vol. 60 - Six Essays in Philosophical Logic— Is there a logic of norm?* - Editor Llkka Niiniluoto.

*normative— but not true or false. And a good many, perhaps most, norms are prescriptive. b) omissis; c) omissis. (...)*<sup>4</sup>

Nesse passo, nossos doutrinadores, ao olvidar essas preciosas lições concedidas pelos grandes mestres do direito e da lógica, ferem o princípio mais importante que existe em nosso ordenamento jurídico - o princípio da legalidade -, justamente o princípio em nome do qual começou toda essa controvérsia a respeito do crédito-prêmio, consubstanciado nas declarações de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis n.ºs 1.724/79 e 1.894/91. Fazendo letra morta esse mesmo princípio da legalidade que se procurou preservar, quando das indigitadas declarações de inconstitucionalidade, querem agora, e a todo custo, considerar que uma norma concretamente posta pelo legislador (Decreto-Lei n.º 1.658/79) seja considerada derogada, apenas por um conflito parcial no campo da lógica e muito mal vislumbrado, diga-se de passagem.

Segundo Kelsen, um verdadeiro conflito entre normas ocorre se, ao se obedecer ou aplicar uma determinada norma, a outra norma é necessariamente violada e vice-versa. Um conflito parcial de normas, por outro lado, ocorre se, ao se obedecer uma determinada norma, a outra é possivelmente violada. Vejamos o exemplo dado pelo próprio Kelsen a esse respeito:

*"Examples of conflicts of norms which are only possible (not necessary) are:*

*IV— Norm (1) : All persons shall forbear to lie.*

*Norm (2) : Physicians shall lie, if this will help their patients.*

*In obeying norm (2), norm (1) is necessarily violated; but in obeying norm (1) there is only a possibility of violating norm (2) (if a physician lies). The conflict is bilateral, but only in a partial way. It is a necessary on one side, the side of norm (2), and a possible conflict on the other side, namely, the side of norm (1)."*<sup>5</sup>

Trazendo o exemplo acima para o caso que se cuida:

<sup>4</sup> Tradução Livre: "A Lógica de Deontica, nascida em seu forma moderna nos últimos cinquenta anos, tem se comportado como 'uma criança imatura' dentro 'família' das teorias lógicas em geral. Os aspectos problemáticos não muito bem resolvidos são principalmente os três seguintes: a) Desde que as normas são pensadas comumente como carentes de 'valor de verdade', como podem as relações lógicas tais como a 'contradição' e 'implicação lógica' (consequência lógica) se fazer presente entre normas? Os críticos dessa possibilidade de existir uma 'lógica das normas' costumam designar as normas com um status de "a-lógicas". Há também uma opinião de acordo com a qual normas podem possuir valores de verdade ou falsidade. Talvez isso possa ser bem defendido para alguns tipos de normas. (A norma que envolve conceito não é fácil de delinear.) Normas como prescrições de conduta humana, entretanto, podem ser consideradas razoáveis ou não razoáveis, justas ou injustas, válidas ou inválidas quando julgadas por alguns padrões que são eles mesmos normativos - mas não verdadeiras ou falsas. E, para um bom número de estudiosos, talvez para maioria, as normas são essencialmente 'prescritivas'. b) omissis; c) omissis (...)"

<sup>5</sup> Kelsen, Hans - Derogation - Essays in Jurisprudence in Honor of Roscoe Pund. Editor Ralph Newman. The Bobb's Merrill Co, pg. 1.438. Tradução livre: "Exemplos de conflitos de normas que são somente 'possíveis' (não necessários) são: IV - Norma (1): Todas as pessoas devem evitar a mentira. Norma (2): Médicos devem mentir se isso ajuda a seus pacientes. Ao obedecer a norma (2), a norma (1) está necessariamente sendo violada; mas ao obedecer a norma (1) há apenas uma possibilidade empírica de violação da norma (2) (se um médico mente). O conflito é bilateral; mas somente de uma forma parcial. É necessário em um lado, no lado da norma (2), e em um conflito possível no outro lado, a saber, o lado da norma (1)."

Norma (1) - § 2º do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.658, de 24 de janeiro de 1979 (com a redação do Decreto-Lei nº 1.722, de 03 de dezembro de 1979): "§ 2º - O estímulo será reduzido de 20% (vinte por cento) em 1980, 20% (vinte por cento) em 1981, 20% (vinte por cento) em 1982 e de 10% (dez por cento) até 30 de junho de 1983, de acordo com ato do Ministro de Estado da Fazenda".

Norma (2) - art. 1º do Decreto-Lei nº 1.724, de 07 de dezembro de 1979: o Ministro de Estado da Fazenda fica autorizado a aumentar ou reduzir, temporária ou definitivamente, ou extinguir os estímulos fiscais de que tratam os arts. 1º e 5º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969.

A aplicação das prescrições da norma (1) não se constitui em uma violação da norma (2). E a aplicação da norma (2) é apenas possivelmente uma violação da norma (1), caso se antecipe ou se prorogue, por exemplo, a data fatal para extinção desse benefício (30 de junho de 1983). Por outro lado, se o Ministro da Fazenda, em 30 de junho de 1983, baixa uma portaria consubstanciando definitivamente a extinção do crédito-prêmio em consonância com a prescrição contida no Decreto-Lei nº 1.658/79, onde está a antinomia lógica entre as referidas normas?

Afora isso, para se vislumbrar um mínimo de coerência na tese que propaga, relativa à derrogação tácita do referido decreto-lei, como explicar as colocações abaixo:

a) por qual motivo o Decreto-Lei nº 1.724, de 07 de dezembro 1979, foi editado quatro dias apenas após a edição do Decreto-Lei nº 1.658/79, com a alteração do Decreto-Lei nº 1.722, de 03 de dezembro de 1979? Para revogar o Decreto-Lei nº 1.658/79? Lógico que não! Ou melhor, usando a terminologia de Von Wright: é racional que não seja assim! Pois, aí sim, o "Legislador racional" cometeria um verdadeiro contra-senso. Ora, a alteração da sistemática de redução gradual das alíquotas efetuada pelo alteração do Decreto-Lei nº 1.722/79 não modificou a data fixada para a extinção definitiva do crédito-prêmio, estabelecida pelo Decreto-Lei nº 1.658/79. Mais: corroborou expressamente a data limite de vigência do subsídio - dia 30 de junho de 1983. A intenção era visivelmente aperfeiçoar a sistemática de redução gradual, visando conferir maior flexibilidade ao processo de extinção do subsídio. O Ministro da Fazenda passava a dispor de poderes delegados que lhe possibilitavam graduar, agora livremente, ao longo do ano, conforme a conveniência da política econômica, os pontos percentuais de extinção do crédito-prêmio correspondentes ao período (20% ao ano). Então, é claro que o Decreto nº 1.724/79 foi editado dentro de um contexto que visaria corroborar essa flexibilidade de graduação ao longo do ano, delegando poderes ao Ministro para tanto, mas respeitando o prazo fatal de 30 de junho de 1983. Apenas isso, e não revogar tacitamente o decreto-lei editado quatro dias antes!

b) Se o Decreto-Lei nº 1.658/79 foi derogado pelo Decreto-Lei nº 1.724/79, haveria necessidade de o Decreto-Lei nº 1.894/81 também vir a "reforçar" essa derrogação? Como pode ser isso? Derrogado duas vezes? Vê-se que a tese contrária carece, e muito, de um mínimo de coerência.

Dessa forma, não vislumbramos essa "total antinomia" tão propalada pela doutrina, seja formal ou material, e até mesmo de incompatibilidade lógica, entre as prescrições do Decreto-Lei nº 1.658/79 e as do Decreto-Lei nº 1.894/81 ou do Decreto-Lei nº 1.724/79.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 18 109 107

Marilda Cursino de Oliveira  
Mat. Sisepe 91650

MIF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 18, 03, 07  
Marilde Cursino de Oliveira  
Mat. Siape 91650

Logo, descartada está a tese de que a revogação tácita do Decreto-Lei n.º 1.658, de 24/01/1979, teria ocorrido em função de o Decreto-Lei n.º 1.894, de 16/12/1981, ter regulado inteiramente a matéria ou seu conteúdo legal ser incompatível com a norma anterior (art. 2.º, § 1.º, da LICC).

**Análise do efeito das Declarações de Inconstitucionalidade do art. 1.º do DL n.º 1.724/79 e inciso I do art. 3.º do DL n.º 1.894/81 sobre possível derrogação do DL n.º 1.658/79**

Vamos agora conceder um crédito à tese ora combatida. Vamos supor que por aquela propalada e equivocada implicação lógica o dispositivo do Decreto-Lei n.º 1.658/79, que continha a data fatal para extinção do benefício, tenha sido de fato derogado. No entanto, é cediço que nosso ordenamento jurídico, na esteira dos ensinamentos de Kelsen, não tolera o efeito repristinatório, quando a norma derogatória é por sua vez revogada por outra norma. Esquecem-se, porém, que essa regra tem uma exceção pacificamente reconhecida pela doutrina: a declaração de inconstitucionalidade, com efeitos *ex tunc*, produz efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional (Decreto-Lei n.º 1.724/79), implicando excepcionalmente a revalidação das normas que a lei viciada eventualmente tenha revogado (Decreto-Lei n.º 1.658/79), não apenas no controle abstrato de inconstitucionalidade, mas também no controle difuso, quando a norma é suspensa por meio de resolução do Senado, *ex-vi do art. 1.º do Decreto n.º 2.346/97*. Ora, esse é exatamente o caso. Afinal, não há dúvidas de que a Resolução n.º 71/2005, do Senado, cumpriu exatamente esse papel. Assim, seja de uma maneira ou de outra, o DL n.º 1.658/79 ou não foi derogado ou, se o foi, foi revalidado com a indigitada declaração de inconstitucionalidade:

**Análise do efeito das Declarações de Inconstitucionalidade do art. 1.º do Decreto-Lei n.º 1.724/79 e inciso I do art. 3.º do Decreto-Lei n.º 1.894/81 sobre a vigência do Crédito-Prêmio**

De fato o art. 1.º do DL n.º 1.724/79 e o inciso I do art. 3.º do DL n.º 1.894/81 foram declarados inconstitucionais em sede de controle difuso de inconstitucionalidade.

Acontece que a declaração de inconstitucionalidade destes dois dispositivos não interferiu na vigência do art. 1.º, § 2.º, do Decreto-Lei n.º 1.658, de 24/01/1979, quer na sua redação original, quer na redação introduzida pelo art. 3.º do Decreto-Lei n.º 1.722, de 03/12/1979, uma vez que este último dispositivo legal nunca foi formalmente declarado inconstitucional, conforme, inclusive vinha recentemente se posicionando o STJ.

Merece grande destaque, então, o fato de que o Pretório Excelso limitou-se a declarar, incidentalmente, a inconstitucionalidade das delegações previstas nos dispositivos a que se refere, não emitindo qualquer pronunciamento sobre a extinção ou não do guerreado benefício fiscal.

Ao contrário, limitou-se a declarar inconstitucionais os indigitados preceptivos legais que autorizavam o Ministro de Estado a aumentar ou reduzir, temporária ou definitivamente, suspender ou extinguir os estímulos fiscais concedidos pelos arts. 1.º e 5.º do Decreto-Lei n.º 491/69.

Tais inconstitucionalidades macularam, então, todos os atos normativos secundários originados da viciada delegação de poderes, tanto os atos que intentaram reduzir

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 18, 09, 07
<i>de</i>
Marilde Cursino de Oliveira Mat. Siepe 91650

CC02/C03 Fls. 17
---------------------

ou extinguir o subsídio quanto os atos que intentaram majorar o subsídio ou prorrogaram-lhe a vigência além de 30 de junho de 1983.

Neste último caso estão as Portarias Ministeriais n.ºs 252/82 e 176/84, que, fundadas nas inconstitucionais delegações de poderes dos Decretos-Leis n.ºs 1.724/79 e 1.894/81, respectivamente, tentaram prorrogar o prazo de vigência do subsídio, sucessivamente, para 30 de abril de 1985 e 1º de maio do mesmo ano.

Outro argumento que se utiliza é o de que os arestos do STF apenas declararam inconstitucionais as expressões "reduzir, temporariamente ou definitivamente" ou "extinguir", do primeiro decreto-lei, e as expressões "suspender", "reduzir" ou "extinguir", do segundo decreto-lei, deixando fora do alcance do juízo declaratório a expressão "aumentar", no primeiro decreto-lei, e "estabelecer prazo, forma e condições para sua fruição, bem como majorá-los", no segundo. Isto ocorre nos REs n.ºs 186.359, 186.623, 180.828 e 250.288.

Segundo essa tese, isso quer dizer que a Suprema Corte, com essa omissão, teria tratado da questão da vigência de forma indireta. Numa interpretação pragmática, ao deixar fora do alcance do Juízo Declaratório de Inconstitucionalidade a expressão "aumentar", haveria "um dito no que não foi dito explicitamente": que o crédito-prêmio estaria vigente a partir da declaração de inconstitucionalidade dos indigitados preceptivos legais.

Interpretação, a meu ver, deveras desarrazoada; a uma, pois uma conclusão dessa magnitude feita pela Corte Maior precisaria estar fundamentada explicitamente no voto condutor correspondente e não de forma implícita, mesmo porque tal ilação ensejaria uma análise sistemática de toda a legislação, envolvendo o crédito-prêmio, tal qual está sendo feita neste voto. Na verdade, se lidos os arestos do STF com cautela, observar-se-á que não foi escrita uma única linha a respeito da vigência ou não do crédito-prêmio, nem de *obiter dictum*; a duas, e quem sabe o mais importante, o fundamento de validade de nenhum dos REs que versaram sobre essa matéria deixaram de fora a expressão "aumentar". É inverídica essa informação. O que houve foi um erro na elaboração das ementas em dois daqueles julgados: Recursos Extraordinários n.ºs 180.828 e 186.623, que deixaram de constar a expressão "aumentar" em desconformidade com o teor constante nos fundamentos dos respectivos votos. E nem poderia ser diferente, afinal, o fundamento dos referidos acórdãos lastreavam-se na preservação do princípio da legalidade, por meio da defesa de outro princípio: o da indelegabilidade de atribuições legiferantes. E isso implica não só naquilo que contraria os interesses dos contribuintes, de forma que a expressão "aumentar" não poderia ser excluída do rol das expressões atingidas pelas indigitadas inconstitucionalidades, sob pena de ferir o núcleo duro do próprio fundamento utilizado pelo STF.

### Alcance das Declarações de Inconstitucionalidade

Alega-se, ainda, que nos julgados do STF (REs n.ºs 180.828, 186.623, 250.288 e 186.359), ao desprover tais Recursos Extraordinários da União Federal, estar-se-ia julgando procedentes os pedidos formulados pelas empresas autoras das demandas reconhecendo-lhes o direito ao crédito-prêmio de IPI, e assim a sua plena vigência à época das decisões proferidas.

Data vênia, ousou asseverar que tal ilação é deveras desarrazoada, primeiro porque desconhece que a legislação utilizada pelo operador do direito é aquela vigente à época dos fatos geradores e não aquela vigente no momento da decisão; segundo, porque desconhece que uma decisão do STF, em controle difuso, não passa de uma prejudicial levantada pelas

instâncias judiciais inferiores e apreciada pela Suprema Corte, que, por sua vez, não pode dá conta de resolver toda demanda, objeto do pedido; terceiro, confunde *resultado*<sup>6</sup> de uma decisão com as *conseqüências* de uma decisão, advindas daquele *resultado* e, por último, e quem sabe o mais importante, todos aqueles *decisum* concentram-se no ataque à Portaria nº 960/79, que suspendeu o referido benefício no período de 1979 até 1º de abril de 1981, portanto, antes da data fatal prevista para sua extinção (30 de junho de 1983), corroborando mais uma vez para que fique de uma vez por todas assentado o fato de que o STF não se pronunciou sobre a vigência ou não do crédito-prêmio de IPI naqueles arestos, mesmo porque não haveria razão para tal.

Vejamos o voto do Ministro-Relator Marco Aurélio no RE nº 186.359-RS:

*"Pois bem, mesmo diante desse contexto, foram editados decretos-leis autorizando o Ministro de Estado da Fazenda a aumentar, reduzir ou extinguir os estímulos fiscais previstos no Decreto-Lei nº 491/69, vindo à baila a Portaria nº 960/79, operando o fenômeno da suspensão, o que perdurou até 1º de abril de 1981. Vê-se, assim, neste primeiro passo, que se acabou por se olvidar o princípio da legalidade, dispondo-se, por meio de simples portaria, sobre crédito tributário e com isso revogando-se norma de hierarquia maior. (...)"*. (grifei)

#### GATT - Implicações

Deve-se esclarecer ainda que a fixação de um termo final para a vigência do indigitado benefício fiscal adveio como decorrência de negociações levadas a efeito no âmbito do GATT (Acordo Geral de Tarifas e Comércio) - "Rodada Tóquio", encerrada no ano de 1979, organização que condena a concessão, pelos governos, de subsídios diretos à exportação.

Impende também referir, ainda que de passagem, que a Ata Final que incorpora os Resultados da "Rodada Uruguai" de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT, aprovada pelo Decreto Legislativo nº 30, de 15/12/94, cuja execução e cumprimento foi determinada pelo Decreto nº 1.355, de 30/12/94, traz expressa, no art. 3º do "Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias", a proibição de "subsídios vinculados, de fato ou de direito, ao desempenho exportador, quer individualmente, quer como parte de um conjunto de condições". Um dos casos em que se considera a ocorrência de subsídio é "quando a prática de um governo implique transferência direta de fundos" (Art. 1º do mesmo Acordo), sendo que a "Lista Ilustrativa de Subsídios à Exportação" novamente traz, em primeiro lugar, "a concessão pelos governos de subsídios diretos à empresa ou à produção, fazendo-os depender do desempenho exportador".

Art. 41 do ADCT - A Lei nº 8.402/92 e a natureza setorial ou não do crédito-prêmio

Independentemente da discussão conceitual que o assunto eventualmente demande, a verdade é que, à luz da Lei nº 8.402/92, o crédito-prêmio teria natureza setorial. Tal ilação decorre de forte argumento empírico objetivo: a constatação de que o incentivo instituído pelo art. 5º do Decreto-Lei nº 491/69, benefício vinculado aos exportadores, foi

<sup>6</sup> "Uma pessoa X abre a janela de um quarto. O fato de a janela achar-se aberta é um resultado da ação dessa pessoa. Com efeito, se a janela não permaneceu aberta, pelo menos por algum curto período de tempo, não podemos, com razão, asseverar que "X abriu a Janela". O fato de a temperatura do quarto baixar é uma *conseqüência da ação praticada*." Stegmüller Wolfgang, Filosofia Contemporânea, E.P.U., 85.

objeto da Lei nº 8.402/92, que o restabeleceu (art. 1º, inciso II). Se constou da referida lei é porque integrava o rol dos incentivos fiscais setoriais que foram reavaliados e confirmados.

Ora, sendo certo que os dois incentivos criados pelo citado Decreto-Lei nº 491/69 estão intrinsecamente ligados e abrangem, em princípio, as mesmas empresas, o do art. 5º possibilitando a manutenção dos créditos do IPI referentes aos insumos empregados nos produtos exportados, enquanto que o do art. 1º assegurava o crédito-prêmio sobre esses mesmos produtos exportados. Inegável, portanto, que se destinavam ao mesmo universo de empresas ou de setores produtivos, bastando apenas que a produção se destinasse à exportação.

Neste caso, têm os referidos incentivos a mesma natureza, sendo ilógico admitir que um fosse setorial e o outro não. Se a lei destinada a confirmar incentivos setoriais se referiu a pelo menos um deles, como fez, tem-se que ambos tinham natureza setorial. E se apenas um foi objeto da lei restauradora, somente este foi revigorado.

A par disso, não é verdade que a Lei nº 8.402/92 tenha reinstituído ou reconfirmado o crédito-prêmio. Em primeiro lugar, porque a referida lei teve a finalidade de confirmar aqueles incentivos que estivessem em vigor à época da promulgação da Constituição em 1988, cumprindo, neste sentido, o objetivo determinado no art. 41 do ADCT. Depois, porque simplesmente não há qualquer referência ao crédito-prêmio na citada lei. De fato, dos incentivos criados pelo Decreto-Lei nº 491/69, foi restabelecido apenas aquele originalmente previsto no art. 5º. É o que está determinado no art. 1º, inciso II, da Lei nº 8.402/92:

*“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;*

*(...).”*

Há quem pretenda também sustentar a tese do restabelecimento do crédito-prêmio a partir do disposto no § 1º do art. 1º da Lei nº 8.402/92, incorrendo em equívoco, visto que o dispositivo não comporta tal interpretação, senão vejamos:

*“§ 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.*

*(...).”*

Considerando que a lista dos incentivos restabelecidos é a que consta dos incisos I a XV do art. 1º da Lei nº 8.402/92, a interpretação que se deve extrair do § 1º retrotranscrito é a de que ficam assegurados ao produtor-vendedor os incentivos fiscais à exportação, obviamente aqueles restabelecidos, quando as vendas forem efetuadas a empresas comerciais exportadoras. Ou seja, as vendas efetuadas a essa categoria de empresas, quando para o fim específico de exportação, continuam equiparadas a uma operação de exportação. Apenas

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 18 / 09 / 03  
Marilde Cursino de Oliveira  
Mat. Sisp 91650

confirmou-se a regra inicialmente prevista no art. 3º do Decreto-Lei nº 1.248/72, no sentido de que os incentivos à exportação prevalecem mesmo quando há intermediação das empresas comerciais exportadoras.

Portanto, não existe na Lei nº 8.402/92 qualquer disposição restaurando o incentivo fiscal de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 491/69.

A Resolução do Senado Federal nº 71, de 27/12/2005

Como já se colocou alhures, dado o fato de o objeto do pleito não se tratar nem de ressarcimento ou de restituição, a rigor não se precisaria também enfrentar a questão da vigência ou não do crédito-prêmio do IPI à luz da Resolução Senatorial, porém, apenas *argumentandum tantum*, passa-se a tratar também dessa matéria.

Como é cediço, a Resolução nº 71, de 27/12/2005, do Senado Federal, tem eficácia *erga omnes* e suspende a eficácia dos dispositivos que permitiam o Ministro da Fazenda regular o crédito-prêmio à exportação por meio de atos administrativos. Sob este aspecto seu cumprimento é obrigatório, pois estendeu o efeito da declaração do STF aos demais interessados que não participaram das ações que culminaram nos recursos extraordinários.

Há quem entenda que a resolução do Senado Federal, ainda que seja parte do processo legislativo, não tenha efeito de lei, porque não é lei de forma estrita, mas resolução, e como resolução seu alcance é restrito ao que a Constituição Federal prevê, sendo recomendável na análise do seu teor utilizar-se do método de interpretação conforme a Constituição. Sendo assim, não tem, obviamente, efeito vinculativo próprio de lei tudo aquilo que não compõe a parte dispositiva da resolução.

Feitas essas considerações iniciais, vejamos agora o teor do texto promulgado:


**“RESOLUÇÃO Nº 71, DE 2005**

*Suspende, nos termos do inc. X do art. 52 da Constituição Federal, a execução, no art. 1º do Decreto-Lei nº 1.724, de 7 de dezembro de 1979, da expressão ‘ou reduzir, temporária ou definitivamente, ou extinguir’, e, no inciso I do art. 3º do Decreto-Lei nº 1.894, de 10 de novembro de 1981, das expressões ‘reduzi-los’ e ‘suspendê-los ou extingui-los’.*

*O SENADO FEDERAL, no uso de suas atribuições que lhe são conferidas pelo inc. X do art. 52 da Constituição Federal e tendo em vista o disposto em seu Regimento Interno, e nos estritos termos das decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal,*

*Considerando a declaração de inconstitucionalidade de textos de diplomas legais, conforme decisões definitivas proferidas pelo Supremo Tribunal Federal nos autos dos Recursos Extraordinários nº 180.828, 186.623, 250.288 e 186.359,*

*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.*

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 18, 09, 07

Marilde Cursino de Oliveira Mat. SIAPE 91650

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,

Considerando que o Supremo Tribunal Federal, em diversas ocasiões, declarou a inconstitucionalidade de termos legais com a ressalva final dos dispositivos legais em vigor, RESOLVE:

Art. 1º É suspensa a execução, no art. 1º do Decreto-Lei nº 1.724, de 7 de dezembro de 1979, da expressão 'ou reduzir, temporária ou definitivamente, ou extinguir', e, no inciso I do art. 3º do Decreto-Lei nº 1.894, de 10 de novembro de 1981, das expressões 'reduzi-los' e 'suspendê-los ou extingui-los', preservada a vigência do que remanesce do art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

Senado Federal, em 26 de dezembro de 2005

Senador RENAN CALHEIROS

Presidente do Senado Federal".

As decisões, muito embora tenham reconhecido a inconstitucionalidade dos expressões em questão, somente geraram efeitos concretos entre as partes litigantes no alcance das respectivos acórdãos.

Assim, a fim de estender a eficácia dessas declarações, cujo mérito - a inconstitucionalidade da delegação ministerial nos referidos decretos-leis - já era há muito discutido e estava pacificado pela jurisprudência do próprio Tribunal e do extinto TFR, o Supremo, em atenção ao disposto no inciso X do art. 52 da Constituição, comunicou ao Senado Federal suas decisões, a fim de que a Câmara Alta desse vazão à sua competência, suspendendo a execução das expressões inconstitucionais destacadas nas respectivas normas federais.

Neste ponto, cabe ressaltar ponto de curial importância, em que o Jusfilósofo Karl Engisch nos ensina que a *Mens legislatoris* não é de todo importante em uma interpretação, tanto quanto a '*vontade da lei tornada palavra*' - *mens legis*:

*"Com o acto legislativo, dizem os objectivistas, a lei desprende-se do seu autor e adquire uma existência objectiva. O autor desempenhou o seu papel, agora desaparece e apaga-se por detrás da sua obra. A obra é o texto, a 'vontade da lei tornada palavra', o 'possível e efectivo conteúdo de pensamento das palavras da lei'."*

Entretanto, algumas premissas do parecer do Relator Amir Lando, que aprovou a resolução senatorial, devem ser extraídas no intuito de interpretar adequadamente a Resolução. Verifica-se que o Senador, como que antecipando as polêmicas, deixou claro que o texto resolutivo não se prestaria a modificar o conteúdo das decisões do STF, estando o Senado Federal plenamente consciente dos limites de sua atuação constitucional:

*"Por fim, temos relevante também destacar que, uma vez inclinado pela aprovação da resolução, o Senado Federal em hipótese alguma poderá modificar o conteúdo da decisão judicial, afetando, mediante a resolução senatorial suspensiva, lei ou parte de lei que não tenha sido objeto da decisão do Supremo, sob pena de extrapolar sua atribuição constitucional, pelo que agiria como legislador positivo diante de declaração de inconstitucionalidade de lei."*

Assim, ao contrário do que se apregoa, e em consonância com os limites da atuação, referidos pelo próprio Relator, verifica-se que por qualquer ângulo que se veja a questão, e para não se chegar a um absurdo, em momento algum a resolução afirma que o art. 1º do DL nº 491/69 ainda está vigorando, senão vejamos.

### Análise da ressalva à luz da jurisprudência do STJ

Segundo a interpretação feita pelo próprio STJ, no que tange à vigência do que remanesce do art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 05/03/1969, o Senado Federal se referiu à vigência que remanesceu até 30/06/1983, pois o STF não emitiu nenhum juízo acerca da subsistência ou não do crédito-prêmio à exportação ao declarar a inconstitucionalidade do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.724, de 07/12/1979, e do inciso I do art. 3º do Decreto-Lei nº 1.894, de 16/12/1981.

Se as inconstitucionalidades declaradas pelo STF não impediram que o Decreto-Lei nº 1.658, de 24/01/1979, revogasse o art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 05/03/1969, em 30/06/1983, então a vigência do remanescente do art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 05/03/1969, expirou justamente em 30/06/1983.

Esta conclusão é reforçada pela interpretação dada pelo STJ aos efeitos da Resolução nº 71/2005 no julgamento do REsp nº 643.356/PE, cuja ementa é a seguinte:

*"REsp 643536/PE; RECURSO ESPECIAL 2004/0031117-5*

*Relator(a) Ministro JOSÉ DELGADO (1105) Relator(a) p/Acórdão*

*Ministro FRANCISCO FALCÃO (1116) Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA. Data do Julgamento 17/11/2005. Data da Publicação/Fonte DJ 17.04.2006 p. 169*

*Ementa*

*TRIBUTÁRIO. IPI. CRÉDITO-PRÊMIO. DECRETO-LEI Nº 491/69 (ART. 1º). EXTINÇÃO. JUNHO DE 1983. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL Nº 71/05. NÃO-AFETAÇÃO À SUBSISTÊNCIA DO ALUDIDO BENEFÍCIO.*

*I - O crédito-prêmio nasceu com o Decreto-Lei nº 491/69 para incentivar as exportações, enfutando dotar o exportador de instrumento privilegiado para competir no mercado internacional. O Decreto-Lei nº 1.658/79 determinou a extinção do benefício para 30 de junho de 1983 e o Decreto-Lei nº 1.722/79 alterou os percentuais do estímulo, no entanto, ratificou a extinção na data acima prevista.*

II - O Decreto-Lei n.º 1.894/81 dilatou o âmbito de incidência do incentivo às empresas ali mencionadas, permanecendo intacta a data de extinção para junho de 1983.

III - Sobre as declarações de inconstitucionalidade proferidas pelo STF, delimita-se sua incidência a dirigir-se para erronia consistente na extrapolação da delegação implementada pelos Decretos-Leis n.º 1.722/79, 1.724/79 e 1.894/81, não emitindo, aquela Suprema Corte, qualquer pronunciamento afeito à subsistência ou não do crédito-prêmio. Precedentes: REsp n.º 591.708/RS, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 09/08/04, REsp n.º 541.239/DF, Rel. Min. LUIZ FUX, julgado pela Primeira Seção em 09/11/05 e REsp n.º 762.989/PR, de minha relatoria, julgado pela Primeira Turma em 06/12/05.


IV - Recurso especial improvido."

Para melhor ilustrar o raciocínio do ilustre Ministro Teori Albino Zavascki destaca-se os seguinte trecho de seu aresto:

"Em segundo lugar, porque a Resolução 71 de 2005 do Senado Federal, bem interpretada, não é, de modo algum, incompatível com os fundamentos adotados pela jurisprudência da Seção. Esclareça-se que o art. 1º da citada Resolução contém evidente impropriedade material quando, em sua parte final, alude que fica 'preservada a vigência do que remanesce do art. 1º do Decreto-Lei n.º 491, de 5 de março de 1969'. É que a declaração parcial de inconstitucionalidade, conforme faz claro a própria Resolução, não teve por objeto o art. 1º DL 491/69, dispositivo esse cuja constitucionalidade jamais foi questionada. Portanto, ao se referir à parte 'remanescente' cuja vigência ficou preservada, a Resolução do Senado não poderia, logicamente, estar se referindo àquele normativo, mas sim ao remanescente dos próprios dispositivos parcialmente declarados inconstitucionais pelo STF, a saber, o art. 1º do DL 1.724/79 e do inciso I do art. 3º do DL 1.894/91.

De qualquer modo, ainda que se interprete o aludido "remanescente" como se referindo ao próprio art. 1º do DL 491/69, a Resolução nada mais estaria fazendo do que evidenciar o que comumente ocorre. Sempre que há declaração de inconstitucionalidade parcial de certos dispositivos com redução de texto, como ocorreu no caso, o seu alcance é, obviamente, restrito à parte objeto da declaração, não produzindo o efeito de comprometer qualquer outro dispositivo. No caso concreto, portanto, a decisão tomada pelo STF não comprometeu nem o art. 1º, nem qualquer outro dos demais artigos do referido do DL 491/69. Não comprometeu, igualmente, nenhum dos demais dispositivos legais supervenientes que tratam da matéria, nomeadamente os 'remanescentes' dos Decretos-leis 1.724/79 e 1.894/81 e os do Decreto-lei 1.658/79, modificado pelo Decreto-lei 1.722/79.

Ora, é exatamente nesse pressuposto que está assentado o fundamento do voto ao início transcrito: a inconstitucionalidade parcial, declarada pelo STF, não comprometeu a legitimidade dos demais dispositivos sobre crédito-prêmio do IPI, entre os quais o art. 1º do Decreto-lei 1.658/79, modificado pelo Decreto-lei 1.722/79, que fixou em 30.06.1983 a data da extinção do referido incentivo fiscal, previsto no

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, <u>18</u> / <u>09</u> / <u>07</u>

Marilda Cursino de Oliveira Mat. Slape 91650

→ art. 1º do Decreto-~~lei~~ 491/69. Esse entendimento, confirmado em precedente da Seção (Resp 541239/DF, Min. Luiz Fux, julgado em 09.11.2005), contou também de obter dictum em precedente do próprio STF (RE 208.260), constando, no voto do Min. Gilmar Mendes, o seguinte:

*'Em face da declaração de inconstitucionalidade, entendo, apenas como obter dictum, que os dispositivos do DL 1.658/79 e do DL 1.722/79 se mantiveram plenamente eficazes e vigentes. Assim, a extinção do crédito-prêmio de IPI deu-se, gradativamente, tal como se pode verificar: em 1979, redução de 30% (10% em 24 de janeiro, 5% em 31 de março, 5% em 30 de junho, 5% em 30 de setembro de 5% em 31 de dezembro); em 1980, redução de 20%; em 1982, redução de 20% e 10% até 30 de junho de 1983'.*"

Acontece que essa interpretação, segundo alguns, possui a falha de fazer uma análise isolada da referida ressalva, esquecendo-se de dar uma coerência aos considerandos da resolução que arrolariam doze normas federais que, direta ou indiretamente, demonstram vigor o estímulo fiscal.

Tal crítica não pode prosperar: em primeiro lugar, como já foi ressaltado, a resolução senatorial só tem efeito vinculativo próprio de lei apenas no que tange a sua parte dispositiva; e por último, porque não é próprio de uma resolução senatorial se estender com considerações descritivas de como se deve interpretar sua parte dispositiva, que dizem respeito mais à ciência do direito do que a um dispositivo legal que faz parte do direito positivo.

Entretanto, vamos fazer um esforço para tentar encontrar alguma coerência entre a parte dispositiva da resolução e seus considerandos.


### **Análise da ressalva em conjunto com os considerandos - Argumentação a Coerência**

#### **Terminologias**

Antes de avançar nesse tópico, é curial tecer alguns esclarecimentos a respeito das terminologias empregadas na indigitada resolução, sem os quais não será possível fazer uma interpretação coerente de seu teor.

### **O benefício relacionado à manutenção/utilização do art. 5º do Decreto nº 491/69 se diferencia do benefício do art. 1º do Decreto nº 491/69**

Por oportuno, defina-se o benefício do art. 5º do Decreto nº 491/69, inicialmente, de forma negativa. Não se trata do mesmo estímulo fiscal relativo ao art. 1º do Decreto nº 491/69. Não se trata do conhecido "crédito-prêmio". O que há em comum com o "crédito-prêmio" é simplesmente o fato de se enquadrar no gênero de estímulo fiscal à exportação de manufaturados, dessa feita a partir da recuperação do IPI constante nas aquisições de matérias-primas, material de embalagem efetivamente utilizados na produção de produtos exportados. Este, sim, é um estímulo fiscal de natureza creditícia, vinculado à apuração do IPI, tal como concebido na sistemática constitucional da não-cumulatividade deste imposto.

MF-SÉGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 18, 09, 07
 Marilda Césario de Oliveira Mat. Siape 91650

CC02/C03 Fls. 25
---------------------

Aliás, tal benefício sempre esteve vigente, consoante se pode verificar da leitura dos arts. 44, II, e 92, I, do Decreto n.º 87.981, de 23 de dezembro de 1982 (RIPI/82), e do art. 159 do Decreto n.º 2.637, de 25 de junho de 1998 (RIPI/98), a seguir transcritos:

Decreto n.º 87.981/82 (RIPI/82):

(...)

*Art. 44 - São isentos do imposto (Lei n.º 4.502/64, arts. 7º e 8º, e Decreto-Lei n.º 34/66, art. 2º, alt. 3º):*

(...)

*II - os produtos saídos do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, em operação equiparada a exportação, ou para a qual sejam atribuídos os benefícios fiscais concedidos à exportação, salvo quando adquiridos e exportados pelas empresas nacionais exportadoras de serviços, na forma do Decreto-Lei n.º 1.633, de 09 de agosto de 1978;*

(...)

*Art. 92 - É ainda admitido o crédito do imposto relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos para emprego na industrialização de:*

*I - produtos referidos nos incisos I, II, III, do artigo 44; incisos XIV, XV, XVI, XVII, XVIII, XX, XXII, XXIII, XXVIII, XXIX, XXX, XXXI, XXXII, XXXV, XXXVI, XXXVII, XXXVIII, XLII, XLIII do artigo 45, e no artigo 46;*

(...)"

Decreto n.º 2.637, de 25 de junho de 1998 (RIPI/98):

"(...)

*Art. 159. É admitido o crédito do imposto relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos para emprego na industrialização de produtos destinados à exportação para o exterior, saídos com imunidade (Decreto-Lei n.º 491, de 1969, art. 5º, e Lei n.º 8.402, de 1992, art. 1º, inciso II).*

(...)"

O que se quer demonstrar é que há, no teor da Resolução n.º 71/2005, do Senado Federal, uma confusão conceitual generalizada no entendimento dos referidos incentivos. Refiro-me ao imbróglgio causado pela ambigüidade de sentidos que gravita em torno da expressão "crédito-prêmio" do IPI, fenômeno este mais conhecido da Ciência Lingüística como Homonímia. A origem dessa ambigüidade reflete principalmente o fato de dois benefícios diferentes guardarem uma proximidade topológica dentro de um mesmo diploma legislativo (Decreto-Lei n.º 491/69, arts. 1º e 5º); a exportação ser um elemento em comum nos dois benefícios: o crédito-prêmio do art. 1º é calculado em cima das exportações, enquanto o benefício referido pelo art. 5º é apurado a partir do IPI embutido nos insumos (compra) que fazem parte dos produtos exportados; o tão propalado Ato Declaratório n.º 31, de 30/03/1999,

ter sido infeliz ao deixar apenas implícita a sua real intenção de associar a referida vedação ao art. 1º do Decreto-Lei nº 491/69 - ou seja, ao "crédito-prêmio" do IPI, e não tão-somente, conforme ficou na sua redação literal, ter se referido, de forma geral, ao "crédito-prêmio" instituído pelo Decreto-Lei nº 491/69, dando margem a que se pensasse e, o que é pior, se divulgasse, equivocadamente, primeiro, que o "crédito-prêmio" seria um benefício ligado à exportação que abrangeria tanto o referido pelo art. 1º quanto pelo art. 5º, segundo, que, por conseguinte, a vedação se referiria a ambos e não somente ao primeiro, por último, e talvez o mais importante, quiçá fossem considerados um único benefício. Outrossim, os indigitados decretos-leis que foram parcialmente declarados inconstitucionais se referiam tanto à delegação de competência relacionada ao benefício do art. 1º quanto ao do art. 5º do Decreto-Lei nº 491/69.

Vejamos então os pontos em que ficou assentada essa confusão entre esses dois benefícios fiscais - um extinto (art. 1º) e outro vigente (art. 5º).

O estudo da CCJ remonta à ordenação jurídico-normativa em que o estímulo fiscal está inserido, desde a Constituição de 1967 à Lei Ordinária nº 11.051, de 2004. O parecer e a resolução, a princípio, arrolaram inúmeras normas federais que, direta ou indiretamente, demonstrariam a vigência de um determinado estímulo fiscal, apenas esqueceram de apontar univocamente que estímulo seria esse. O referido no art. 1º ou no art. 5º do Decreto-Lei nº 491/69, ambos dispositivos maculados pelas indigitadas declarações de inconstitucionalidades.

a - Decreto-Lei nº 1.248, de 29/11/1972: criou as *trading companies*, destinadas a atuar na área específica de exportação, mantido o produtor-vendedor - fabricante dos produtos exportáveis - como beneficiário do estímulo fiscal. Esse dispositivo obviamente se refere não somente ao art. 1º do Decreto-Lei nº 491/69, mas, também, ao art. 5º desse mesmo preceptivo legal; bem assim a outros benefícios relacionados à exportação que estão vigentes até hoje, como é o caso do crédito presumido do IPI (Lei nº 9.363/99), que por sinal, diga-se de passagem, na prática, veio substituir o incentivo do crédito-prêmio do IPI (art. 1º);


b - Decreto-Lei nº 1.456, de 07/04/1976 (estendeu às empresas comerciais exportadoras - *trading companies* - o direito à fruição do mesmo estímulo fiscal atribuído ao produtor-vendedor). A mesma fundamentação do item anterior se aplica neste caso;

c - Decreto-Lei nº 1.658, de 24/01/1979, estabeleceu uma extinção gradativa do estímulo fiscal com data-limite sobre 30/06/1983; conforme já foi amplamente discutido alhures, esse decreto não foi revogado pelo Decreto-Lei nº 1.724/79, que delegou ao Ministro da Fazenda a competência para aumentar, reduzir ou extinguir o crédito-prêmio. Outrossim, o referido decreto trata tanto do benefício do art. 1º quanto do art. 5º do Decreto-Lei nº 491/69;

d - Decreto-Lei nº 1.722, de 03/12/1979 (mesma explicação do item anterior);

e - Decreto-Lei nº 1.724, de 07/12/1979 (delegou ao Ministro da Fazenda competência para "aumentar ou reduzir, temporária ou definitivamente, ou extinguir os estímulos fiscais de que tratam os artigos 1º e 5º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969", tendo sido atingida pelas decisões declaratórias de inconstitucionalidade);

f - Decreto-Lei nº 1.894, 16/12/1981 (apenas alterou os beneficiários do crédito-prêmio do IPI);

..-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 18, 09, 07  
  
Marilde Cursino de Oliveira  
Mat. Siape 91650

CC02/CO3  
Fls. 185

g - Lei n.º 7.739, de 16/03/1989. Trata-se apenas de alterações no benefício relacionado ao crédito de IPI incidente nas aquisições.

h - Lei n.º 8.402, de 08/01/1992 (confirmou apenas o direito ao benefício relativo ao art. 5º do Decreto n.º 481/69, não se referindo ao benefício do art. 1º);

i - Decreto n.º 3.000, de 26/03/1999 (regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, permitindo às empresas exportadoras de produtos manufaturados imputar ao custo, para fins de apuração do lucro líquido, os gastos no exterior com marketing de seus produtos). Não tem a ver especificamente com o art. 1º do Decreto n.º 491/69, mas com qualquer custo relativo a gastos no exterior, o que também envolveria o art. 5º do Decreto n.º 491/69, atualmente em vigor;

j - Decreto n.º 4.544, de 26/12/2002 (estabelece a TIPI, admitindo o crédito do imposto sobre a produção de mercadorias destinadas à exportação, saídas com imunidade ou isenção). Ora, esse crédito permitido refere-se exatamente ao benefício do art. 5º do Decreto-Lei n.º 491/69, em vigor, conforme já foi amplamente demonstrado; e

k - Lei n.º 11.051, de 29/12/2004 (esta lei, convertida a partir da MP n.º 219/2004, restringe a compensação de créditos por empresas que a declarem nas hipóteses de "crédito-prêmio instituído pelo Decreto-Lei de 1969"; é o reconhecimento expresso e normativo da inexistência do estímulo fiscal e de sua existência).

Esses considerandos apenas servem para reforçar o fato de que o art. 5º do Decreto n.º 491/69 é que estaria em vigor e não o art. 1º.

Esclarecidas estas ambigüidades e não se aceitando a interpretação fornecida pelo STJ, cabe a esta autoridade julgadora, em nome da concepção de verdade como "coerência", fazer uma outra leitura da resolução do Senado para procurar um mínimo de razoabilidade em seu conteúdo, não se podendo apenas interpretar literalmente "*preservada a vigência do que remanesce do art. 1º do Decreto-Lei n.º 491, de 5 de março de 1969*".

Ademais, não existe uma interpretação totalmente dissociada de seu contexto. Nesse passo, não se pode *a priori* dizer que esse ou aquele caso não se pode fazer uma interpretação corretiva, sem uma ampla análise de seu contexto e de uma busca de coerência. Todo significado de uma expressão a ser interpretada parte sempre de um conjunto de suposições de base não encontrado na literalidade da mesma. É preciso buscar o contexto. Esclareça-se melhor através das considerações do filósofo da linguagem John R. Searle que em seu livro "Expressão e Significado", pág. 188, deixou assente que: "*num grande número de casos, a noção de significado literal de uma sentença só é aplicável relativamente a um conjunto de suposições de base e, mais ainda, que essas suposições de base não são todas, nem podem ser todas, realizadas na estrutura semântica da sentença. (...) Não há um contexto zero ou nulo de sua interpretação, e, no que concerne a nossa competência semântica, só entendemos o significado dessas sentenças sob o pano de fundo de um conjunto de suposições de base acerca dos contextos em que elas poderiam se apropriadamente emitidas.*"

O que se constata é que, na verdade, há uma patente inconsistência tanto no parecer do Senador Amir Lando quanto em todo o teor da resolução senatorial. Apesar disso, é cediço que a coerência se revela mesmo que algumas inconsistências sejam reveladas. Coerência é um problema de grau, consistência, não. Nesse passo, não é demais aqui trazer à

baila as considerações do Jusfilósofo Neil MacCormick a respeito desses conceitos, estendendo também o uso dos mesmos para o aspecto fático ou narrativo do que se pretende interpretar:

*"Para uma decisão ter sentido com relação ao sistema ela precisa satisfazer aos requisitos de consistência e de coerência. Uma decisão satisfaz ao requisito de consistência quando se baseia em premissas normativas, que não entram em contradição com normas estabelecidas de modo válido. (...) Mas a exigência de consistência é demasiado fraca. Tanto com relação às normas quanto com relação aos fatos, as decisões devem, além disso, ser coerentes, embora, por outro lado, a consistência não seja sempre uma condição necessária para a coerência: a coerência é uma questão de grau, ao passo que a consistência é uma propriedade que simplesmente se dá ou não se dá: por exemplo, uma história pode ser coerente em seu conjunto, embora contenha alguma inconsistência interna". (Coherence in legal justification, págs. 38, 1984) (grifei).*

*In casu*, esclarecido o contexto no qual a expressão "crédito-prêmio" foi produzida, resta desfazer as ambigüidades e superar as inconsistências produzidas por essa equivocidade do uso de terminologias, passando a considerar na resolução senatorial as seguintes transformações de forma a restabelecer a coerência:

- onde se utiliza o art. 1º do Decreto-Lei nº 491-69, entenda-se art. 1º em conjunto com o 5º do Decreto-Lei nº 491/69; e

- onde consta "crédito-prêmio", entenda-se benefício referido, tanto o benefício ligado ao art. 1º quanto ao 5º do Decreto-Lei nº 491-69.

Em síntese, a Resolução do Senado nº 71, de 27/12/2005, ao preservar a vigência do que rémanesce do art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 05/03/1969, se referiu à vigência que remanesceu até 30/06/1983, pois o STF não emitiu nenhum juízo acerca da subsistência ou não do crédito-prêmio à exportação ao declarar a inconstitucionalidade do artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.724, de 07/12/1979 e do inciso I do artigo 3º do Decreto-lei no 1.894, de 16/12/1981. Outrossim, não se pode fazer uma leitura açodada da Resolução, de forma que a mesma indique um comando totalmente dissociado do que ficou decidido na Suprema Corte, extrapolando a sua competência. Se algo remanesceu, após junho de 1983, foi a vigência do art. 5º do Decreto-Lei nº 491/69, e não do art. 1º, pois somente essa interpretação conforme a Constituição guardaria coerência com o que ficou realmente decidido pela Suprema Corte, com os considerandos da Resolução Senatorial, com a vigência incontestada até o momento do art. 5º do Decreto-Lei nº 491/69 e com a patente extinção do benefício relativo ao art. 1º do Decreto-Lei nº 491/69, em 30 de junho de 1983.

Dessa forma, para que não se alegue que não se estaria emprestando eficácia alguma à ressalva contida na resolução senatorial, podemos retrucar que, a partir de sua edição e em face de seus efeitos *erga omnes*, não se poderia, impunemente, editar hoje uma Portaria do Ministro da Fazenda, por exemplo, que tornasse extinto, diminuísse ou suspendesse o benefício do art. 5º do Decreto nº 491/69. Outro efeito da resolução seria vincular aos órgãos de julgamento administrativo ou judicial que estivessem tratando de situações concretas que envolveriam os atos normativos secundários originados da viciada delegação de poderes, tanto os atos que intentaram suspender ou extinguir o subsídio quanto os atos que intentaram majorar o subsídio ou prorrogaram-lhe a vigência além de 30 de junho de 1983.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 17 de julho de 2007.

*Antonio Bezerra Neto*  
ANTONIO BEZERRA NETO

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, <u>18</u> / <u>09</u> / <u>07</u>	
<i>MC</i>	
Marilda Cursino de Oliveira Mat. SIAPE 91650	