



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 18/10/2000
C	solutivo
	Rúbrica

311

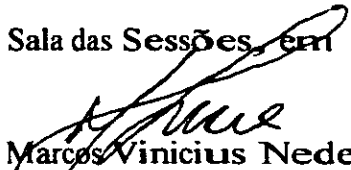
Processo : 13896.000919/98-59  
Acórdão : 202-11.993  
  
Sessão : 12 de abril de 2000  
Recurso : 112.109  
Recorrente : ÁSIA MOTORS DO BRASIL S/A  
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

**IPI - RESSARCIMENTO - CRÉDITO PRESUMIDO:** A utilização do benefício fiscal do crédito presumido previsto no art. 1º, inciso IX, da Lei nº 9.440/97, por expressa determinação legal, só pode ocorrer mediante dedução do imposto devido pelas saídas de produtos do mesmo estabelecimento.  
**Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **ÁSIA MOTORS DO BRASIL S/A.**

**ACORDAM** os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Helvio Escovedo Barcellos e Luiz Roberto Domingo que apresenta Declaração de voto. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Ricardo Leite Rodrigues.

Sala das Sessões, em 12 de abril de 2000

  
Marcos Vinicius Neder de Lima  
Presidente

  
Antonio Carlos Bueno Ribeiro  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Suplente), Maria Teresa Martínez López, Adolfo Montelo e Oswaldo Tancredo de Oliveira.  
la0/mas/ovrs



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 13896.000919/98-59  
**Acórdão** : 202-11.993

**Recurso** : 112.109  
**Recorrente** : ÁSIA MOTORS DO BRASIL S/A

## RELATÓRIO

Trata, o presente processo, de pleito encaminhado à Delegacia da Receita Federal em Osasco - SP, protocolizado em 31.08.98, visando o ressarcimento de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados de que trata a Lei nº 9.440/97, art. 1º, inciso IX.

O titular daquela repartição, em 11.03.99, às fls. 53, indeferiu o pleito, acolhendo informação fiscal no sentido de que a interessada não atendia aos requisitos necessários à fruição do benefício em causa e que as normas pertinentes à sua utilização não previam o aproveitamento na forma de ressarcimento em espécie.

Em 23.04.99, a contribuinte ingressou com a Petição de fls. 57/77 manifestando sua inconformidade com o referido indeferimento, alegando, conforme a bem elaborada síntese contida no relatório da Decisão de fls. 79/89, que:

“1 - asseverou que o seu pedido não foi corretamente apreciado pelo AFTN responsável, porquanto este entendeu aquele como sendo pedido de ressarcimento, quando, na realidade, correspondeu a *“Pedido de Compensação dos créditos acumulados a título de IPI oriundos do ressarcimento do montante relativo à contribuição ao PIS e à COFINS (lei nº 9.440/97), com débitos de IPI, COFINS e PIS”*;

2 - informou que tal pedido procedeu do fato de a impugnante encontrar-se em conformidade com disposições contidas no art. 1º da Lei nº 9.440/97, especificamente as do inciso IX, do § 1º e de sua alínea “b”, as quais a tornam apta a beneficiar-se do incentivo fiscal nelas previstos;

3 - mencionou que o Ministério da Indústria, do Comércio e do Turismo concedeu-lhe “Termo de Aprovação” - nº 150/97, face à instalação de estabelecimento montador e fabricante de veículos automotores no Município de Camaçari - BA, possibilitando-lhe proceder *“ao aproveitamento do crédito*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 13896.000919/98-59  
**Acórdão** : 202-11.993

*presumido do IPI, como ressarcimento da contribuição ao PIS e da COFINS incidentes no faturamento”;*

4 - alegou que esse “Termo de Aprovação” abrangeu a empresa como um todo, ou seja, incluiu como “Empresa Beneficiária” tanto a matriz como suas filiais, além de não ter imposto qualquer restrição quanto ao aproveitamento imediato do benefício em questão. A validade deste, portando, não se ateve apenas à fábrica instalada em Camaçari, como também não dependeu do efetivo início, em tal região, das atividades de montagem ou industrialização,

5 - amparou-se também no art. 74 da Lei nº 9.430/96, que prevê a possibilidade de se utilizar créditos a serem restituídos ou ressarcidos para a quitação de débitos tributários administrados pela SRF, e transcreveu o art. 3º, seu inciso III e os arts. 8º e 12 da Instrução Normativa SRF nº 21/97, entendendo que, nestes, consta a determinação das “formas de aproveitamento dos créditos de IPI oriundos de incentivo fiscal previsto na Lei nº 9.440/97”;

6 - alegou que o retro mencionado “Termo de Aprovação”, conferiu legitimidade ao pedido de compensação da contribuinte, tornando completamente infundado o indeferimento prolatado pela autoridade fiscal.

Ao final, requereu a acolhida das razões de impugnação e o deferimento do “PEDIDO DE COMPENSAÇÃO ADMINISTRATIVA” apresentado, com a conseqüente autorização para que se possa proceder à “compensação dos valores referentes aos créditos acumulados de IPI oriundos do ressarcimento do montante relativo à contribuição ao PIS e à COFINS, nos exatos termos do disposto no artigo 1º, IX, da Lei nº 9.440/97, com débitos de IPI, PIS e COFINS”.

A Autoridade Singular manteve o indeferimento do pedido de ressarcimento em tela, mediante a referida decisão assim ementada:

#### **“IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS**

**CRÉDITO PRESUMIDO** - O benefício fiscal do crédito presumido previsto pelo inciso IX do art. 1º, da Lei nº 9.440/97, trata-se de incentivo fiscal exclusivamente voltado para o desenvolvimento das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, com regulamentação específica emanada do Decreto nº 2.179/97 e dos arts. 3º, inciso III, 4º e 5º da IN-SRF nº 21/97.



Processo : 13896.000919/98-59

Acórdão : 202-11.993

Indevida a fruição do benefício por estabelecimento localizado fora da área incentivada, bem como a sua utilização de forma diversa da especificada na legislação de regência.

### IMPUGNAÇÃO NÃO PROVIDA

Tempestivamente, a contribuinte apresenta recurso, no qual, além de reiterar os argumentos de sua manifestação de inconformidade, aduz que:

- o Termo de Aprovação nº 150/97, ratificado pelo Certificado Aditivo de Habilitação do Regime Automotivo de Desenvolvimento Regional nº 150/II/98, representa um verdadeiro "contrato" e que, por tal razão, faz lei entre as partes - de um lado o Poder Público (MICT) e de outro a "Empresa Beneficiária", incluindo a matriz e suas filiais;
- assim, o benefício fiscal foi concedido à "Empresa Beneficiária" e não somente ao estabelecimento instalado em Camaçari (fábrica), a despeito dos argumentos da autoridade singular no sentido de que o IPI deve ser apurado em relação a cada estabelecimento;
- nem a Lei nº 9.440/97, nem o referido "Termo de Aprovação" estabelecem qualquer restrição quanto ao destinatário do benefício em comento, tanto é que tal Termo fala expressamente em "Empresa Beneficiária", resultando claro a improcedência dos argumentos das alegações da autoridade singular no tocante ao "regionalismo" do benefício em questão;
- a expressão "venham a se instalar", contida na Lei nº 9.440/97, deixa claro que, a partir do momento que houve assinatura do "Termo de Aprovação", a Recorrente passou a fazer jus ao direito de se creditar do IPI como ressarcimento das contribuições ao PIS e à COFINS, ainda que sua fábrica não se encontrasse instalada no Município de Camaçari naquela data;
- tendo em vista o prazo-limite (31/12/99) do "Termo de Aprovação", é forçoso concluir que o benefício concedido por ele deverá ser aproveitado até essa data, não havendo razão para conceder tal benefício e não permitir o seu aproveitamento antes do término das obras de instalação;
- consoante o art. 111 do CTN, não cabe à autoridade singular ir além das disposições da legislação que regula a concessão de tal benefício, cabendo ressaltar, ainda, a total impertinência de seu entendimento no sentido de que



Processo : 13896.000919/98-59  
Acórdão : 202-11.993

o "Termo de Aprovação" extrapolou os limites e parâmetros da Lei nº 9.440/97;

- a existência de um "suposto conflito" entre o MICT e a SRF, porque este órgão entende que a Recorrente não atendeu aos requisitos exigidos pela legislação, enquanto aquele lhe concedeu expressamente tal benefício por meio do Termo de Aprovação nº 150/97, ratificado pelo Certificado Aditivo de Habilitação do Regime Automotivo de Desenvolvimento Regional nº 150/II/97, não pode penalizar a Recorrente.
- nos termos da IN SRF nº 21/97 (arts. 3º e 8º, § 1º) está convicta quanto ao direito de, na impossibilidade de proceder a compensação dos créditos incentivados de IPI com os valores devidos a título do mesmo tributo nas operações internas, requerer o ressarcimento de tais valores;
- esse ato administrativo, ao dispor que tal ressarcimento depende da anuência do Fisco, somente esclarece que cabe à autoridade fiscal viabilizar tal mecanismo de devolução, podendo indeferir o pedido somente na hipótese de ilegitimidade dos créditos, o que não ocorre no presente caso;
- representa, assim, mero ato declaratório de um direito preexistente, oriundo, por sua vez, do Termo de Aprovação, este, sim, gerador de direitos e deveres, e, portanto, constitutivo.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

**Processo :** 13896.000919/98-59

**Acórdão :** 202-11.993

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO

De início, é de se registrar que a recorrente não mais questiona a natureza do presente pleito, que, conforme muito bem demonstrado pela decisão recorrida, com suporte na prova dos autos, trata-se de um pedido de ressarcimento de créditos de IPI (presumidos), mediante a utilização do modelo aprovado pela IN SRF nº 21/97, a que faria jus como ressarcimento das contribuições ao PIS e à COFINS, nos termos do disposto no art. 1º, inciso IX, da Lei nº 9.440/97, em face da impossibilidade de proceder a compensação desses créditos com os valores devidos a título do mesmo tributo nas operações internas.

Em assim sendo, entendo que a solução da lide se encerra no exame da possibilidade legal dessa modalidade de utilização (ressarcimento em espécie), o que torna despicienda, para efeito deste processo, a incursão na questão também suscitada nos autos da legitimidade da aquisição dos créditos em comento.

E, nesse particular, a decisão recorrida também deixou bastante claro a falta de amparo legal da pretensão da recorrente, seja na legislação de regência, seja, como não poderia deixar de ser, no ato administrativo que versa sobre a matéria.

Com efeito, o art. 1º da Lei nº 9.440/97<sup>1</sup> remete ao regulamento a fixação das condições para a concessão dos benefícios fiscais ali contemplados, dentre os quais o aqui em exame (inciso IX).

<sup>1</sup> Art. 1º Poderá ser concedida, nas condições fixadas em regulamento, com vigência até 31 de dezembro de 1999:

IX - crédito presumido do imposto sobre produtos industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, 8 e 70, de 7 de setembro de 1970, 3 de dezembro de 1970, 3 de dezembro de 1970 e 30 de dezembro de 1991, respectivamente, no valor correspondente ao dobro das referidas contribuições que incidiram sobre o faturamento das empresas referidas no § 1º deste artigo.

§ 1º O disposto no caput aplica-se exclusivamente as empresas instaladas ou que venham a se instalar nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, e que sejam montadoras e fabricantes de:

- a) veículos automotores terrestres de passageiros e de uso misto de duas rodas ou mais e jipes;
- b) carminhonetes, furgões, pick-ups e veículos automotores, de quatro rodas ou mais, para transporte de mercadorias de capacidade máxima de carga não superior a quatro toneladas;
- c) veículos automotores terrestres de transporte de mercadorias de capacidade de carga igual ou superior a quatro toneladas, veículos terrestres para transporte de dez pessoas ou mais e caminhões-tratores;
- d) tratores agrícolas e colheitadeiras;
- e) tratores, máquinas rodoviárias e de escavação e empilhadeiras;
- f) carroçarias para veículos automotores em geral;
- g) reboques e semi-reboques utilizados para o transporte de mercadorias;



Processo : 13896.000919/98-59

Acórdão : 202-11.993

Por sua vez o Decreto nº 2.179/97, baixado com esse propósito, estabeleceu no § único de seu art. 6º que tais créditos seriam escriturados no livro Registro de Apuração do IPI e que sua utilização dar-se-ia nos termos do art. 103 do RIPI/82, a saber:

*"ART.103 - Os créditos do imposto escriturados pelos estabelecimentos industriais, ou equiparados a industrial, serão utilizados mediante dedução do imposto devido pelas saídas de produtos dos mesmos estabelecimentos.*

*§ 1º Quando, do confronto dos débitos e créditos, num período de apuração do imposto, resultar saldo credor, será este transferido para o período seguinte.*

*§ 2º O direito à utilização do crédito está subordinado ao cumprimento das condições estabelecidas para cada caso e das exigências previstas para a sua escrituração, neste Regulamento."*

Portanto, irretorquível a conclusão da decisão recorrida no sentido de ser essa a única forma de utilização do benefício em causa, "...estando totalmente excluída a hipótese de seu ressarcimento em espécie, ou mesmo mediante a compensação com outros tributos ou contribuições, como pleiteia a requerente."

Por outro lado, os invocados arts. 3º e 8º, § 1º, da IN SRF nº 21/97, que dispõe sobre a restituição, o ressarcimento e a compensação de tributos e contribuições federais, administrados pela SRF, em nada socorrem à recorrente no que toca à possibilidade de ressarcimento em espécie dos créditos por ela propugnados.

---

h) partes, peças, componentes, conjuntos e subconjuntos - acabados e semi-acabados e pneumáticos, destinados aos produtos relacionados nesta e nas alíneas anteriores.

---

Art. 6º Os "Beneficiários" poderão obter, até 31 de dezembro de 1999:

---

VI - crédito presumido do imposto sobre produtos industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, 8 e 70, de 7 de setembro de 1970, 3 de dezembro de 1970 e 30 de dezembro de 1991, respectivamente, no valor correspondente ao dobro das referidas contribuições que incidiram sobre o faturamento das empresas referidas no inciso IV do art. 2º.

Parágrafo único. Os créditos a que se refere o inciso VI serão escriturados no livro Registro de Apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados, e sua utilização dar-se-á nos termos do previsto no art. 103 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23 de dezembro de 1982.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13896.000919/98-59  
Acórdão : 202-11.993

Isso porque o crédito em tela, previsto no inciso III do art. 3º da IN SRF nº 21/97, conforme alusão à medida provisória que na época dele tratava (MP nº 1.532, de 18.12.96), foi omitido tanto do art. 4º desse ato normativo, que nomeou as hipóteses de ressarcimento em espécie dos créditos não utilizados para compensação com débitos do mesmo imposto, relativos à operações no mercado interno, como no art. 5º, que estabeleceu quais os créditos admitidos para compensação com débitos de qualquer espécie relativos a tributos e contribuições federais, administrados pela SRF.

Dessa maneira, a análise sistemática do disposto no art. 8º (Ressarcimento) e no art. 12 (Compensação) da IN SRF nº 21/97 impõe que sejam levadas em consideração as restrições acima apontadas no que pertine aos créditos relacionados no art. 3º, caso contrário, como ressaltado pela decisão recorrida, seriam extrapolados os parâmetros estabelecidos pela legislação que instituiu e regulamentou o benefício, o que é inadmissível, especialmente em matéria que envolve renúncia fiscal.

Isto posto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 12 de abril de 2000



ANTÔNIO CARLOS BUENO RIBEIRO



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 13896.000919/98-59  
**Acórdão** : 202-11.993

### DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO LUIZ ROBERTO DOMINGO

Apesar de o voto do Eminentíssimo Conselheiro-Relator ter sido prolatado com base na interpretação direta e literal das normas atinentes ao IPI, ousou discordar com a posição adotada pela maioria da Câmara, por ter visão divergente a respeito do tratamento do crédito de Imposto sobre Produtos Industrializados, seja em relação ao instituto da compensação dos chamados tributos indiretos, seja pela amplitude do princípio da não-cumulatividade, ambos veiculados de forma mais abrangente pela Constituição Federal.

Muitos ainda não notaram que o Imposto sobre Produtos Industrializados anterior a 5 de outubro de 1988 é diferente do vigente a partir da edição da novel Constituição Federal. Antes de adentrar às minúcias desse concepção, mostra-se necessário introduzir ao tema o critério interpretativo que deve ser empreendido quando da análise do sistema de direito positivo brasileiro.

Os chamados tributos indiretos<sup>3</sup>, denominação que adotamos neste prefácio, tão-somente, para identificar tributos cuja estrutura prevê a repercussão do encargo<sup>4</sup>, têm como característica principal o estabelecimento da relação jurídica tributária com pessoa que não arca com o encargo financeiro da tributação, ou seja, o Sujeito Passivo da Relação Jurídica Tributária repassa no preço do produto/mercadoria ou serviço, de forma destacada, o valor do tributo que incorpora o preço do bem. O adquirente do bem arca com a tributação que deverá ser recolhida pelo alienante (Sujeito Passivo).

Ao proceder o cálculo da obrigação tributária a ser adimplida o Sujeito Passivo, entretanto, não realiza simplesmente a soma dos tributos destacados na saída da mercadoria, mas sim, abate do total destacado as parcelas de tributos que pagou (indiretamente) nas operações anteriores nas quais participou como adquirente, ou seja, trata-se, no dizer da norma constitucional, de tributo “não-cumulativo, compensando-se o for devido em cada operação com o montante cobrado na anteriores<sup>5</sup>”.

<sup>3</sup> Ataliba, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ª ed. 4ª tiragem, São Paulo, Malheiros, 1995.

“57.1 É classificação que nada tem de jurídica; seu critério é puramente econômica. Foi elaborada pela ciência das finanças, a partir da observância do fenômeno econômico da transação ou repercussão dos tributos. É critério de relevância jurídica em certos sistemas estrangeiros. No Brasil, não tem aplicação (Cleber Giardino).”

57.4 No Brasil, para os juristas, essa classificação é irrelevante, salvo para interpretar certas normas de imunidade ou isenção, pela consideração substancial sobre a carga tributária, em relação à pessoa que a suportará.”

<sup>4</sup> Código Tributário Nacional. art. 166.

<sup>5</sup> Constituição Federal, art. 153, § 3º, inciso II.



Processo : 13896.000919/98-59  
Acórdão : 202-11.993

Ocorre que para verificarmos se as normas regulamentares anda mantêm sua relação de validade com as disposições constitucionais é necessário entender o conteúdo e a estrutura normativos do Imposto sobre Produtos Industrializados na Constituição para realizarmos, aí, tal aferição.

Como já me pronunciei em outras oportunidades, sempre é cabível correlacionar a norma e o veículo introdutório com todo o sistema jurídico para verificar se dele faz parte e se foi introduzido segundo os princípios e regras estabelecidos pelo próprio sistema de direito positivo. Inicialmente é de verificar-se a validade do veículo introdutório em relação à fonte formal, para depois atermo-nos ao conteúdo da norma em relação à fonte material.

Todo ato realizado segundo um determinado sistema de direito positivo, com o fim de nele se integrar-se, deve, obrigatoriamente, encontrar fundamento de validade em norma hierarquicamente superior e esta, por sua vez, também deve encontrar fundamento de validade em norma hierarquicamente superior e assim por diante até que se encontre o fundamento de validade na Constituição Federal.

Como bem nos ensina o cientista idealizador da “Teoria Pura do Direito”, que promoveu o Direito de ramo das Ciências Sociais para uma Ciência própria, individualizada, de objeto caracterizado por um corte epistemológico inconfundível, a norma é o objeto do Direito que está organizado em um sistema piramidal cujo ápice é ocupado pela Constituição que emana sua validade e eficácia por todo o sistema.

Daí porque entendo que, qualquer que seja a norma, deve-se confrontá-la com a Constituição Federal, pois não estando com ela compatível não estará compatível com o sistema.

No caso em pauta, no entanto, entendo que a análise do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23 de dezembro de 1982, que instituiu o engessamento da compensação do crédito de IPI, prescinde de uma análise mais profunda chegando às vias da Constituição Federal, o que será feito, tão-somente, para alocar ao princípio constitucional norteador das condutas do Estado e do Contribuinte.

Tratando-se de norma jurídica validamente integrada ao sistema de direito positivo (requisito formal), e tendo ela perfeita definição prévia em lei, de forma a garantir a segurança do contribuinte de poder conhecer a consequência a que estará sujeito pela prática de conduta diversa à determinada, a sanção deve ter sua consecução. Tal dever é garantia do Estado de Direito. Isto por que, não só a preservação das garantias e direitos individuais promovem a sobrevivência do Estado de Direito, mas também a certeza de que, descumprida uma norma do sistema, este será implacável na aplicação da sanção. A sanção, portanto, constitui restrição de direito, sim, mas visa manter viva a estrutura do sistema de direito positivo.



**Processo :** 13896.000919/98-59

**Acórdão :** 202-11.993

Hans Kelsen, idealizador do Direito como Ciência, estatui em seu trabalho lapidar (*Teoria Pura do Direito*, tradução João Baptista Machado, 5ª edição, São Paulo, Malheiros) que:

“Dizer que uma norma que se refere à conduta de um indivíduo “vale” (é vigente)”, significa que ela é vinculativa, que o indivíduo se deve conduzir do modo prescrito pela norma.”... “O fundamento de validade de uma norma apenas pode ser a validade de uma outra norma. Uma norma que representa o fundamento de validade de outra norma é figurativamente designada como norma superior, por confronto com uma norma que é, em relação a ela, a norma inferior.”

“... Mas a indagação do fundamento de validade de uma norma não pode, tal como a investigação da causa de um determinado efeito, perder-se no interminável. Tem de terminar numa norma que se pressupõe como a última e mais elevada. Como norma mais elevada, ela tem de ser pressuposto, visto que não pode ser posta por uma autoridade, cuja competência teria de se fundar numa norma ainda mais elevada. A sua validade já não pode ser derivada de uma norma mais elevada, o fundamento da sua validade já não pode ser posto em questão. Uma tal norma, pressuposta como a mais elevada, será aqui designada como norma fundamental (*Grundnorm*).”

Ensina Kelsen que toda ordem jurídica é constituída por um conjunto escalonado de normas, todas carregadas de conteúdo que regram as condutas humanas e as relações sociais, que se associam mediante vínculos (i) horizontais, pela coordenação entre as normas; e, (ii) verticais pela supremacia e subordinação.

Segundo Kelsen, em relação aos vínculos verticais, a relação de validade de uma norma não pode ser aferida a partir de elementos do fato. Norma (ideal) e fato (real) pertencem a mundos diferentes e portanto a norma deve buscar fundamento de validade no próprio sistema, segundo os critérios de hierarquia, próprios do sistema.

Assim entende que “Todas as normas cuja validade pode ser reconduzida a uma mesma norma fundamental formam um sistema de normas, uma ordem.”. Os elementos se relacionam verticalmente segundo a regra básica, interna ao próprio sistema, de que as normas de menor hierarquia buscam fundamento de validade em normas de hierarquia superior, assim, até alcançar-se o nível hierárquico Constitucional que inaugura o sistema

O princípio da não-cumulatividade, batizado assim pela doutrina, é a regra constitucional que dispõe que o Imposto sobre Produtos Industrializados “será não-



Processo : 13896.000919/98-59  
Acórdão : 202-11.993

cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”, o mesmo fazendo para o ICMS.

Princípios são normas jurídicas que, por força de sua característica genérica e conterem valores que devem ser perseguidos, orientam os agentes produtores de normas e a interpretação das normas jurídicas veiculadas no sistema, ou seja, são verdadeiras diretrizes, no caso, constitucionais que orientam as normas do sistema.

Roque Antonio Carrazza entende por princípio jurídico como “um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam”<sup>6</sup>

Celso Ribeiro Bastos, por sua vez, ao expor sobre matéria em seu *Curso de Direito Constitucional*, concede aos princípios tratamento de valores fundamentais do ordenamento jurídico, salientando que “Alcançam os princípios esta meta à proporção que perdem o seu caráter de precisão de conteúdo, isto é, conforme vão perdendo densidade semântica, eles ascendem a uma posição que lhes permite sobressair, pairando sobre uma área muito mais ampla do que uma norma estabelecadora de preceitos. Portanto, o que o princípio perde em carga normativa ganha como força valorativa a espriar-se por cima de um sem-número de outras normas.”<sup>7</sup>

Portanto, certo que, ao nos depararmos com uma norma constitucional, teremos que compulsar seu ingrediente axiológico e, ao correlacionarmos-lo com todo o sistema de direito positivo, poderemos perceber sua relevância, para saber se estamos diante de uma norma que veicula expressamente um princípio ou não, ou seja, a partir do momento que a carga valorativa da norma empreender-lhe caráter genérico norteador de outras normas poderemos dizer que estamos diante de um princípio constitucional e, no caso em espécie, de um princípio constitucional tributário.

A norma que veicula a da não-cumulatividade afeta aos tributos Imposto sobre Produtos Industrializados, tem como conteúdo semântico a imperatividade de ser compensado com o imposto devido a cada operação o recolhido nas operações anteriores, de modo que o contribuinte (sujeito passivo da obrigação tributária) estará obrigado a adimplir obrigação resultante do valor da mercadoria que deu saída de seu estabelecimento diminuído dos valores dos impostos pagos nas operações anteriores.

<sup>6</sup> Carrazza, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 12ª edição, São Paulo, Malheiro, 1999, p.31.

<sup>7</sup> Bastos, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*,



**Processo : 13896.000919/98-59**  
**Acórdão : 202-11.993**

Tal norma diz respeito a própria sistemática do tributo, à relação jurídica tributária, à obrigação tributária em espécie e a toda a ordem de normas relativas ao exercício da competência tributária que é outorgada pela Constituição à União, de tal sorte que norteará o exercício dessa competência com o fim de delimitar o conteúdo semântico das normas que regem a exigibilidade dos tributos impondo-lhes, sempre, a necessidade de que o mecanismo atenda à compensação do que fora pago nas operações anteriores.

Certo, também, que quando da aplicação das normas editadas pelos entes tributantes constitucionais, os agentes devem ter em pauta que a relação jurídica tributária, relativa aos tributos acometidos pelo norma da não-cumulatividade, não se estabelece, simplesmente, pela ocorrência de uma das hipóteses de incidência tributária, uma vez que o critério quantitativo de tal relação dependerá do valor pago na operações anteriores.

A importância do ser “princípio”, no âmbito do sistema normativo de determinado feixe de normas, centra-se na interpretação da norma, uma vez que, verificado o princípio agregador desses feixe, necessariamente o interprete deverá compreender cada norma segundo a orientação do determinado princípio. No caso, o princípio da não-cumulatividade impregna as demais normas instituidoras do Imposto sobre Produtos Industrializados de modo que nenhuma de suas normas podem ser interpretadas sem que seja considerado tal princípio.

A respeito da imperatividade do princípio da não-cumulatividade, Paulo de Barros Carvalho, em sua tese de Livre Docência em Direito Tributário, ensina: “o primado da não-cumulatividade é uma determinação constitucional que deve ser cumprida, assim por aqueles que dela se beneficiam, como pelos próprios agentes da Administração Pública. E tanto é verdade, que a prática reiterada pela aplicação cotidiana do plexo de normas relativas ao ICM e ao IPI, consagra a obrigatoriedade do funcionário, encarregado de apurar a quantia devida pelo ‘contribuinte’, de considerar-lhe os créditos, ainda que contra a sua vontade”<sup>8</sup>.

Assim está disposto no texto constitucional os enunciados normativos relativos à norma principiológica da não-cumulatividade:

“Art. 153 - Compete à União instituir impostos sobre:

...

IV - produtos industrializados;

...

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

...

<sup>8</sup> Carvalho, Paulo de Barros. *A Regra Matriz do ICM*. 1981.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 13896.000919/98-59

**Acórdão** : 202-11.993

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;...”

A norma contida no art. 153 da Constituição Federal é, por sua natureza essencial, uma norma de competência, que outorga à União a competência para instituir o Imposto sobre Produtos Industrializados, segundo os critérios que determina.

Se assim, o núcleo condutor da norma da não-cumulatividade encontra-se no termo compensação, isto porque, é ele que possibilita efetivar-se a não-cumulatividade do tributo na seqüência das operações da cadeia econômica.

A compensação tem origem como instituto de Direito Civil e foi absorvido pelo Direito Constitucional com o mesmo conteúdo semântico de sua origem. Essa conclusão é fruto da interpretação dos institutos de direito privado nas normas constitucionais, edificada por Geraldo Ataliba que ensina: “quando a Constituição emprega conceitos de direito privado, o legislador tributário entra de mãos amarradas, pelo legislador privado, e é obrigado a respeitar a articulação que o legislador privado já tenha feito, para fins de direito privado, daquela matéria”<sup>9</sup>.

Não outro é o vetor direcionado pelo legislador complementar de Direito Tributário, que positivou princípio pelo qual o Direito Tributário não pode alterar o sentido, conteúdo e alcance dos conceitos de direito privado, conforme pode ser verificado na norma contida no art. 110 do Código Tributário Nacional:

“Art. 110 - A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

Se assim, imperioso recorrer ao conceito da compensação fixado pelo Código Civil Brasileiro, cuja norma foi consagrada como origem do sentido, conteúdo e alcance desse instituto, como disciplinado pelos enunciados normativos contidos nos artigos 1.109 a 1.124:

“Art. 1.009 - Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem.

---

<sup>9</sup> Ataliba, Geraldo. ICMS na Constituição. RDT nº 57. São Paulo, RT, p.103.



Processo : 13896.000919/98-59  
Acórdão : 202-11.993

Art. 1.010 - A compensação efetua-se entre dívidas liquidas, vencidas e de coisas fungíveis.

Art. 1.011 - Embora sejam do mesmo gênero as coisas fungíveis, objeto das duas prestações, não se compensarão, verificando-se que diferem na qualidade, quando especificada no contrato.

Art. 1.012 - Não são compensáveis as prestações de coisas incertas, quando a escolha pertence aos dois credores, ou a um deles como devedor de uma das obrigações e credor da outra.

Art. 1.013 - O devedor só pode compensar com o credor o que este lhe dever; mas o fiador pode compensar sua dívida com a de seu credor ao afiançado.

Art. 1.014 - Os prazos de favor, embora consagrados pelo uso geral, não obstam a compensação.

Art. 1.015 - A diferença de causa nas dívidas não impede a compensação, exceto:..."

Da análise desses dispositivos a interpretação nos fornece algumas conclusões.

A primeira é em relação aos sujeitos (Sa e Sp) das relações jurídicas (RJ), cuja compensação seja objeto: O Sp' em uma determinada RJ' deverá ser obrigatoriamente Sa'' na RJ'', em contrapartida o Sa' na RJ' deverá, obrigatoriamente ser Sp'' na RJ''.

A segunda, em relação ao objeto obrigacional. De um lado, o núcleo obrigacional de cada obrigação deverá encontra-se líquido e exigível, ou seja, deve-se ter a exata dimensão quantitativa e qualitativa da obrigação, em gozo de exigibilidade, por parte do Sa (direito subjetivo pleno), de ver cumprido o dever jurídico acometido ao Sp. De outro lado, o gênero do objeto da obrigação há que ser de mesma identidade.

A compensação é um fenômeno jurídico possível somente entre elementos de igual essência e caráter, melhor dizendo, ao se pretender compensar um crédito deve-se, em contra partida, opor-se um débito de igual natureza jurídica, a fim de que a estrutura lógica da operação seja possível.

Não se poderia pretender compensar uma obrigação de dar coisa certa com uma obrigação oposta de pagar, pois tal correria entre coisas diversas o que se mostra



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 13896.0009 19/98-59**  
**Acórdão : 202-11.993**

impossível; neste caso, estar-se-ia diante de outro instituto de direito entre os sujeitos integrantes dessa relação.

A compensação entre coisas distintas, são tratadas pelo direito por outros institutos, tais como da indenização, do ressarcimento, da transação, entre outros cujo o fim é “compensar” uma das partes da relação jurídica em face do adimplemento ou inadimplemento de determinada obrigação núcleo de determinada relação jurídica.

No âmbito do direito tributário, tendo como premissa que o tributo é o núcleo obrigacional da relação jurídica, não se pode falar em outro tipo de compensação senão a que ocorre entre elementos de mesma natureza, qual seja, a natureza tributária.

A terceira é em relação a origem da RJ, ou seja, para que ocorra a compensação não é necessário que haja identidade entre os fatos que deram causa à origem das obrigações, desde que as obrigações, recíprocas, guardem identidade quanto ao objeto. A exigência de identidade da causalidade não interfere na compensação dos objetos das relações jurídicas.

A quarta, centra-se nos limites da compensação, ou seja, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem. Não é possível extinguir obrigação além dos limites dos valores levados ao encontro de contas.

Desta forma, ao se falar em princípio da não-cumulatividade estar-se-á falando em compensação de tributos, cujo resultado das relações jurídicas implicará no pagamento por um dos polos.

A Relação Jurídica Tributária, na qual uma das pessoas jurídicas de direito constitucional, os entes tributantes, encontra-se investida na sujeição ativa (Sa), detentor do direito subjetivo, deverá ter por objeto, obrigatoriamente, um crédito tributário resultante da incidência da norma jurídica tributária relativa ao tributo em questão.

Essa relação resultante, para a qual designamos o signo RJT’, é uma Relação Jurídica Tributária típica do exercício da competência tributária outorgada pela constituição.

A seu turno a Relação Jurídica Tributária, na qual é o contribuinte que está investido na sujeição ativa (Sa), detentor do direito subjetivo, deverá ter por objeto, obrigatoriamente, um tributário caracterizado pela mesma rubrica que o anterior, resultante da incidência da norma jurídica tributária que garanta a compensação do tributo pago anteriormente. É, assim por dizer, uma norma que limita o poder de tributar integralmente o



Processo : 13896.000919/98-59

Acórdão : 202-11.993

fato imponível, caracterizado pelo critério material da hipótese de incidência (verbo). É assim, uma relação jurídica no âmbito do Direito Tributário, a qual denominamos RJT", que possui imediata correlação com a RJT', pois implementam a exata medida do quantum devido ao ente tributante na execução da exigibilidade do tributo.

Quanto ao objeto, de um lado o núcleo obrigacional da RJT', como visto é o tributo resultante da aplicação da NJT' que apura o imposto devido pelo contribuinte pela ação (verbo) contida no critério material da regra-matriz de incidência; é o resultante da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo (valor do produto). Tal resultante mostra-se, a priori, como valor líquido e exigível pelo ente tributante (União), por ser a natureza implicacional do vetor que o mantém ligado à RJT'.

O núcleo obrigacional da RJT", também é um tributo, mas não o tributo (crédito tributário) resultante da incidência de uma NJT de mesma natureza da NTJ' que uniu Sa' ao Sp'; é uma NJT cujo critério material é conduzido pelo verbo adquirir bens tributados pelo Imposto sobre Produtos Industrializados. A ocorrência desse fato F (a aquisição de bens tributados pelo IPI) é que implica na RJT", na qual o Sa" é o mesmo contribuinte da RJT', definido pela legislação, e o Sp" é o ente tributante (União), sendo o objeto nuclear da obrigação o tributo pago na operação de aquisição (destacado no documento fiscal).

De outro lado, tanto o núcleo obrigacional da RJT' como o da RJT", tributo, são resultantes de operações no âmbito do "lançamento por homologação", no qual o contribuinte pratica todos os atos necessários à verificação da ocorrência do fato imponível, à quantificação da base de cálculo e respectiva aplicação da alíquota, à apuração do tributo devido e respectivo recolhimento. Ainda que o tributo relativo à RJT" seja proveniente de um RJT' com outro sujeito passivo certo é que o valor apurado foi obtido no âmbito do lançamento por homologação, sendo presumida, até que se prove do contrário, que o caráter de liquidez e exigibilidade são guardam a exata correspondência para que assim sejam considerados.

Se assim, a natureza dos objetos prestacionais é a mesma, bem como podem ser, ambos, considerados líquidos e exigíveis.

Analisada assim a questão da não cumulatividade e da compensação tributária, resta-nos estudar o benefício em comento.

A Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997, institui benefício fiscal à indústria automotivas, como é o caso da Recorrente, dispondo o seguinte:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 13896.000919/98-59  
**Acórdão** : 202-11.993

Art. 1º Poderá ser concedida, nas condições fixadas em regulamento, com vigência até 31 de dezembro de 1999:

...

IX - crédito presumido do imposto sobre produtos industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, 8 e 70, de 7 de setembro de 1970, 3 de dezembro de 1970 e 30 de dezembro de 1991, respectivamente, no valor correspondente ao dobro das referidas contribuições que incidiram sobre o faturamento das empresas referidas no § 1º deste artigo.

§ 1º O disposto no **caput** aplica-se exclusivamente às empresas instaladas ou que venham a se instalar nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, e que sejam montadoras e fabricantes de:

- a) veículos automotores terrestres de passageiros e de uso misto de duas rodas ou mais e jipes;
- b) caminhonetas, furgões, **pick-ups** e veículos automotores, de quatro rodas ou mais, para transporte de mercadorias de capacidade máxima de carga não superior a quatro toneladas;
- c) veículos automotores terrestres de transporte de mercadorias de capacidade de carga igual ou superior a quatro toneladas, veículos terrestres para transporte de dez pessoas ou mais e caminhões-tratores;
- d) tratores agrícolas e colheitadeiras;
- e) tratores, máquinas rodoviárias e de escavação e empilhadeiras;
- f) carroçarias para veículos automotores em geral;
- g) reboques e semi-reboques utilizados para o transporte de mercadorias;
- h) partes, peças, componentes, conjuntos e subconjuntos - acabados e semi-acabados - e pneumáticos, destinados aos produtos relacionados nesta e nas alíneas anteriores.

Ora, a lei não criou qualquer impedimento para que as empresas instaladas ou que viessem a se instalar, utilizassem do benefício do crédito presumido para compensação de



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

329

**Processo : 13896.000919/98-59**  
**Acórdão : 202-11.993**

outros tributo, nem mesmo seria lógico dar um benefício com termo certo (31/12/99) para fomentar a indústria e esta não poder dele se beneficiar.

Contrariamente a essa disposição legal do benefício fiscal e do princípio da não-cumulatividade, o Poder Executivo editou Decreto nº 2.179/97, baixando limite à utilização do crédito presumido de Imposto sobre Produtos Industrializados, e estabelecendo, no § único de seu art. 6º que tais créditos seriam escriturados no livro Registro de Apuração do IPI e que sua utilização dar-se-ia nos termos do art. 103 do RIPI/82.

Ora, o Decreto inovou ao regulamentar o benefício dado pela Lei nº 9.440/97, ao limitar a utilização do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados sendo que, quando a lei não discrimina está vedado ao Regulamento discriminar.

O crédito presumido de Imposto sobre Produtos Industrializados, relativo ao art. 1º, inciso IX, da Lei nº 9.440/97, ao ser escriturado na conta de compensação de tributos, assumiu a mesma natureza do Imposto sobre Produtos Industrializados, não podendo ser reduzida a amplitude da compensação de tributos autorizada pelo princípio da não-cumulatividade constitucional, na qual o Sujeito Passivo (a Fazenda Nacional) tem o dever jurídico de adimplir o saldo credor dessa conta de compensação, ainda que por via da compensação com outros tributos.

Diante do exposto entendo que a Recorrente pode utilizar-se dos crédito presumidos de Imposto sobre Produtos Industrializados, pois são legitimados pela Lei como créditos desse tributo, para compensação com outros tributos, com o fim de dar consecução ao princípio da não-cumulatividade, dos fins almejados pela Lei nº 9.440/97, e sem os limites do Decreto nº 2.179/97, que malversou os desígnios legais.

Sala das Sessões em 12 de abril de 2000.

LUIZ ROBERTO DOMINGO