

# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



105

# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

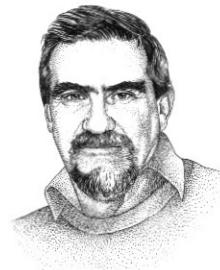
ISSN 1413-7097

105

Diretor da Revista  
**Valdir de Oliveira Rocha**

Diretores da Editora Dialética  
**Lidia Lobello de Oliveira Rocha**  
**Valdir de Oliveira Rocha**  
**Denise Lobello de Oliveira Rocha**

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*  
*Editora*, com alterações procedidas por  
*Mars e Dialética*



*Antonio Henrique Amaral*  
é o autor da obra reproduzida  
em destaque na capa desta edição.

A Editora mantém em estoque os  
exemplares anteriores da  
*Revista Dialética de Direito Tributário*,  
inclusive exemplar com o  
*Índice Cumulativo dos n°s 1 a 99*.  
Complete sua coleção.  
Na página inicial do site  
[www.dialectica.com.br](http://www.dialectica.com.br)  
canto superior, esquerdo, pode-se  
realizar BUSCA que possivelmente  
facilitará muito a localização de textos  
sobre assuntos de seu interesse.

Capa (fundo)  
*Detalhe da obra*  
*“100% Azul ou Quase”,*  
*de Marola Omartem*

Ilustrações de faces dos autores  
*Fátima Lodo Andrade da Silva*

Fotolito da Capa  
*Binhos*

Impressão  
*Gráfica Palas Athena*  
(JUNHO - 2004)

Os acórdãos estampados na íntegra  
correspondem às cópias obtidas nas  
Secretarias dos Tribunais ou se originam  
de publicações oficiais de seus julgados.  
Tiragem superior a 3.000 exemplares.  
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são  
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de  
**Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.**  
Rua Sena Madureira, 34  
CEP 04021-000 - São Paulo - SP  
e-mail: [atendimento@dialetica.com.br](mailto:atendimento@dialetica.com.br)  
Fone/fax (0xx11) 5084-4544  
[www.dialectica.com.br](http://www.dialectica.com.br)

## SUMÁRIO

**Doutrina**

*Aroldo Gomes de Mattos* - ICMS - mercadorias ou bens do ativo fixo ou permanente - aquisição e revenda

1. Considerações preliminares. 2. A competência atribuída à lei complementar. 3. A legislação que "disciplinou" o regime de compensação. 4. O Convênio ICM nº 66/88. 5. A LC nº 87/96. 6. A LC nº 92/97. 7. A LC nº 99/99. 8. A LC nº 102/00. 9. A incidência do ICMS sobre a revenda desses bens. 10. Conclusões.

*Fernando Netto Boiteux* - As sociedades coligadas, controladoras, controladas, e a tributação dos lucros obtidos no exterior

I - Introdução. II - As ligações entre sociedades e o Direito. III - Sociedades coligadas, controladoras e controladas. IV - O imposto sobre a renda na Constituição Federal. V - A constitucionalidade da Lei Complementar nº 104/2001, no que altera o art. 43 do Código Tributário Nacional. VI - A constitucionalidade em sentido formal da Medida Provisória nº 2.158-35/2001. VII - A constitucionalidade em sentido material da Medida Provisória nº 2.158-35/2001. VIII - Conclusão.

7

20

*Geovana Faza da Silveira* - As contribuições sociais no contexto do Estado Democrático de Direito e o problema da desvinculação do produto arrecadado

1) Introdução. 2) O que significa uma república que tem como um dos fundamentos o princípio da dignidade da pessoa humana? 3) O princípio do Estado Democrático de Direito. 4) O princípio do não-retrocesso social. 5) Direitos sociais. 6) O problema hermenêutico dos direitos sociais em face da expressão "direitos e garantias individuais" do art. 60, § 4º, da Carta Magna. 7) As contribuições sociais no contexto do Estado Democrático de Direito. 8) Conclusão.

34

*Guilherme Cezaroti* - A tributação do ganho de capital nas operações entre não-residentes prevista na Lei nº 10.833/2003

O alcance do art. 26 da Lei nº 10.833/2003. A responsabilidade tributária do adquirente ou procurador. Conclusão.

50

*José Cassiano Borges e Maria Lucia Américo dos Reis* - Contribuição previdenciária do servidor público - pontos polêmicos da EC 41

I. Bastidores da reforma da previdência. II. Os polêmicos tetos e subtetos. III. Remuneração, vencimentos e subsídios. IV. Proteção constitucional contra reduções indevidas. V. Funções da Administração Tributária.

54

*José Erinaldo Dantas Filho* - IPTU: da progressividade fiscal das alíquotas do imposto

I. Considerações introdutórias. II. Da progressividade das alíquotas do IPTU. III. Da correta aplicação da progressividade no IPTU. IV. Do princípio da razoabilidade no âmbito tributário. V. Conclusões.

64

*José Marcos Domingues de Oliveira* - Imposto sobre serviços e fato gerador - o local da prestação de serviços

1. Breve histórico do ISS. 2. O ISS como imposto sobre a produção e consumo. 3. Lista de serviços e o aspecto espacial do fato gerador do ISS. 4. A polêmica doutrinária. 5. O território como critério de outorga e limite da competência tributária do Município. Doutrina e jurisprudência. 6. Necessidade de compreensão da evolução histórica do labor legislativo e legitimidade da discricionariedade juspolítica do legislador. 7. A posição do Supremo Tribunal Federal. 8. O princípio da territorialidade e a Lei Complementar nº 116. 9. Conclusão.

69

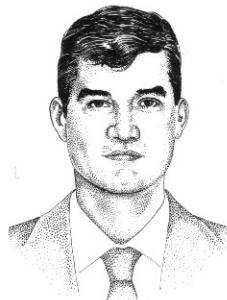
*Ricardo Conceição Souza e Maristela Miglioli Sabbag* - Os limites do legislador quanto à estruturação da base de cálculo. Uma análise objetiva das contribuições - PIS e Cofins - incidentes na importação

77



**Hugo de Brito  
Machado**

*é Professor Titular de Direito Tributário da UFC, Membro do IFA - International Fiscal Association, Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários e Desembargador Federal (aposentado) do Tribunal Regional Federal da 5ª Região.*



**Hugo de Brito  
Machado Segundo**  
*é Professor Convidado da Pós-Graduação em Direito e Processo Tributário da Unifor, Vice-Presidente da Comissão de Estudos Tributários da OAB/CE, Membro do Instituto Cearense de Estudos Tributários e Advogado em Fortaleza.*

## Crédito-prêmio de IPI. Decreto-lei nº 491/69. Natureza não Setorial

*Hugo de Brito Machado  
Hugo de Brito Machado Segundo*

Literalmente, setorial é pertinente a uma área determinada, apartada de um todo. Toda e qualquer isenção, nesse sentido, é, por definição, um incentivo de natureza setorial, não sendo naturalmente esse o sentido em que empregada a expressão *setorial* pelo art. 41, § 1º, do ADCT da CF/88.

A evidente insuficiência do elemento literal de interpretação das normas jurídicas impõe o apelo a outros métodos exegéticos, dos quais se destacam o sistemático e o teleológico, por meio dos quais se deve atribuir importância fundamental aos valores (fins) consagrados na ordem jurídica.

A finalidade do art. 41, § 1º, do ADCT da CF/88 não foi a de revogar estímulos à exportação, mas sim extinguir benefícios injustificados a determinados segmentos da economia concedidos de modo antidemocrático durante o período ditatorial. Incentivos que não interessavam à nação, mas apenas a quem os recebeu.

O elemento histórico, por sua vez, demonstra que o estímulo às exportações é valor e meta que orienta as ingerências do Poder Público na atividade econômica desde antes da edição do Decreto-lei nº 491/69 até os dias de hoje. Consideração do sistema jurídico como um todo torna a questão fora de dúvida razoável.

A expressão *setorial*, no âmbito do art. 41, § 1º, do ADCT, não abrange o crédito-prêmio à exportação concedido pelo Decreto-lei nº 491/69, que é de abrangência e interesse *nacional*.

### Consulta

(...), por intermédio de seu Advogado, Dr. ..., consulta-nos a respeito do crédito-prêmio de IPI decorrente de operações de exportação, expondo, em síntese, o seguinte:

1. Com o objetivo de fazer valer seus direitos concernentes ao crédito-prêmio do IPI, adquiridos pelo fato de haver realizado exportações de produtos obtidos no mercado brasileiro, a consultente impetrou mandados de segurança contra os Delegados da Receita Federal em alguns Estados, e ainda estão tais processos em andamento, vale dizer, neles ainda não ocorreram decisões definitivas.
2. Em alguns casos não foi suscitada a questão de saber se o crédito-prêmio de que se cuida foi, ou não, recepcionado pela Constituição Federal de 1988, sendo esta recepção admitida de modo pacífico pelas autoridades coatoras e pelos Procu-

radores e Assessores Jurídicos que as auxiliam. Em outros, porém, houve questionamento a esse respeito.

3. O questionamento decorre do art. 41, § 1º, do ADCT da CF/88, que dispõe:

“Art. 41. Os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis.

§ 1º Considerar-se-ão revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não forem confirmados por lei.

(...)"

4. Alega a Receita Federal - nos casos em que a citada questão é levantada - que o crédito-prêmio de IPI concedido às exportações teria sido revogado, ou não recepcionado, pela nova ordem constitucional. E, como não teria havido confirmação por lei da União, a partir de 1990 o citado benefício teria desaparecido da ordem jurídica.

5. Em face disto, a conselente pergunta-nos:

5.1. *O crédito-prêmio à exportação concedido pelo Decreto-lei nº 491/69 é de natureza setorial?*

5.2. *Referido crédito-prêmio ainda está em vigor?*

Já examinamos a questão e nos pareceu à primeira vista, e sem maiores aprofundamentos, que o crédito-prêmio à exportação teria natureza setorial, não tendo sido recepcionado pela Constituição Federal de 1988. Reexaminamos, porém, o assunto, especialmente em face do conceito de *incentivo setorial* para a Economia e para o Direito Econômico, e tendo em vista os princípios constitucionais e a necessidade de harmonizar as normas todas do sistema jurídico com os princípios e valores albergados pela Constituição Federal; e passamos assim a emitir o nosso

## Parecer

### 1. A Tese Invocada pela Fazenda Nacional

#### 1.1. A norma do art. 41, § 1º, do ADCT e os argumentos invocados pela Fazenda Nacional

Em muitos dos mandados de segurança promovidos pela conselente as autoridades coatoras, e os Procuradores que elaboraram as peças subseqüentes (agravos, apelações, etc.), não questionaram a subsistência do crédito-prêmio à exportação. Limitaram-se a questionar alíquotas aplicáveis, o direito à compensação, e outros aspectos de natureza acessória.

Nas ações em que a vigência do incentivo é questionada, a União invoca o art. 41 do ADCT, já transcrito na consulta, que assevera:

“Art. 41. Os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis.

§ 1º Considerar-se-ão revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não forem confirmados por lei.

(...)"

Há quem invoque - como reforço de argumentação a essa tese da natureza setorial do crédito-prêmio - a existência *atual* de créditos à exportação, como aquele concedido pela Lei nº 9.363/96, para justificar a “vontade do legislador” de haver revogado o crédito-prêmio de que cuida o Decreto-lei nº 491/69.

A tese acima exposta, desenvolvida pela Fazenda Nacional, pode ser afastada, de plano, tendo-se em vista que o crédito-prêmio de IPI não é propriamente um incentivo fiscal<sup>1</sup>,

<sup>1</sup> A rigor, apenas podem ser chamados de incentivos fiscais benefícios concedidos no âmbito e em face da relação de tributação, a exemplo da isenção total ou parcial de um ou de vários tributos, do deferimento de incidência, da redução de base de cálculo, etc.

mas sim crédito-estímulo de natureza *financeira*<sup>2</sup>, e que por isso não está abrangido pela disposição de que se cuida, que se reporta claramente aos incentivos fiscais.

Entretanto, ainda que consideremos tratar-se de um incentivo de natureza fiscal, ou tributária, concluirímos pela improcedência da tese fazendária. Em outras palavras, concluirímos pela subsistência desse incentivo às exportações. A questão essencial que se coloca é a de saber se o crédito-prêmio à exportação, concedido pelo Decreto-lei nº 491/69, é, ou não, um incentivo de natureza *setorial*.

### 1.2. Os vários significados da expressão “setor” e a insuficiência da interpretação literal

Na linguagem comum, coloquial, setor é a subdivisão de uma região, zona, distrito, seção. É sempre uma parte de um todo: no sentido militar, é *zona de ação no combate defensivo, ou circunscrição territorial confiada a uma unidade militar*, ou ainda *parte de um local fortificado posta sob o comando de um oficial*; sob o aspecto geométrico, é a *superfície plana compreendida entre uma circunferência e dois de seus raios*, e assim por diante<sup>3</sup>. Todos esses significados, observe-se, dizem respeito a uma parte, considerada em relação ao todo do qual se destaca.

Literalmente, portanto, incentivo setorial seria todo incentivo concedido apenas a um determinado grupo de pessoas ou bens.

A isenção do imposto de renda para os que ganham rendimentos inferiores ao chamado *mínimo existencial* destinar-se-ia ao setor dos menos favorecidos.

A isenção do imposto de renda para os portadores de AIDS, neoplasia maligna, cardiopatia grave, cegueira, hanseníase, doença de Parkinson, alienação mental, etc., seria um incentivo ao setor dos portadores de doenças graves.

A isenção do IPI, do ICMS e do IPVA para veículos adaptados para deficientes físicos, nesse sentido, seria também setorial, pois beneficiaria o setor dos portadores de deficiências físicas.

Aliás, toda e qualquer isenção é, por natureza e definição, a exclusão, por lei, de parcela da hipótese de incidência, ou suporte fático, da norma de tributação, sendo objeto da isenção a parcela que a lei retira dos fatos que realizam a hipótese de incidência da regra de tributação. Em vista disso, e dos mais variados sentidos que a expressão *setorial* pode literalmente possuir, a rigor, *toda e qualquer isenção seria incentivo fiscal de natureza setorial*.

Obviamente, este não é o sentido da norma contida no § 1º do art. 41 do ADCT, que se refere a algumas espécies de incentivos fiscais, estabelecendo exceção que não pode, por imposição hermenêutica, converter-se em regra geral absoluta.

Impõe-se, portanto, a busca por outros significados para a expressão setorial, que permitam ao intérprete compreender a norma do ADCT em sintonia com a sua finalidade, o seu sentido e com o sistema no qual está encartada. Cuidaremos desses significados adiante, mas desde logo podemos concluir, com absoluta segurança, que um argumento fundado exclusivamente na literalidade do art. 41 do ADCT não tem como se sustentar.

No que pertine à Economia, setor pode significar:

“setor primário: parte das atividades econômicas que compreende a agricultura e o extrativismo; setor secundário: parte das atividades econômicas representadas pela indústria; setor terciário: parte das atividades econômicas que compreende o comércio, os transportes, os serviços, as atividades financeiras e a administração pública”<sup>4</sup>.

<sup>2</sup> A circunstância de o crédito-prêmio poder ser compensado com tributos federais não faz com que sua natureza seja a de um incentivo fiscal. Isso porque se trata de um estímulo de natureza financeira, que gera um *crédito* para o contribuinte em virtude do fato isolado da exportação. A forma como esse crédito pode ser aproveitado, se através da compensação com débitos tributários, ou através do resarcimento em dinheiro, não lhe altera a natureza.

<sup>3</sup> Definições colhidas do Dicionário Aurélio Eletrônico, em CD-ROM.

<sup>4</sup> Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa, Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, p. 2.562.

Incentivo de natureza setorial, portanto, só pode ser aquele pertinente, pelo menos, a apenas um desses setores, como um incentivo à agricultura, ao extrativismo, ou a determinados setores da indústria, etc. Um incentivo que beneficie simultaneamente todos os setores da economia (primário, secundário e terciário), obviamente não pode ser classificado como *setorial*.

O Direito Econômico confirma esse entendimento, na medida em que sua doutrina assevera

“... poder figurar o imposto como instrumento de desenvolvimento econômico setorial, ou seja, em *determinada área de empreendimento ou de regiões menos desenvolvidas*, com aplicações de capitais advindos de áreas economicamente mais desenvolvidas”<sup>5</sup>.

Especificamente a propósito dos incentivos de natureza setorial, define-os e exemplifica da seguinte maneira:

“*Incentivos Setoriais*. Vários setores industriais de expressão para o desenvolvimento do país contam com incentivos fiscais, tais como as *atividades pesqueiras* (Decreto-lei número 221/67 e Dec.-Lei 1.217/72), a de *turismo* (Dec.-Lei 1.376/74), a de *florestamento e reflorestamento* (Lei nº 5.106, de 1966), a de *aeronáutica* (Dec.-Lei nº 770/69; Dec.-Lei nº 1.376, de 1974. Dec.-Lei nº 1.408/75), e as *empresas rurais* (Dec.-Lei nº 1.382, de 1974).”<sup>6</sup>

Incentivo setorial, portanto, da maneira em que referido no art. 41 do ADCT da CF/88, é aquele que beneficia apenas um determinado grupo de agentes econômicos, situados em um dos setores da economia (pesca, agricultura, extrativismo mineral, indústria siderúrgica, laboratórios, prestadores de serviços, etc.), e não um incentivo que beneficie, de modo indistinto, a todos os agentes econômicos situados em quaisquer desses setores.

Entretanto, não é demais repetir, o elemento literal é tão necessário quanto absolutamente insuficiente para determinar o significado de uma norma. Como vimos ao longo de todo este item, conduz não apenas à conclusão a que chegamos no parágrafo anterior, mas também a muitas outras. É importante demonstrarmos, portanto, que a conclusão a que chegamos, embora apoiada também no elemento literal, é determinada por todos os demais métodos interpretativos, especialmente por aqueles oriundos do moderno constitucionalismo.

## 2. Natureza do Crédito-prêmio à Exportação

### 2.1. As várias espécies de incentivo, sob o aspecto do Direito Econômico

Os incentivos fiscais podem ser *globais*, ou *gerais*, quando destinados à economia como um todo, beneficiando os seus diversos setores. Podem, ainda, ser *regionais*, na medida em que, embora possam abranger todas os setores da economia, restringem-se àqueles situados em determinada área, ou região, do território. E, finalmente, podem ser *setoriais*, quando concedidos para os agentes de determinada área da atividade da economia, conforme destacado no item anterior.

### 2.2. O propósito e os efeitos do crédito-prêmio e a sua natureza não setorial

O crédito-prêmio à exportação instituído pelo Decreto-lei nº 491/69 tem por finalidade estimular as exportações, e assim obter para a economia todas as vantagens que daí decorrem. Isso porque, em face dele, os agentes econômicos, sejam agroprodutores, extrativistas, pecuaristas, industriais, comerciantes, etc., têm um estímulo para vender seus produtos para o mercado externo.

Não é preciso ser economista para saber que exportação é vital para a economia de um país. Além dos efeitos na balança comercial e nas divisas do País, a exportação propicia um incremento na produção, gerando emprego e renda, com todas as consequências positivas que daí decorrem.

<sup>5</sup> José Wilson Nogueira de Queiroz, *Direito Econômico*, Rio de Janeiro: Forense, 1982, p. 113. Grifou-se.

<sup>6</sup> José Wilson Nogueira de Queiroz, *Direito Econômico*, Rio de Janeiro: Forense, 1982, p. 115.

Assim, quer sejam considerados os agentes econômicos abrangidos pelo incentivo à exportação (todos os setores da produção), quer sejam considerados os beneficiários dos efeitos da mesma (todos os setores da economia), conclui-se que o incentivo às exportações é de natureza *global*, e *não setorial*.

### 3. A Revogação dos Incentivos Setoriais

#### 3.1. Incentivos fiscais no âmbito do regime anterior e o propósito do art. 41, § 1º, do ADCT da CF/88

Como é de todos sabido, durante o período de vigência da Constituição de 1967, e especialmente da Constituição de 1969, havia no Brasil uma ditadura militar. Essa ditadura ensejou a prática de inúmeras arbitrariedades contra os indivíduos, isoladamente considerados, as quais culminaram com a absurda supressão do *habeas corpus* para os crimes contra a segurança nacional. Tudo em nome do “interesse público”.

Ocorre que o interesse público, o verdadeiro, representado pelo interesse da coletividade, foi o mais violentado durante o período. Não apenas porque o maior interesse de uma nação é que os Direitos Fundamentais sejam respeitados, mas também porque os que atuavam no âmbito da máquina administrativa utilizavam-na em favor de interesses particulares, geralmente contrários aos verdadeiros interesses da coletividade. A moralidade e a imprecisão da Administração Pública eram muito pouco observadas.

Como ocorre em todo ditadura, a máquina governamental era utilizada não apenas para reprimir violentamente os opositores do regime, mas também para agraciar injustificadamente aqueles favoráveis ao mesmo. Concessões de televisão, de rádio, e, entre muitas outras coisas, *incentivos fiscais*.

Essa situação, aliás, levou o insuperável Pontes de Miranda a afirmar, ao comentar a CF/69, que “*a isenção é de interesse de políticos e de grupos dominantes. Há isenções enormes, que são como perfurações do Brasil.*”<sup>7</sup>

Além disso, o perfil intervintivo do Estado no domínio econômico, no âmbito da CF/69, era um tanto distinto do perfil imposto pela CF/88, o que impunha que mesmo os incentivos setoriais teoricamente justificáveis sob a égide do regime anterior fossem revistos em face da nova ordem constitucional.

E, finalmente, a União Federal dispunha do poder de conceder isenções em relação aos tributos estaduais e municipais, faculdade que foi suprimida com o advento da nova ordem, que procurou reforçar as bases do federalismo brasileiro.

Foi nesse contexto que, com o advento da redemocratização ocorrida em 1988, o art. 41 do ADCT dispôs:

“Art. 41. Os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis.

§ 1º Considerar-se-ão revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não forem confirmados por lei.

(...)”

#### 3.2. O elemento histórico como determinante do sentido da norma

Do que se viu acima, percebe-se que a finalidade do art. 41 do ADCT não foi a de revogar os incentivos concedidos à exportação, mas sim o de expressamente *não recepcionar* todos os incentivos concedidos de modo não isonômico e não democrático sob a égide do regime anterior, com o manifesto propósito de beneficiar apadrinhados do regime militar e, muitas vezes, em flagrante ofensa aos princípios da isonomia e federativo. Houve, também,

<sup>7</sup> Pontes de Miranda, *Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda nº 1, de 1969*, tomo II, 2<sup>a</sup> ed., São Paulo: RT, 1970, p. 422.

o propósito de forçar a adequação dos incentivos setoriais anteriormente concedidos à nova ordem constitucional, cujos limites e condições para a concessão de incentivos são bastante diferentes.

Como nem todos os incentivos setoriais encontravam-se nessa situação, sendo certo que muitos eram (e ainda são) realmente importantes, adequados e necessários, a Constituição limitou-se a estabelecer como regra a revogação, facultando porém à lei de cada ente federado a manutenção ou o restabelecimento dos mesmos. Com isso, prestigiou-se a democracia, a isonomia e a federação, pois possibilitou-se que fossem preservados os incentivos setoriais que *democraticamente* fossem considerados relevantes justamente pelo ente federado que estaria abrindo mão da arrecadação respectiva.

Essa conclusão não se aplica, obviamente, ao crédito-prêmio à exportação.

Como já explicado, citado crédito não possui natureza setorial, na medida em que abrange todos que vendam seus produtos para o exterior. Ademais, o crédito-prêmio não é propriamente um incentivo fiscal, na medida em que não consiste em isenção, redução ou postergação de tributo, mas de concessão de um crédito. E, além de tudo isso, o crédito-prêmio não está entre os “favores” concedidos aos apadrinhados do regime militar, que a CF/88 pretendeu abolir, nem é incompatível com o novo perfil de atuação do Estado no domínio econômico. Muito pelo contrário, o estímulo à exportação é valor perseguido não apenas de modo subjetivo por cada governante eleito, mas especialmente de modo objetivo por toda a ordem jurídica, não só do Brasil, mas praticamente de todos os países do mundo.

A consideração do elemento histórico, portanto, também indica que o crédito-prêmio à exportação não está entre os incentivos fiscais que o art. 41 do ADCT teve por escopo abolir.

Outros elementos exegéticos, como o sistêmico e o teleológico, apontam para a mesma conclusão. Aliás, é difícil separar esses dois últimos elementos, na medida em que os fins das regras de um ordenamento são indicados, precipuamente, pelos *princípios jurídicos* positivados implícita ou explicitamente nesse ordenamento. É o sistema, portanto, que indica a teleologia da norma, através da concreção dos seus princípios em cada caso concreto. Vejamos.

#### 4. O Incentivo às Exportações como Valor Objetivo

##### 4.1. Conceito de valor objetivo

Os valores, ensina Kelsen, podem ser de duas espécies, a saber, os subjetivos ou *axiológicos* e os objetivo ou *lógicos*. Os da primeira espécie são presentes em cada intérprete, ou aplicador, que em face dos mesmos pode considerar que a norma é injusta, ou deveria dispor de maneira diferente. Os da segunda são consagrados nas próprias normas, objetivamente. Por isto podem ser aferidos independentemente da postura subjetiva do intérprete. Os da primeira espécie na relação de uma conduta com o dever ser de cada um. Os da segunda espécie situam-se “na relação de uma conduta com uma norma objetivamente válida”<sup>8</sup>.

Kelsen não considerava, em sua afirmação, os chamados *princípios jurídicos*. Tinha em mente, em face de sua postura positivista, apenas os valores consagrados em *regras*. Seu ensinamento é válido, porém, e com toda intensidade, em relação aos princípios jurídicos.

Como é sabido, as normas jurídicas podem conter descrições hipotéticas de determinados fatos, e prescrições a serem seguidas *se e quando* tais hipóteses se concretizarem, sob pena da cominação de uma sanção. Nesse caso, são chamadas *regras*. A imprevisibilidade das situações futuras, porém, torna insuficiente um ordenamento jurídico composto apenas de regras, pois os fatos futuros não ocorrem exatamente tal como descritos nas regras ante-

<sup>8</sup> Cf. Hans Kelsen, *Teoria Pura do Direito*, 3<sup>a</sup> ed., tradução de J. Batista Machado, Coimbra: Arménio Amado, 1974, p. 43.

riormente elaboradas. É nesse contexto que assumem importância os princípios, espécie de norma jurídica que não prevê hipóteses nem prescreve determinadas condutas, mas sim consagra determinados valores, a serem seguidos na elaboração e na aplicação de outros princípios, e especialmente das regras jurídicas.

Se bem observarmos, veremos que todo ordenamento jurídico é composto de um ou alguns princípios fundamentais, que se desdobram em outros princípios decorrentes, e, só depois, em regras que os prestigiam<sup>9</sup>. Tais princípios por vezes estão explícitos em dispositivos da Constituição e das leis, mas não raro estão nelas implícitos, podendo ser colhidos por *indução*.

#### 4.2. *O incentivo às exportações no ordenamento jurídico*

O incentivo às exportações é meta, fim ou valor expressamente positivado em nossa ordem jurídica, podendo ser considerado, por indução, como um princípio constitucional implícito. Trata-se de finalidade a ser buscada pelo intérprete de todas as demais normas do ordenamento pertinentes ao problema.

A Constituição Federal de 1988 estabelece que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, autorizadas por seu art. 149, *não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação*<sup>10</sup>.

Estabelece também a Constituição que o imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação *não incidirá sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados, bem ou serviço*<sup>11</sup>.

Ressalte-se que a norma do § 2º, do art. 149, foi introduzida na vigente Constituição pela Emenda 33, que é de 2001, o que demonstra ser propósito do Estado brasileiro reforçar os estímulos à exportação.

Também na Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, pode ser visto o mesmo elemento teleológico apontada pelas normas da vigente Constituição Federal. Essa Lei Complementar, regendo o ICMS no plano nacional estabelece que *o imposto não incide sobre operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários industrializados semi elaborados, ou serviços*<sup>12</sup>.

Finalmente, a Lei nº 9.363/96 concede crédito presumido de IPI aos exportadores como forma de resarcimento do PIS e da Cofins, em mais uma manifestação dos propósitos que orientam a elaboração das normas jurídicas atinentes ao problema.

#### 4.3. *Elementos sistemico, teleológico e concretista como determinantes da conclusão do intérprete*

Como visto, a consideração do sistema jurídico como um todo, e dos fins nele positivados, indica a finalidade do art. 41, § 1º do ADCT, na qual não se insere a revogação de incentivos de caráter geral, especialmente quanto destinados a estimular as exportações. Mas não apenas. Indica, ainda, que o incentivo à exportação realmente *não poderia estar* ali abrangido, sob pena de criar-se um *momento de incongruência* na ordem jurídica, pois esta, em diversos outros dispositivos, indica que as exportações devem ser *incentivadas*, e não desestimuladas.

<sup>9</sup> Klaus Tipke. *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes (Besteuerungsmoral und Steuermoral)*, tradução de Pedro M. Herrera Molina, Madrid/Barcelona: Marcial Pons, 2002, p. 31.

<sup>10</sup> Constituição Federal de 1988, artigo 149, § 2º, inciso I.

<sup>11</sup> Constituição Federal de 1988, artigo 155, § 2º, inciso X, alínea “a”.

<sup>12</sup> Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996, art. 3º, inciso II.

E assim, conclui-se que o emprego de todos os elementos interpretativos, do literal ao teleológico, indica que o crédito-prêmio a que alude o Decreto-lei nº 491/69 não foi alcançado pelo comando do art. 41 do ADCT.

Neste ponto, quanto aos métodos de hermenêutica, uma observação ainda se mostra importante.

Os elementos de interpretação, utilizados *sem consideração aos valores*, conduzem o intérprete não a um resultado correto, mas sempre a *vários significados possíveis*. Isso ocorre não apenas em virtude da inafastável imprecisão da linguagem, mas sobretudo em virtude da inexistência de hierarquia entre os métodos de interpretação<sup>13</sup>, que podem, algumas vezes, conduzir o intérprete a resultados bastante diferentes. É o quadro, ou moldura, a que alude Hans Kelsen, dentro da qual a escolha do significado da norma feita pela autoridade aplicadora é, em última análise, um ato de vontade, guiado pela política e não pela ciência<sup>14</sup>.

Em face dessa insuficiência do aspecto lógico-formal para determinar uma solução adequada, é em tese possível que alguém, ao abordar o problema examinado neste parecer, defenda uma maior abrangência para a expressão “setor”, que, como vimos, pode significar qualquer parte vista de modo apartado de um todo. Essa multiplicidade de significados possíveis a que uma consideração *neutra* do Direito pode nos levar fez com que Karl Larenz, com inteira propriedade, afirmasse:

“Porém, quando Kelsen, para se manter longe de tais juízos de valor, declara que a ciência do Direito é incapaz de atingir, através da ‘interpretação’ de uma norma, juízos ‘corretos’, ‘deita a criança fora com a água do banho’.”<sup>15</sup>

Realmente, se a ciência neutra apenas oferece ao intérprete apenas alguns significados possíveis da norma interpretada, significados estes que podem ser inclusive bastante diferentes uns dos outros, e até contrários uns aos outros, e se a escolha feita pelo intérprete de um desses significados é um ato de vontade, não científico, a ciência do Direito tem muito pouca serventia.

O grande mérito de Kelsen, contudo, foi o de apontar de modo franco e sincero os limites do positivismo lógico dedutivo, “científico”, “puro” e “neutro”. A partir de então foi que laboraram Viehweg, Perelman, Larenz e Alexy, entre outros teóricos do Direito, a fim de apontar critérios seguros e objetivos na determinação de “um significado correto”, dentro dos “vários significados possíveis” oferecidos pela neutra ciência kelseniana.

Entre tais critérios está a consideração das peculiaridades do problema a ser resolvido, e especialmente dos *princípios* positivados de modo implícito ou explícito na ordem jurídica<sup>16</sup>. Essa análise, racionalmente justificada e demonstrada, e, acima de tudo, consensualmente acolhida, é capaz de preencher, da maneira mais objetiva e racional possível, o vazio deixado por Kelsen na determinação do significado da norma jurídica, e assim apontar *um* significado correto, afastando os demais que, embora formalmente possíveis, não estão de acordo com os valores consagrados na ordem jurídica.

Foi o que procuramos fazer neste parecer.

<sup>13</sup> Confira-se, a propósito, Robert Alexy, *A Theory of Legal Argumentation - the Theory of Rational Discourse as Theory of Legal Justification*, Oxford: Clarendon Press, 1989, p. 3.

<sup>14</sup> Hans Kelsen, *Teoria Pura do Direito*, 6<sup>a</sup> ed., 4<sup>a</sup> tiragem, tradução de João Baptista Machado, São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 369.

<sup>15</sup> *Metodologia da Ciência do Direito*, 3<sup>a</sup> ed., tradução de José Lamego, Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 107.

<sup>16</sup> Cfr. Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado, “As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro”, em *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*, coord. Hugo de Brito Machado, São Paulo/Fortaleza: Dialética/ICET, 2003, pp. 269 a 271.

#### *4.4. Considerações importantes*

Finalmente, a doutrina e a jurisprudência têm feito alusão, ainda, à Lei nº 8.402/92, que teria “restabelecido” o crédito-prêmio de que se cuida. Essa não nos parece, porém, uma questão relevante. O crédito-prêmio não foi revogado pelo ADCT, razão pela qual não há sentido em questionar-se se o mesmo foi, ou não, restabelecido.

Por outro lado, alguns defensores da tese segundo a qual o crédito-prêmio teria sido revogado invocam a Lei nº 9.363/96, que concedeu um crédito presumido de IPI como forma de resarcimento de PIS e Cofins. Alegam que não poderiam existir “dois” créditos à exportação.

A afirmação não procede. De plano, porque o crédito-prêmio foi idealizado como forma de estimular as exportações quando nem existia a contribuição para o PIS, nem muito menos a Cofins. Por isso, a criação de tais contribuições, e um posterior crédito presumido como forma de resarcir-las aos exportadores, não tem qualquer influência no crédito-prêmio criado pelo DL 491/69, implicando um suposto “duplo benefício”.

Muito pelo contrário, a edição da Lei nº 9.363/96, bem como as posteriores alterações na legislação do ICMS, das contribuições de uma maneira geral, e sobretudo do PIS e da Cofins, indicam que o propósito de estimular as exportações é constante e atual, não se justificando, também por isso, a interpretação que pretende atribuir ao art. 41 do ADCT o condão de haver revogado o crédito-prêmio de IPI concedido pelo Dec.-Lei nº 491/69.

### **5. As Respostas**

Em face do que expusemos ao longo deste parecer, podemos responder as perguntas formuladas pela consulente, resumidamente, assim:

#### *5.1. O crédito-prêmio à exportação concedido pelo Decreto-lei nº 491/69 é incentivo de natureza setorial?*

*Não.* Quer se considere a finalidade do incentivo, quer se considere o rol dos contribuintes com ele beneficiados, não há nele nada de setorial. Seu propósito é o de incentivar as exportações e, com isso, beneficiar toda a economia nacional (aumento da produção, superávit na balança comercial, etc.). Dele podem beneficiar-se, outrossim, todos os que realizem operações de exportação, não importando o setor da economia a que pertençam.

#### *5.2. Referido crédito-prêmio ainda está em vigor?*

*Sim.* Como referido incentivo não tem natureza setorial, não foi alcançado pela disposição contida no art. 41, § 1º, do ADCT da CF/88. E, mesmo em momento posterior, não nos consta que tenha sido revogado por qualquer outra norma jurídica até o presente momento.