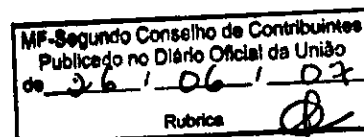




**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**SEGUNDA CÂMARA**

**Processo nº** 16707.000180/2005-25  
**Recurso nº** 135.951 Voluntário  
**Matéria** Ressarcimento de IPI  
**Acórdão nº** 202-17.998  
**Sessão de** 22 de maio de 2007  
**Recorrente** ITAPETININGA AGRO INDUSTRIAL S/A  
**Recorrida** DRJ em Recife - PE



Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 16/03/2004 a 31/03/2004

Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVAS.

Cabe ao contribuinte a prova dos fatos constitutivos do seu direito.

CRÉDITOS FICTOS. INSUMOS IMUNES, ISENTOS, NÃO TRIBUTADOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.

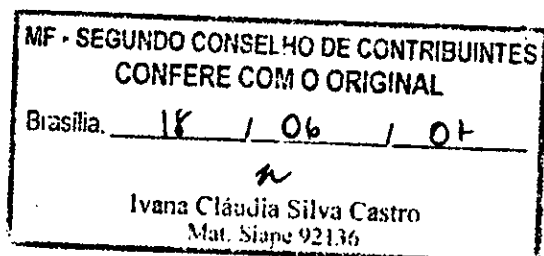
O regime jurídico dos créditos de IPI somente autoriza a escrituração se houver incidência do imposto na operação de aquisição dos insumos.

CRÉDITO-PRÊMIO À EXPORTAÇÃO. EXTINÇÃO. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. RESOLUÇÃO Nº 71/2005, DO SENADO DA REPÚBLICA.

O crédito-prêmio à exportação não foi reinstituído pelo Decreto-Lei nº 1.894, de 16/12/1981, encontrando-se revogado desde 30/06/1983, quando expirou a vigência do art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 05/03/1969, por força do disposto no art. 1º, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.658, de 24/01/1979.

O crédito-prêmio à exportação não foi reavaliado e nem reinstituído por norma jurídica posterior à vigência do art. 41 do ADCT da CF/1988.

A declaração de 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, não impediu 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.

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 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.

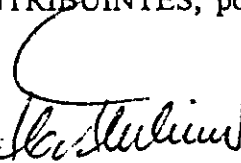
#### RESSARCIMENTO. RESTITUIÇÃO.

Inexistindo o direito aos créditos fictos do imposto e ao crédito-prêmio à exportação, inexiste a possibilidade de aproveitá-los sob a forma de ressarcimento.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

  
ANTONIO CARLOS ATULIM

Presidente e Relator

|                                                                                                                                             |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES<br>CONFERE COM O ORIGINAL<br>Brasília, 18 / 06 / 07<br>Ivana Cláudia Silva Castro<br>Mat. Sape 92136 |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Gustavo Kelly Alencar, Nadja Rodrigues Romero, Claudia Alves Lopes Bernardino, Antonio Zomer, Antônio Lisboa Cardoso e Maria Teresa Martínez López.

## Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento de créditos de IPI decorrente de aquisições de matérias-primas e produtos intermediários desoneradas do imposto, bem como de crédito-prêmio e crédito presumido recebidos em transferência da empresa Cia. Agro Industrial de Goiana, a título de dação em pagamento, conforme registro no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência de fl. 04.

A DRJ em Recife - PE, por meio do Acórdão nº 14.781, de 24/02/2006, negou o pedido de ressarcimento, sob as seguintes justificativas: a) inexistência de documentos hábeis à comprovação da origem e legitimidade dos créditos pretendidos; b) inexistência de previsão legal para apurar e escriturar créditos fictos de IPI; c) existência de normas administrativas que proíbem a apreciação de pedidos relativos ao crédito-prêmio à exportação; d) inexistência de previsão legal de transferência de crédito presumido entre empresas distintas; e) incompetência dos órgãos administrativos de julgamento para a apreciação de arguição de inconstitucionalidade.

Alegou a recorrente que, em razão da interpretação dada pelo STF ao art. 153, § 3º, II, da CF/88, tem direito aos créditos fictos de IPI pelas aquisições desoneradas do imposto, independentemente de previsão em atos normativos infraconstitucionais, sob pena de transformar-se o IPI em imposto cumulativo. Acrescentou que tem direito a receber os créditos em transferência, mediante contrato de dação em pagamento celebrado com empresa interligada, uma vez que tais créditos se referem a: I) crédito-prêmio à exportação e II) crédito presumido de IPI. Os dois créditos são concedidos pela legislação a título de ressarcimento de tributos pagos internamente e existe previsão legal para o ressarcimento de ambos nos arts. 1º, § 2º, do DL nº 491/69; 4º da Lei nº 9.363/96; e 11 da Lei nº 9.779/99. Insurgiu-se contra a não homologação da compensação que teria sido declarada com base no art. 74 da Lei nº 9.430/96 e requereu a reforma da decisão de piso para que seja deferido o ressarcimento ora pleiteado.

É o Relatório.

|                                        |              |
|----------------------------------------|--------------|
| MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES |              |
| CONFERE COM O ORIGINAL                 |              |
| Brasília.                              | 18 / 06 / 04 |
| Ivana Cláudia Silva Castro             |              |
| Mat. Sape 92136                        |              |

|                                        |  |
|----------------------------------------|--|
| MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES |  |
| CONFERE COM O ORIGINAL                 |  |
| Brasília, 14 / 06 / 04                 |  |
| Ivana Cláudia Silva Castro             |  |
| M.A. N.º 92431                         |  |

**Voto**

Conselheiro ANTONIO CARLOS ATULIM, Relator

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme se pode verificar nas folhas 1 a 27, o único documento apresentado pela contribuinte para lastrear o pedido de ressarcimento foi a cópia reprográfica do termo de abertura do livro registro de ocorrências modelo-6 nº 71/72 e a folha nº 66 deste livro na qual se mencionam os valores e o motivo dos créditos.

Não foram juntados: notas fiscais, as cópias do livro de apuração de IPI modelo-8 e tampouco o contrato de dação em pagamento, além de nenhuma prova da interligação com a empresa Cia. Agro Industrial de Goiana.

Desse modo, andou bem a decisão de piso ao negar o ressarcimento em razão da falta de documentação comprobatória da origem dos créditos alegados.

A recorrente não se insurgiu contra esta razão de decidir, razão pela qual a questão da falta de provas está preclusa na esfera administrativa.

Em virtude da inexistência da prova da origem e legitimidade dos créditos, desapareceu o interesse da recorrente de ver apreciados os argumentos de direito apresentados no recurso, uma vez que ainda que existisse em tese o direito alegado, não há mais possibilidade de concedê-lo em concreto, diante da inexistência de documentos hábeis à sua quantificação.

*Ad argumentandum*, a recorrente também não tem razão quanto às alegações de direito. Isto porque, como bem apontou o julgador de primeira instância, não existe previsão legal para apurar e escriturar créditos fictos de IPI, nem para pleitear seu ressarcimento com base no art. 11 da Lei nº 9.779/99 e muito menos para transferi-los ou recebê-los em transferência com base na legislação invocada no recurso. Vejamos.

É consenso na doutrina que o princípio da não-cumulatividade pode ser introduzido no sistema tributário de determinado país por meio das técnicas do valor agregado ou da dedução do imposto. Na técnica do valor agregado, que é originária do direito francês, subtrai-se do valor da operação posterior o valor da anterior. É o que se conhece como dedução na base. Na técnica da dedução do imposto, subtrai-se do imposto devido na operação posterior o imposto que incidiu na operação anterior.

No sistema tributário brasileiro, o constituinte, ao delimitar as competências tributárias das entidades federadas, consignou no art. 153 da CF/1988 que "(...) *Compete à União instituir impostos sobre (...) IV- produtos industrializados (...) § 3º- O imposto previsto no inciso IV (...) II- será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; (...).*" (grifei)

Conforme se pode verificar, a constituição claramente optou pela técnica da dedução do imposto, onde a única garantia assegurada ao contribuinte é que o imposto devido a cada operação seja deduzido do que foi cobrado na operação anterior.

Já o art. 49 do CTN enuncia o seguinte:

*"Art. 49. 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.*

*Parágrafo único. O saldo, verificado em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes." (grifos acrescentados)*

Obviamente que imposto "pago" ou "cobrado" quer dizer imposto que incidiu, que foi destacado nas notas fiscais de aquisição das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem e não imposto efetivamente pago. Isto porque o pagamento da nota fiscal de aquisição dos insumos ao fornecedor é um ato que extingue uma relação jurídica de direito privado, não podendo condicionar o exercício do direito de crédito que decorre de uma relação jurídica de direito público. Se houve destaque do imposto na operação anterior, poderá haver o direito ao crédito, ainda que o adquirente não tenha efetuado o pagamento ao fornecedor do valor da nota fiscal.

Além disso, duas constatações imediatas surgem da análise do enunciado do art. 49 do CTN. A primeira é que pela expressão ... "dispondo a lei" ..., que consta da cabeça do artigo, pode-se concluir que o princípio da não-cumulatividade tem como destinatário certo o legislador ordinário e não o aplicador da lei. A segunda é que créditos de IPI devem ser utilizados primordialmente para abatimento dos débitos do mesmo imposto. Existindo saldo credor, este deve ser transferido para o período seguinte, o que significa que os créditos de IPI têm natureza escritural, conforme já decidiu o STF.

Resta claro que no direito constitucional brasileiro o conteúdo do princípio da não-cumulatividade não tem a mesma amplitude que lhe pretendeu dar a recorrente, uma vez que os créditos são escriturais e não são gerados diretamente pela incidência da norma constitucional sobre situações concretas.

Especificamente no caso de insumos imunes, há que se acrescentar algumas considerações.

Primeiramente cabe fazer a distinção entre os dois sentidos do termo "imunidade". O primeiro é o de norma jurídica que tem como destinatário imediato o legislador ordinário da União, dos Estados, do DF e dos Municípios. O segundo significado é o direito subjetivo de o cidadão não ser tributado quando se encontrar na situação prevista na constituição.

Para o deslinde deste caso concreto, importa tomar o termo "imunidade" no sentido de norma jurídica.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, imunidade é: "*(...) a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito*

|                                        |    |   |    |   |    |
|----------------------------------------|----|---|----|---|----|
| MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES | 18 | 1 | 06 | 1 | 01 |
| CONFERE COM O ORIGINAL                 |    |   |    |   |    |
| Brasília                               |    |   |    |   |    |
| Ivana CP Rodia Silva Castro            |    |   |    |   |    |
| Adv. Inspeção 02136                    |    |   |    |   |    |

*constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.(...)" (in: Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 7ª ed. 1995, p.118).*

Por seu turno, Clélio Chiesa define imunidade como sendo "(...) *um conjunto de normas jurídicas contempladas na Constituição Federal que estabelecem a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para instituírem tributos sobre certas situações nela especificadas.(...)*" (in: Curso de Especialização em Direito Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 921).

Em resumo, pode-se dizer que imunidade é uma regra de competência negativa que impede a instituição de tributos sobre os fatos e as pessoas eleitos pela constituição. Trata-se de verdadeira **exclusão ou supressão** do poder tributário das pessoas políticas constitucionais, impedindo-as de alcançar certas pessoas ou certas materialidades estabelecidas na Constituição.

As imunidades tributárias são normas jurídicas de estrutura, pois não se voltam diretamente para a regulação de condutas intersubjetivas. As regras de imunidade voltam-se para o próprio sistema tributário, limitando e delimitando a conduta dos legisladores de cada pessoa política constitucional, de forma a impedir que cada um deles edite norma impositiva sobre determinados fatos e pessoas.

No caso específico dos produtos imunes, o legislador ordinário da União está impedido de submeter aqueles produtos à tributação do IPI. Trata-se de verdadeira norma de estrutura, pois atinge em cheio a regra-matriz de incidência do IPI impedindo-a de atuar sobre operações com produtos imunizados pela Constituição. O imposto incide sobre produtos industrializados, mas, caso se trate de produtos imunes, a regra-matriz de incidência torna-se inoperante pela supressão do poder tributário da União.

A recorrente insiste na tese de que o direito aos créditos fictos ora pretendidos deflui diretamente do art. 153, § 3º, II, da CF/88, que estabelece que o imposto será não cumulativo, deduzindo-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

Ora, senhores Conselheiros, no caso da imunidade não houve incidência em nenhuma operação relativa ao produto imune porque aquela regra, que é norma jurídica de estrutura, impediu que a regra-matriz de incidência do imposto atuasse. Logo, se não houve incidência da regra-matriz, não pode existir cumulação de IPI em nenhuma operação com produtos imunes.

A interpretação pretendida pela recorrente é absurda porque se fosse válida teríamos forçosamente que admitir a existência de um "IPI negativo" no caso dos produtos imunes, onde a União, além de não poder cobrar IPI, em face da vedação constitucional, teria que "pagar" o imposto ao contribuinte, via ressarcimento de créditos fictos.

Os produtos imunes estão fora do alcance da norma-padrão de incidência do IPI. Em outras palavras, e usando-se a terminologia de Rubens Gomes de Souza, os produtos imunes estão fora do campo de incidência do IPI e, desse modo, as operações com estes produtos são insuscetíveis de gerarem débitos e créditos do imposto.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília 14 / 06 / 04  
Ivana Cláudia Silva Castro  
Mat. Sipe 92136

Relativamente aos produtos isentos, é sabido que as normas de isenção pertencem à classe das regras de estrutura e introduzem modificações na regra-matriz de incidência tributária, que é norma de comportamento.

Segundo a lição de Paulo de Barros Carvalho, "(...) a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, parcialmente. É óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como regra válida no sistema. O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do conseqüente. (...)” (in: Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 9ª ed. 1995, pp. 329/330).

O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência dos critérios do antecedente ou do conseqüente da regra-matriz. É o encontro de duas normas jurídicas no campo-abstrato, sendo uma a regra-matriz de incidência tributária e outra a regra de isenção, com seu caráter supressor da área de abrangência de quaisquer dos critérios da hipótese ou da conseqüência da regra-matriz.

Ora, se a norma de isenção mutila um dos critérios da regra-matriz de incidência, a conseqüência é que ela não incide sobre o evento para transformá-lo em fato jurídico tributário. Inexistindo o fato jurídico tributário, não se instaura o liame jurídico entre os sujeitos descritos no critério pessoal do conseqüente da regra-matriz. Em outras palavras, a isenção é uma hipótese de não incidência tributária.

Se não existe incidência, não existe imposto “cobrado” e, conseqüentemente, a operação isenta também não pode gerar direito ao crédito de IPI, porque a não-cumulatividade do art. 153, § 3º, II, da CF/88 opera apenas quando houver imposto “cobrado”, ou seja, imposto que incidiu na operação anterior.

No que tange aos insumos não tributados, tanto no caso de produtos *in natura* quanto no caso de produtos industrializados que o legislador não quis tributar, estamos em que a regra-matriz de incidência também não atua sobre o evento para transformá-lo em fato jurídico tributário. No caso de produtos *in natura*, isto ocorre por absoluta impossibilidade de subsunção ao critério material da norma-padrão de incidência, que exige que o produto seja industrializado. No caso dos produtos industrializados, pela inexistência de fixação do critério quantitativo, já que não existe alíquota fixada em lei.

Se não existe alíquota, não existe imposto “cobrado” e a operação com produtos não tributados também não poderá gerar direito ao crédito de IPI, porque a não-cumulatividade do art. 153, § 3º, II, da CF/88, opera apenas quando houver imposto “cobrado”, ou seja, imposto que incidiu na operação anterior.

Por fim, quanto aos insumos sujeitos à alíquota zero, a regra-matriz de incidência atua com toda a sua força normativa, transformando o evento em fato jurídico. Contudo, sendo zero o valor da alíquota, zero será o valor do imposto cobrado e, por conseqüente, zero será o valor a ser creditado pela aquisição dos produtos sujeitos a esta alíquota.

Portanto, claro está que não se pode conceder o direito de crédito ficto de IPI em relação a entradas de produtos imunes, isentos, não tributados ou tributados com alíquota zero por meio da aplicação direta do art. 153, § 3º, II, da CF, sob pena de o julgador investir-se na condição de legislador ao “instituir o IPI negativo”, ferindo de morte o art. 150, § 6º, da

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
18 / 06 / 07  
Brasília  
Ivana Cláudia Silva Castro  
Mat. Supe 92136

Constituição, que estabelece a necessidade de edição de lei específica para a concessão de créditos presumidos.

No que tange à jurisprudência do STF citada pela recorrente, a questão a ser deslindada por este Colegiado reside em saber se a decisão proferida pelo STF no RE nº 212.484/RS enquadra-se ou não no art. 1º do Decreto nº 2.346/97 para se tornar vinculante para a Administração Pública.

A vinculação instituída pelo referido decreto exige que a decisão proferida pelo STF fixe de forma inequívoca e definitiva a interpretação do texto constitucional.

A decisão proferida no RE nº 212.484/RS é sem dúvida definitiva, na medida em que transitou em julgado, nos termos em que foi proferida. Entretanto, não se pode afirmar com a mesma certeza que seja inequívoca.

Com efeito, no julgamento do RE nº 212.484/RS, o relator, Ministro Ilmar Galvão, foi vencido, prevalecendo a tese do Ministro Nelson Jobim, de que "*Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.*"

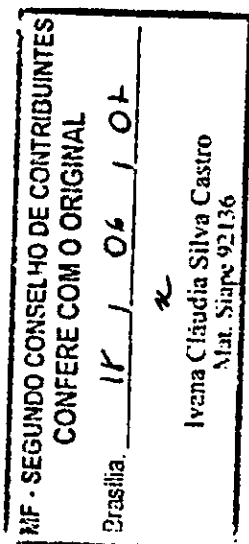
Naquele julgamento, os Ministros Sydney Sanches e Néri da Silveira acompanharam o voto vencedor, mas demonstraram que não estavam plenamente convencidos daquela tese, uma vez que ressaltaram em seus votos que tinham dificuldade em se convencer de que alguém pudesse se creditar de um valor que não havia incidido na operação anterior. Vale transcrever os trechos mais significativos dos votos dos Ministros Sidney Sanches e Néri da Silveira no RE nº 212.484/RS.

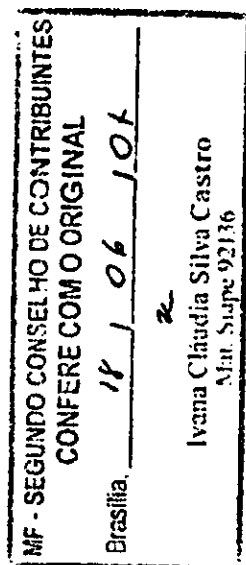
Ministro Sydney Sanches:

*"Sr. Presidente, confesso uma grande dificuldade em admitir que se possa conferir crédito a alguém que, ao ensejo da aquisição, não sofreu qualquer tributação, pois o tributo incide em cada operação e não no final das operações. Aliás, o inciso II, § 3º do art. 153, diz: 'II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;'. O que não é cobrado não pode ser descontado. Mas a jurisprudência do Supremo firmou-se no sentido do direito ao crédito. Em face dessa orientação, sigo, agora, o voto do eminente Ministro Nelson Jobim. Não fora isso, acompanharia o do eminente Ministro-Relator."*

Ministro Néri da Silva:

*"Sr. Presidente. Ao ingressar nesta Corte, em 1981, já encontrei consolidada a jurisprudência em exame. Confesso que, como referiu o ilustre Ministro Sydney Sanches, sempre encontrei certa dificuldade na compreensão da matéria. De fato, o contribuinte é isento, na operação, mas o valor que corresponderia ao tributo a ser cobrado é escriturado como crédito em favor de quem nada pagou na operação, porque isento. De outra parte, o Tribunal nunca admitiu a correção monetária dessa importância. Certo está que a matéria foi amplamente discutida pelo Supremo Tribunal Federal, especialmente, em um julgamento de que relator o saudoso Ministro Bilac Pinto. Restou, aí, demonstrado que não teria sentido nenhum a isenção se houvesse o correspondente*





*crédito pois tributada a operação seguinte. Firmou-se, desde aquela época, a jurisprudência, e, em realidade, não se discutiu, de novo, a espécie. Todas as discussões ocorridas posteriormente foram sempre quanto à correção monetária do valor creditado; as empresas pretendem ver reconhecido esse direito, mas a Corte nega a correção monetária.*

*No que concerne ao IPI, não houve modificação, à vista da Súmula 591. A modificação que se introduziu, de forma expressa e em contraposição à jurisprudência assim consolidada do Supremo Tribunal Federal, quanto ao ICM, ocorreu, por força da Emenda Constitucional n.º 23, à Lei Maior de 1969, repetida na Constituição de 1988, mas somente em relação ao ICM, mantida a mesma redação do dispositivo do regime anterior, quanto ao IPI.*

*Desse modo, sem deixar de reconhecer a relevância dos fundamentos deduzidos no voto do eminente Ministro-Relator, nas linhas dessa antiga jurisprudência, - reiterada, portanto, no tempo, - não há senão acompanhar o voto do Sr. Ministro Nelson Jobim, não conhecendo do recurso extraordinário."*

Essas dúvidas parecem ter contaminado o julgamento dos RE n.º 353.657 e 370.682, relativos ao crédito pela aquisição de insumos tributados com alíquota zero e não tributados, respectivamente.

No informativo n.º 456, do STF, consta que naqueles julgamentos o tribunal, por maioria de votos, deu provimento aos recursos da União, por entender que a admissão do crédito ficto pela entrada de produtos tributados com alíquota zero e não tributados implica ofensa ao inciso II do § 3º do art. 153 da CF. Asseverou-se que a não-cumulatividade do imposto pressupõe, salvo previsão contrária da própria Constituição Federal, tributo devido e recolhido anteriormente e que, na hipótese de não-tributação ou de alíquota zero, não existe parâmetro normativo para se definir a quantia a ser compensada. Ressaltou-se que tomar de empréstimo a alíquota final relativa a operação diversa resultaria em ato de criação normativa para o qual o Judiciário não tem competência. Aduziu-se que o reconhecimento desse crédito ficto ocasionaria inversão de valores com alteração das relações jurídicas tributárias, dada a natureza seletiva do tributo em questão, visto que o produto final mais supérfluo proporcionaria uma compensação maior, sendo este ônus indevidamente suportado pelo Estado. Além disso, importaria em extensão de benefício a operação diversa daquela a que o mesmo está vinculado e, ainda, em sobreposição incompatível com a ordem natural das coisas. Por fim, esclareceu-se que a Lei n.º 9.779/99 não confere direito ao crédito na hipótese de aquisições sujeitas a alíquota zero ou de não tributação e sim naquela em que as operações anteriores foram tributadas, mas a final não o foi.

Tendo em vista que esses argumentos utilizados pelo STF, para os casos de insumos tributados com alíquota zero e não tributados, infirmam de forma cabal a fundamentação do RE n.º 212.484/RS e que a mesma argumentação serve como luva para os casos de insumos isentos, imunes e não tributados, não vejo a menor possibilidade jurídica de este Colegiado aplicar a interpretação contida no RE n.º 212.484/RS com base no Decreto n.º 2.346/97, para reconhecer o crédito ficto ora pleiteado pela recorrente porque a interpretação que prevalece atualmente no STF é a dos RE n.º 353.657 e 370.682.

Desse modo, inexistindo o direito material ao crédito ficto de IPI pelo fundamento constitucional, não existe a possibilidade de lançá-lo no livro de apuração do imposto, e, conseqüentemente, não existe direito ao seu aproveitamento, seja sob a forma de ressarcimento, seja sob a forma de restituição.

Além disso, o art. 11 não dá amparo à apuração de crédito ficto de IPI, pois seu enunciado dispôs sobre a hipótese inversa ao que pretende a recorrente neste processo, quer a análise seja feita sob a ótica de um pedido de ressarcimento, quer sob a ótica de um pedido de restituição. O enunciado do art. 11 da Lei nº 9.779/99 reconheceu o direito ao crédito do IPI em relação à aquisição de insumos tributados quando aplicados na fabricação de produtos isentos ou tributados com alíquota zero, ao passo que a recorrente pretende o direito de crédito ficto pela entrada de insumos não tributados. Na hipótese prevista no enunciado do art. 11 da Lei nº 9.779/99 o crédito de IPI existia porque houve incidência na operação de aquisição dos insumos. No caso deste processo, o crédito de IPI não existe porque não houve a incidência do imposto sobre os insumos adquiridos pela recorrente.

No tocante ao crédito-prêmio à exportação, melhor sorte não colhe a argumentação da recorrente.

Sob a égide da Constituição de 1969 foram editados diversos diplomas legais que trataram de incentivos fiscais, entre eles o instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 05/03/1969, regulamentado por meio do Decreto nº 64.833, de 1969, que em seu art. 1º, §§ 1º e 2º, concedia às empresas fabricantes e exportadoras de produtos manufaturados, a título de estímulo fiscal, créditos sobre suas vendas para o exterior para serem deduzidos do valor do IPI incidente sobre as operações realizadas no mercado interno, resultando, assim, que os estabelecimentos exportadores de produtos nacionais manufaturados, lançavam em sua escrita fiscal uma determinada quantia a título de crédito do IPI, calculado como se devido fosse, sobre a venda de produtos ao exterior.

Decorridos cerca de 10 anos da instituição do crédito-prêmio à exportação, o Poder Executivo baixou o Decreto-Lei nº 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, *verbis*:

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

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

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

*§ 2º - A partir de 1980, o estímulo será reduzido em 5% (cinco por cento) a 31 de março, a 30 de junho, a 30 de setembro e a 31 de*

|                                        |
|----------------------------------------|
| MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES |
| CONFERE COM O ORIGINAL                 |
| Brasília. 18 / 06 / 07                 |
| Ivana Cláudia Silva Castro             |
| Mat. Sinepe 92136                      |

*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 nº 1.722, de 03/12/1979, que deu nova redação ao art. 1º, § 2º do Decreto-Lei nº 1.658, de 24/01/1979, *verbis*:

*"Artigo 3º - O § 2º do artigo 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 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)*

Antes da expiração do prazo fixado no § 2º do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.658, de 24/01/1979, com a nova redação que lhe foi dada pelo art. 3º do Decreto-Lei nº 1.722, de 03/12/1979, o Governo Federal baixou o Decreto-Lei nº 1.894, de 16/12/1981, que estendeu o benefício fiscal instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 05/03/1969, às empresas que exportavam produtos nacionais, adquiridos no mercado interno, contra pagamento em moeda estrangeira, ficando assegurado o crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados que havia incidido na sua aquisição. O art. 5º do Decreto-Lei nº 1.722, de 03/12/1979, revogou os parágrafos 1º e 2º do art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 05/03/1969. A consequência prática desta revogação foi a desvinculação do crédito-prêmio da escrita fiscal do IPI, uma vez que tendo sido suprimida a autorização legal para escriturar o benefício no livro de apuração do IPI, o valor do crédito-prêmio passou a ser creditado em estabelecimento bancário indicado pelo beneficiário.

#### A tese da revogação do crédito-prêmio

Com o advento do Decreto-Lei nº 1.658, de 24/01/1979, foram introduzidas normas que estabeleceram a redução gradual do benefício, até sua extinção por completo em 30/06/1983.

O Decreto-Lei nº 1.894, de 16/12/1981, não pretendeu restabelecer o estímulo fiscal criado no Decreto-Lei nº 491, de 05/03/1969, e, tampouco, interferir na escala gradual de extinção já existente. Seu objetivo teria sido apenas o de estender o benefício às empresas exportadoras de produtos nacionais, independentemente de serem as fabricantes, enquanto vigorasse o art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 05/03/1969.

Segundo esta tese, a revogação tácita do Decreto-Lei nº 1.658, de 24/01/1979, teria ocorrido somente se o Decreto-Lei nº 1.894, de 16/12/1981, tivesse regulado inteiramente a matéria ou fosse incompatível com a norma anterior (art. 2º, § 1º, da LICC). Entretanto, nenhuma destas duas hipóteses teria se verificado, pois o Decreto-Lei nº 1.894, de 16/12/1981, não regulou inteiramente a matéria e nem era incompatível com os DL nº 491/69; 1.658/79 e 1.722/79, mas apenas e tão-somente estendera o benefício fiscal às empresas exportadoras, enquanto não expirasse a vigência do art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 05/03/1969. Portanto, como a lei nova (DL nº 1.894/81) limitou-se a estabelecer disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não houve revogação tácita do DL nº 1.658/79, a teor do disposto no art. 2º, § 2º, da LICC. A interpretação sistemática, portanto, não levaria a outra conclusão que não a da extinção do benefício fiscal a partir de 30 de junho de 1983.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 18 / 06 / 01  
Ivana Cláudia Silva Castro  
Min. Supl. 92136

### A tese da vigência por prazo indeterminado

Na esteira da declaração de inconstitucionalidade do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.724, de 07/12/1979, surgiu tese antagônica à anterior, onde se sustenta que se o legislador, por meio do Decreto-Lei nº 1.894, de 16/12/1981, criou uma nova situação de gozo do benefício previsto no art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 05/03/1969, é porque este dispositivo não foi revogado. O art. 1º, II, do Decreto-Lei nº 1.894, de 16/12/1981, teria, portanto, restabelecido o crédito-prêmio à exportação, sem prazo de vigência. Por esta razão, a situação disciplinada de forma diferente pelo Decreto-Lei nº 1.894, de 16/12/1981, antes de implementado o termo final para a extinção do incentivo, conforme o disposto no Decreto-Lei nº 1.658, de 24/01/1979, teria reinstituído o crédito-prêmio por prazo indeterminado.

### A tese adotada pela administração e a análise da argumentação da recorrente

No DJ de 10/05/2003, pág. 53, encontra-se a ementa do acórdão prolatado pelo STF no julgamento do RE nº 186.359-5/RS, cuja transcrição é a seguinte:

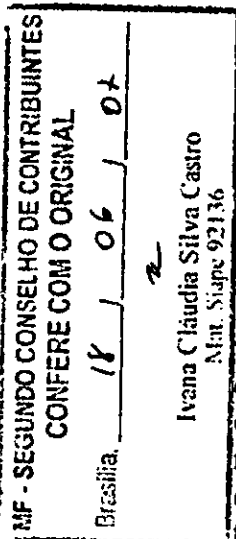
*"TRIBUTO - BENEFÍCIO - PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA. Surgem inconstitucionais o artigo 1º do Decreto-lei nº 1.724, de 7 de dezembro de 1979, e o inciso I do artigo 3º do Decreto-lei nº 1.894, de 16 de dezembro de 1981, no que implicaram a autorização ao Ministro de Estado da Fazenda para suspender, aumentar, reduzir, temporária ou definitivamente, ou extinguir os incentivos fiscais previstos nos artigos 1º e 5º do Decreto-lei nº 491, de 5 de março de 1969." (grifei)*

Neste julgamento, o STF limitou-se a declarar a inconstitucionalidade das delegações de competência ao Ministro da Fazenda, veiculadas no art. 1º do Decreto-Lei nº 1.724, de 07/12/1979, e o no art. 3º, I, do Decreto-Lei nº 1.894, de 16/12/1981.

A declaração de inconstitucionalidade destes dois dispositivos não interferiu na vigência do art. 1º, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.658, de 24/01/1979, quer na sua redação original, quer na redação introduzida pelo art. 3º do Decreto-Lei nº 1.722, de 03/12/1979, uma vez que este último dispositivo legal nunca foi formalmente declarado inconstitucional. Porém, como a nova redação introduzida pelo art. 3º do Decreto-Lei nº 1.722, de 03/12/1979, também encerrava uma delegação de competência ao Ministro da Fazenda, pode-se considerar que também era inconstitucional a expressão (...) de acordo com ato do Ministro de Estado da Fazenda (...), contida na sua parte final, o que, de qualquer forma, não impediu que o dispositivo produzisse o efeito de revogar o art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 05/03/1969, em 30/06/1983.

Entretanto, caso se considere que o art. 3º do Decreto-Lei nº 1.722, de 03/12/1979, seja todo inconstitucional, inconstitucionalidade esta que – repito – não foi formalmente declarada até hoje, passaria a prevalecer a redação original do art. 1º, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.658, de 24/01/1979, que também estabelecia como data fatal o dia 30/06/1983.

Desse modo, por qualquer ângulo que se examine a questão, a declaração de inconstitucionalidade proferida no RE nº 186.359-5/RS não teve nenhuma influência sobre a revogação do art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 05/03/1969, em 30/06/1983.



Por outro lado, é cediço que o Superior Tribunal de Justiça, em inúmeros julgados, adotou a segunda tese supramencionada, tendo se manifestado sobre a aplicabilidade do Decreto-Lei nº 491, de 05/03/1969, em razão de o Decreto-Lei nº 1.894, de 16/12/1981, ter restaurado o benefício do crédito-prêmio à exportação sem definição de prazo.

Eis a transcrição da ementa do julgamento proferido pelo STJ no RESP nº 329.271/RS, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, publicado no DJ de 08/10/2001, pág. 00182, que resume o entendimento do tribunal sobre a questão:

*"TRIBUTÁRIO CRÉDITO-PRÊMIO. IPI. DECRETOS-LEIS NºS 491/69, 1.724/79, 1.722/79, 1.658/79 E 1.894/81. PRECEDENTES DESTA CORTE SUPERIOR.*

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

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

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

*4. Precedentes desta Corte Superior.*

*5. Recurso provido." (grifei)*

Esta ementa foi colhida aleatoriamente entre muitas outras existentes na página de pesquisa do STJ na *internet* e a mesma interpretação repete-se em centenas de acórdãos proferidos pelo tribunal.

Entretanto, após a leitura do inteiro teor de vários votos condutores dos acórdãos do STJ é difícil para o leitor mais exigente ficar convencido das conclusões a que chegou o tribunal.

A primeira delas é quanto à "perda dos efeitos" dos Decretos-Leis nº 1.658, de 24/01/1979, e nº 1.722, de 03/12/1979, em face da inconstitucionalidade do Decreto-Lei nº 1.724, de 07/12/1979.

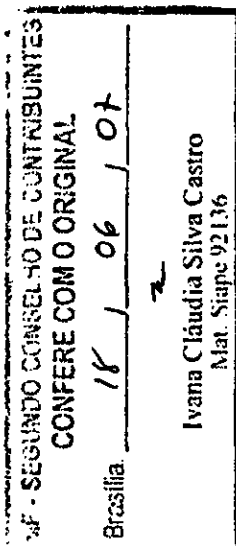
É que o Decreto-Lei nº 1.724, de 07/12/1979, só tratou de delegação de competência ao Ministro da Fazenda e em momento algum fez qualquer referência aos Decretos-Leis nº 1.658, de 24/01/1979, e nº 1.722, de 03/12/1979, conforme se pode conferir na transcrição de seu inteiro teor feita a seguir:

*"DECRETO-LEI Nº 1.724, DE 3 DE DEZEMBRO DE 1979*

*O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso das atribuições que lhe confere o artigo 55, item II, da Constituição,*

*DECRETA:*

*Art 1º O Ministro de Estado da Fazenda fica autorizado a aumentar ou reduzir, temporária ou definitivamente, ou extinguir os estímulos*



*fiscais de que tratam os artigos 1º e 5º do Decreto-lei nº 491, de 5 de março de 1969.*

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

*Brasília, 07 de dezembro de 1979; 158º da Independência e 91ª da República.*

**JOÃO FIGUEIREDO**

*Karlos Rischbieter".*

Outra conclusão que causa estranheza foi a do restabelecimento do crédito-prêmio por prazo indeterminado pelo Decreto-Lei nº 1.894, de 16/12/1981.

O primeiro obstáculo a esta tese é de que o art. 1º, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.658, de 24/01/1979, nunca foi declarado inconstitucional e nem revogado por nenhuma norma jurídica, o que conduz à conclusão de que produziu o efeito de revogar o art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 05/03/1969, em 30/06/1983.

O Decreto-Lei nº 1.894, de 16/12/1981, mencionou o crédito-prêmio (art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 05/03/1969) nos arts. 1º, II; 2º e 4º. Vejamos cada uma destas referências.

O art. 1º, II, do Decreto-Lei nº 1.894, de 16/12/1981, ao estabelecer que "(...) *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 (...)*", limitou-se apenas a estender o crédito-prêmio a qualquer empresa nacional que efetuasse exportações.

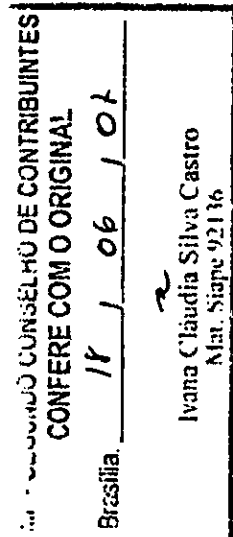
Tendo em vista que os demais artigos do Decreto-Lei nº 1.894, de 16/12/1981, não fizeram nenhuma referência ao art. 1º, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.658, de 24/01/1979, ficou claro que a extensão do crédito-prêmio às demais empresas nacionais só ocorreria enquanto não expirasse a vigência do art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 05/03/1969.

Já o art. 2º do Decreto-Lei nº 1.894, de 16/12/1981, foi vazado nos seguintes termos:

*"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."*

O referido dispositivo legal regulou o caso das chamadas exportações indiretas, ou seja, quando a exportação fosse feita por empresa comercial exportadora. Nestes casos, caberia à empresa comercial exportadora o direito ao crédito-prêmio à exportação. Como este artigo também não fez referência ao Decreto-Lei nº 1.658, de 24/01/1979, obviamente que este



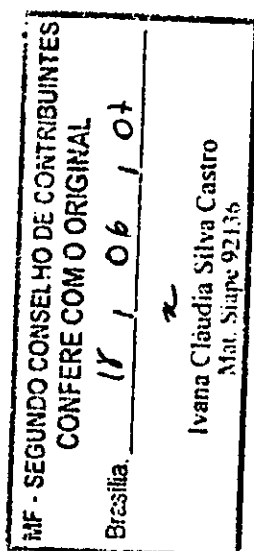
direito da comercial exportadora estava condicionado à vigência do art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 05/03/1969, que expirou em 30/06/1983, por força do art. 1º, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.658, de 24/01/1979.

Por seu turno, o art. 4º do Decreto-Lei nº 1.894, de 16/12/1981, tratou de exportações efetuadas por comercial exportadora antes de sua vigência e revogou o art. 4º do Decreto-Lei nº 491, de 05/03/1969. Portanto, este artigo também não teve nenhuma influência no art. 1º, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.658, de 24/01/1979, e nem fez qualquer menção à reinstituição do crédito-prêmio à exportação.

À luz destas considerações, e tendo em conta que não há lógica em afirmar que uma lei tenha sido editada para reinstituir ou restaurar uma outra que ainda está vigorando, conclui-se que não há fundamento para a tese da reinstituição do crédito-prêmio pelo Decreto-Lei nº 1.894, de 16/12/1981.

No Parecer nº AGU/SF-01/98, de 15 de julho de 1998, da lavra do Consultor da União, Dr. Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, foi adotada a tese de que o crédito-prêmio à exportação foi revogado em 30/06/1983 pelo art. 1º, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.658, de 24/01/1979, e que a fruição deste incentivo após aquela data só seria possível no âmbito de Programas Bieflex, que tivessem a cláusula de garantia referida no art. 16 do Decreto-Lei nº 1.219/72, conforme se pode conferir na ementa do referido parecer que vai a seguir transcrita:

*"EMENTA: Crédito-prêmio do IPI - subvenção às exportações. No contexto dos arts. 1º e 2º do Decreto-lei nº 491, de 5.3.69, que dispõe sobre estímulos de natureza financeira (não tributária) à exportação de manufaturados, a expressão "vendas para o exterior" não significa venda contratada, ato formal do contrato de compra-e-venda, mas a venda efetivada, algo realizado, a exportação das mercadorias e a aceitação delas por parte do comprador. O simples contrato de compra-e-venda de produtos industrializados para o exterior, que, aliás, pode ser desfeito, com ou sem o pagamento de multa, embora elemento necessário, representa uma simples expectativa de direito, não sendo suficiente para gerar, em favor das empresas exportadoras, o direito adquirido ao regime do crédito-prêmio, tampouco o direito adquirido de creditar-se do valor correspondente ao benefício, nem para obrigar o Erário Federal a acatar o respectivo crédito fiscal. Considera-se que o fato gerador do referido crédito-prêmio consuma-se quando da exportação efetiva da mercadoria, ou seja, a saída (embarque) dos manufaturados para o exterior. Em regra, as empresas sabiam que o ajuste do contrato de compra-e-venda lhe representava, apenas, uma expectativa de direito e que, para que pudessem adquirir o direito ao regime favorecido do art. 1º do Dec.-lei 491/69 e ao respectivo creditamento, teriam que realizar a exportação dos manufaturados, enquanto vigente a norma legal de cunho geral que previa o subsídio-prêmio, ou, na hipótese do contrato ter sido celebrado após a previsão legal de extinção do incentivo de natureza financeira (Acordo no GATT; Dec.-lei 1.658/79, art. 1º, § 2º; e Dec.-lei 1.722/79, art. 3º), antes da extinção total dos mesmos. Há, entretanto, uma situação especial: as empresas beneficiárias da denominada cláusula de garantia de manutenção de estímulos fiscais à exportação de manufaturados vigentes na data de aprovação dos seus respectivos Programas Especiais de Exportação, no âmbito da BEFLEX (art. 16 do Dec.-lei 1.219/72) teriam direito adquirido a exportar com*



*os benefícios do regime do crédito-prêmio do IPI, sob a condição suspensiva de que o direito à fruição do valor correspondente aos benefícios só poderia ser exercido com a efetiva exportação antes do termo final dos respectivos PEEX's."*

A íntegra deste parecer encontra-se anexa ao Parecer GQ-172/98 do Advogado Geral da União, que tem o seguinte teor:

*"Despacho do Presidente da República sobre o Parecer n.º GQ-172: 'Aprovo'. Em 13-X-98. Publicado no Diário Oficial de 21.10.98.*

*Parecer n.º GQ - 172*

*Adoto, para os fins do art. 41 da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993, o anexo PARECER N.º AGU/SF-01/98, de 15 de julho de 1998, da lavra do Consultor da União, Dr. OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO, e submeto-o ao EXCELENTÍSSIMO SENHOR PRESIDENTE DA REPÚBLICA, para os efeitos do art. 40 da referida Lei Complementar.*

*Brasília, 13 de outubro de 1998.*

*GERALDO MAGELA DA CRUZ QUINTÃO".*

Isto significa que, nos termos dos arts. 40 e 41 da LC n.º 73/93, o Parecer AGU/SF-01/98, emitido pelo Dr. Oswaldo Othon, tornou-se vinculante para toda a Administração Pública Federal, uma vez que adotado pelo Advogado Geral da União e aprovado pelo Presidente da República, foi publicado no Diário Oficial de 21/10/1998, pág. 23.

Justificada, portanto, a razão pela qual a IN SRF n.º 210, de 30/09/2002, fez menção ao *extinto crédito-prêmio à exportação*, quando determinou aos órgãos da Administração ativa que não apreciassem o mérito dos pedidos relativos a este benefício.

No mesmo sentido desta interpretação já se manifestou o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, conforme se verifica nas ementas a seguir transcritas:

*"Crédito-prêmio do IPI. Decreto-lei n.º 491/69 e Alterações Posteriores. Extinção do Benefício.*

*A partir de 1º de julho de 1983, o benefício instituído pelo Decreto-lei 491/69 restou extinto. (Apelação em Mandado de Segurança n.º 2000.71.00.040996-4/RS, Relatora a Desembargadora Federal Maria Lúcia Luz Leiria, DJU de 24/2/2003)*

*Tributário. IPI. Crédito-prêmio. Termo final. Vigência. Benefício. Lei. Inexistência.*

*1. A inconstitucionalidade das Portarias, editadas com base na delegação prevista nos Decretos-leis n.º 1.724/79 e 1.894/81, não levou a alteração da data limite do crédito-prêmio instituído pelo Decreto-lei n.º 469/69.*

*2. Na hipótese, os fatos geradores, consoante documentos trazidos com a petição inicial, ocorreram em 1984. Inexiste qualquer verba a ser*

|                                                                  |                        |                                                |
|------------------------------------------------------------------|------------------------|------------------------------------------------|
| MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES<br>CONFERE COM O ORIGINAL | Brasília, 16 / 06 / 01 | Ivana Cláudia Silva Castro<br>Mat. Slape 92136 |
|------------------------------------------------------------------|------------------------|------------------------------------------------|

*restituída, eis que ausente norma legal autorizativa da fruição do benefício.*

*3. Nenhum dos textos legais, editados após o Decreto-lei n.º 1.658/79, disciplinou acerca da extinção do crédito-prêmio previsto no Decreto-lei n.º 491/69, pelo que, se manteve, para todos os efeitos, a data de 30 de junho de 1983 como termo final de vigência do benefício em tela."*  
(TRF da 4ª Região, 2ª Turma, AC nº 96.04.22981-8/RS, relator Juiz Hermes da Conceição Júnior, unânime, DJ 27/10/99, p. 641).

Também o Tribunal Regional Federal da 3ª Região já chancelou o entendimento de que o crédito-prêmio foi extinto em 30/06/1983 no julgamento do AG nº 2002.03.00.027537-8, publicado no DJ II, de 18/09/2002, p. 292 e no AG. nº 2003.03.00.004595-0, DJ II, de 24/02/2003, p.469.

Estando o crédito-prêmio à exportação revogado desde 1983, perdeu sentido definir se o incentivo tinha ou não natureza setorial, para os fins do art. 41 do ADCT da CF/1988, uma vez-que o citado artigo só autorizava a reavaliação de incentivos fiscais que estivessem vigentes na data da promulgação da CF/1988.

Entretanto, merece ser apreciada a alegação de alguns no sentido de que o art. 18 da Lei nº 7.739, de 01/03/1989, teria alterado a forma de cálculo do crédito-prêmio, pois se isto realmente ocorreu, vai por água abaixo a tese oficial da revogação em 1983.

Esta alegação é formulada com base no artigo do Prof. Ives Gandra da Silva Martins, publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 95, às fls. 135/145.

Após concluir – e com razão – que o crédito-prêmio não tinha natureza setorial por ser destinado a empresas de qualquer setor econômico, o Prof. Ives Gandra, dando prosseguimento à sua argumentação, escreveu o seguinte à fl. 140 daquela revista:

*"Entretanto, ainda que assim não se entenda, é bem de ver que a confirmação dos incentivos em tela sobreveio com a publicação da Lei nº 7.739, de 1º de março de 1989, embora com a alteração introduzida na alínea "b" do art. 1º do Decreto-lei nº 1.894/81. Veja-se o texto do art. 18 da referida lei:*

*'Art. 18. A alínea 'b' do parágrafo 1º do artigo 1º do Decreto-lei nº 1.894, de 16 de dezembro de 1981, passa a vigorar com a seguinte redação:*

*§ 1º ...*

*a)....*

*b) no caso da aquisição a comerciante não contribuinte do imposto sobre produtos industrializados – IPI, até o montante deste tributo que houver incidido na última saída do produto de estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, segundo instruções expedidas pelo Ministro da Fazenda'.*

*Resulta nítido que, ao introduzir alteração na norma do art. 1º do Decreto-lei nº 1.894/81, editado sob a ordem jurídica anterior, a Lei nº 7.739/89 confirmou os estímulos nela veiculados (quer no seu inciso I*

|                                                                  |              |
|------------------------------------------------------------------|--------------|
| MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES<br>CONFERE COM O ORIGINAL | 16 / 06 / 07 |
| Brasília,                                                        |              |
| Ivana Cláudia Silva Castro<br>Mat. Signe 92136                   |              |

*quer no inciso II) sob a ordem atual, - também para as empresas comerciais exportadoras, segundo entendemos, ou para todos os beneficiários, se se entender que os estímulos concedidos aos industriais que exportam seus produtos também ostentam natureza setorial, o que não nos parece correto."*

O problema da conclusão a que chegou o Prof. Ives Gandra em seu artigo decorreu do fato de ele, a exemplo do que fez a recorrente, ter-se limitado a transcrever o art. 18 da Lei nº 7.739, de 01/03/1989, sem analisar o texto completo do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.894, de 16/12/1981, após a alteração que foi introduzida pela referida lei.

Eis a transcrição do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.894, de 16/12/1981, com as alterações introduzidas pelo art. 18 da Lei nº 7.739, de 01/03/1989:

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

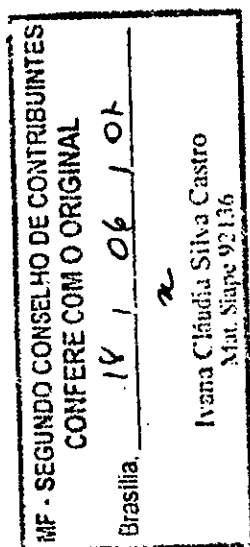
*I - o crédito do imposto sobre produtos industrializados que haja incidido na aquisição dos mesmos;*

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

*§ 1º - O crédito previsto no item I deste artigo será equivalente:*

*a) no caso de aquisição a produtor-vedeador ou a comerciante contribuinte do imposto sobre produtos industrializados, ao montante desse tributo, constante da respectiva nota fiscal;*

*b) no caso da aquisição a comerciante não contribuinte do imposto sobre produtos industrializados - IPI, até o montante deste tributo que houver incidido na última saída do produto de estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, segundo instruções expedidas pelo Ministro da Fazenda." (grifei)*



Conforme se pode constatar, a única alteração efetuada pela Lei nº 7.739/89 foi promovida na letra "b" do § 1º que se referia ao direito previsto no inciso I do art. 1º, ou seja, a alteração perpetrada pela Lei nº 7.739/89 foi em relação ao direito de crédito do IPI que incidiu na aquisição dos produtos que seriam futuramente exportados e não em relação ao crédito-prêmio que se encontra previsto no inciso II. Aliás, todo o § 1º se refere expressamente ao crédito previsto no inciso I do art. 1º. Este direito nada tem a ver com o crédito-prêmio à exportação que consta do inciso II do mesmo artigo. O crédito do inciso I se refere ao IPI que foi pago em operações ocorridas no mercado interno, ao passo que o crédito-prêmio referido no inciso II, era um crédito ficto que seria calculado e recebido por força das exportações futuras.

Portanto, nítido é o equívoco da recorrente e do parecer ao concluírem que a Lei nº 7.739/89 alterou a forma de cálculo do crédito-prêmio, porque ela se referiu apenas e tão-somente ao direito de crédito do IPI pago nas operações internas de aquisição de produtos a serem futuramente exportados, o que, mais uma vez, confirma a tese da revogação do crédito-prêmio em 30/06/1983.

Da mesma forma, o crédito-prêmio também não foi mencionado pela Lei nº 8.402, de 08/01/1992, uma vez que não era incentivo fiscal de natureza setorial e já estava revogado quando do advento da CF/88.

Com efeito, o art. 41 do ADCT estabelece que "*Os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor (...)*". A expressão "ora em vigor", revela que a Constituição apenas tratou de incentivos setoriais que estivessem em vigor na data da sua promulgação. Logo, a *contrario sensu*, não poderiam ser reavaliados incentivos que não fossem de caráter setorial e os que estivessem revogados ao tempo da promulgação da Carta Magna.

Ora, o crédito-prêmio já estava revogado desde 1983, conforme o entendimento vertido no Parecer AGU 172/98, que deve ser observado por toda a Administração Pública a teor do disposto na LC nº 73/93, art. 40, § 1º. Ademais, o crédito-prêmio à exportação não era incentivo de natureza setorial, uma vez que podia ser usufruído por empresas de quaisquer setores da economia, desde que efetuassem vendas para o exterior.

A Lei nº 8.402, de 08/01/1992, realmente restabeleceu alguns incentivos à exportação no seu art. 1º, I, II, III e § 1º, mas nenhum deles se tratava do crédito-prêmio à exportação. Vejamos.

O art. 1º, I, nada tem a ver com o crédito-prêmio, pois se refere a regimes aduaneiros especiais.

O art. 1º, II, restabeleceu o direito de manter e utilizar créditos de IPI referidos no art. 5º do Decreto-Lei nº 491, de 05/03/1969, que nada tem a ver com o crédito-prêmio, instituído pelo art. 1º deste decreto-lei.

O art. 1º, III, restabeleceu o incentivo previsto no art. 1º, I, do Decreto-Lei nº 1.894, de 16/12/1981, que se referia ao crédito de IPI nas aquisições de produtos no mercado interno destinados a futura exportação. Ou seja, restabeleceu o mesmo incentivo que causou o equívoco na conclusão da recorrente e no parecer do Prof. Ives Gandra, já analisado linhas atrás.

Por seu turno, o art. 1º, § 1º, apenas restabeleceu ao produtor-vendedor, que viesse a efetuar vendas para comercial exportadora, a garantia dos incentivos fiscais à exportação de que trata o art. 3º do DL nº 1.248/72. Como se viu alhures, o referido art. 3º regulou a hipótese de exportações indiretas, mas vedou ao produtor-vendedor a utilização do crédito-prêmio, *ao qual fará jus apenas a empresa comercial exportadora*. Acrescente-se que o art. 1º, § 1º, da Lei nº 8.402, de 08/01/1992, só pode ter restabelecido os incentivos fiscais previstos no DL nº 1.248/72 que estavam vigentes ao tempo da promulgação da Constituição, o que não é o caso do DL nº 491/69, art. 1º, revogado desde 30/06/83. Por tal razão é que também as empresas comerciais exportadoras não fazem jus ao crédito-prêmio à exportação.

Portanto, é inequívoco que a Lei nº 8.402, de 08/01/1992, não restabeleceu e não reinstituiu o crédito-prêmio à exportação.

A resolução nº 71, de 27/12/2005, do Senado.

Relativamente à Resolução nº 71, de 27/12/2005, do Senado, é certo que tem eficácia *erga omnes* e que suspendeu a eficácia dos dispositivos que permitiam ao Ministro da

|                                                                 |                        |                                                  |
|-----------------------------------------------------------------|------------------------|--------------------------------------------------|
| MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES<br>CONFERE COMO ORIGINAL | Brasília, 18 / 06 / 01 | Ivana Cláudia Silva Castro<br>Mat. Signat. 92136 |
|-----------------------------------------------------------------|------------------------|--------------------------------------------------|

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.

Entretanto, em momento algum a Resolução afirmou taxativamente que o art. 1º do DL nº 491/69 está vigorando, pois se isto fosse verdade o Senado não teria utilizado a expressão “(...) *preservada a vigência do que remanesce do art. 1º do Decreto-lei nº 491, de 5 de março de 1969*”.

Ao preservar apenas a *vigência do que remanesce* do art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 05/03/1969, o Senado 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 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 RESP nº 643.356/PE, cuja ementa é a seguinte:

“RESP 643356 / PE, RECURSO ESPECIAL2004/0031117-5

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

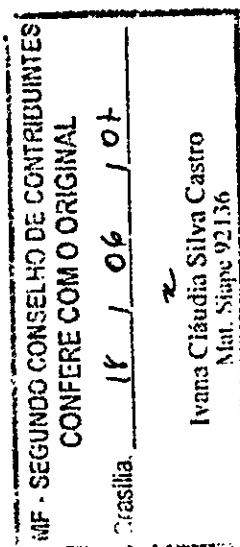
Ementa

**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, enfatizando 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 nº 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 extrapolção da delegação implementada pelos Decretos-Leis nº



*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 nº 591.708/RS, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 09/08/04, REsp nº 541.239/DF, Rel. Min. LUIZ FUX, julgado pela Primeira Seção em 09/11/05 e REsp nº 762.989/PR, de minha relatoria, julgado pela Primeira Turma em 06/12/05.*

*IV - Recurso especial improvido."*

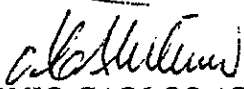
Portanto, se inexistente o direito material ao aproveitamento do crédito-prêmio à exportação, não existe direito à transferência nem entre estabelecimentos da mesma empresa e muito menos entre empresas interligadas.

No tocante ao crédito presumido de IPI da Lei nº 9.363/96, o art. 2º, § 3º, da referida lei estabelece taxativamente que o crédito presumido poderá ser transferido para outro estabelecimento da mesma empresa, o que afasta a pretensão da recorrente, conforme acertadamente decidiu a decisão de primeira instância.

Finalmente, quanto ao pedido de homologação da declaração de compensação, verifico que não houve decisão nesse sentido por parte da autoridade administrativa da DRF em Natal - RN, conforme se pode verificar nas fls. 28/32. Por tal motivo, não se pode tomar conhecimento deste pedido, o que, aliás, também restou decidido pela DRJ em Recife - PE.

Considerando que, relativamente à matéria de fato, a recorrente não trouxe aos autos as provas dos fatos constitutivos do direito alegado perante a Administração e que, quanto à matéria de direito, não apresentou nenhum argumento capaz de suscitar alterações na decisão de piso, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 22 de maio de 2007.

  
ANTONIO CARLOS ATULIM

