MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 1º / 08 / 2007
Silvio Sidnei da Barbosa
Mat.: Siape 91745



# MINISTÉRIO DA FAZENDA
## SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
## PRIMEIRA CÂMARA

| | |
|---|---|
| **Processo nº** | 10882.000637/2005-94 |
| **Recurso nº** | 136.030 Voluntário |
| **Matéria** | IPI - Ressarcimento |
| **Acórdão nº** | 201-79.924 |
| **Sessão de** | 08 de dezembro de 2006 |
| **Recorrente** | PROMAX PRODUTOS MÁXIMOS SA INDÚSTRIA E COMÉRCIO |
| **Recorrida** | DRJ em Ribeirão Preto - SP |

MF-Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 14 / 08 / 07
Rubrica

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

Ementa: CRÉDITOS BÁSICOS. INSUMOS DE ALÍQUOTA ZERO E NÃO TRIBUTADOS.

Insumos de alíquota zero geram créditos de valor nulo. Insumos não tributados não geram direito a crédito.

CRÉDITOS BÁSICOS. INSUMOS ISENTOS.

A aquisição de insumos isentos de IPI não dá direito a creditamento fiscal.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 1º / 08 / 2007
Silvio Silveira Barbosa
Mat.: Siape 91745



ACORDAM os Membros da PRIMEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Fabiola Cassiano Keramidas, Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça e Gileno Gurjão Barreto.

Josefa Maria Marques

JOSEFA MARIA COELHO MARQUES

Presidente

JOSÉ ANTONIO FRANCISCO

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Walber José da Silva, Maurício Taveira e Silva e Raquel Motta Brandão Minatel (Suplente).

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 1º / 08 / 2007
Silvio Siqueira Barbosa
Mat.: Siape 91745



# Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 115 a 139) apresentado contra o Acórdão nº 11.085, de 8 de março de 2006, da DRJ em Ribeirão Preto - SP (fls. 98 a 109), que indeferiu a solicitação da interessada, relativamente a pedido de ressarcimento de créditos de IPI, decorrentes de entradas de insumos desoneradas do imposto, nos seguintes termos:

> *"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*
>
> *Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004*
>
> *Ementa: DIREITO AO CRÉDITO. INSUMOS ISENTOS, NÃO TRIBUTADOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.*
>
> *É inadmissível, por total ausência de previsão legal, a apropriação, na escrita fiscal do sujeito passivo, de créditos do imposto alusivos a insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero, uma vez que inexiste montante do imposto cobrado na operação anterior.*
>
> *INCONSTITUCIONALIDADE.*
>
> *A autoridade administrativa é incompetente para declarar a inconstitucionalidade da lei e dos atos infralegais.*
>
> *Solicitação Indeferida".*

O pedido, apresentado em 11 de março de 2005, referiu-se ao 3º trimestre de 2004 e foi inicialmente indeferido pela Delegacia da Receita Federal com jurisdição sobre o estabelecimento do sujeito passivo pelo despacho de fls. 24 a 32, de 24 de março de 2005.

No recurso a interessada referiu-se a decisão do Supremo Tribunal Federal nos RE nºs 293.511 e 350.446, ressaltando que seria inquestionável o reconhecimento do direito a crédito pelo Judiciário.

Ademais, a assertiva contida no Acórdão de primeira instância de que deveria ater-se ao entendimento da Secretaria da Receita Federal implicaria violação do devido processo legal e direito de petição.

Passou a tratar do princípio da não-cumulatividade, alegando que não poderia deixar de ser cumprido.

Quanto aos insumos de alíquota zero, alegou que a situação específica deixou de ser regulada pela legislação e que a Constituição somente vedaria o crédito no caso do ICMS.

Não haveria, segundo a recorrente, limitações constitucionais ao direito de crédito e que a incidência do IPI deveria ocorrer somente em relação ao valor agregado.

Citou ementas de acórdãos administrativos e requereu o reconhecimento do direito.

É o Relatório.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 12 / 08 / 2007
Silvio Siqueira Barbosa
Mat.: Siape 91745



# Voto

Conselheiro JOSÉ ANTONIO FRANCISCO, Relator

O recurso é tempestivo e satisfaz os demais requisitos de admissibilidade, dele devendo-se tomar conhecimento.

Primeiramente, deve-se esclarecer que descabe a apreciação, em sede de processo administrativo fiscal, de matéria relativa à suposta inconstitucionalidade de lei, em face do que dispõe o art. 22A do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes.

Ademais, é preciso esclarecer que a posição já majoritário do STF é de que a aquisição de insumos de alíquota zero e não tributados não resulta em direito de crédito de IPI (RE nºs 353.657 e 370.682, em andamento).

Com efeito, embora o Supremo Tribunal Federal tenha exarado decisões reconhecendo o direito de crédito, a questão, ao menos no que tange aos insumos de alíquota zero, ainda está em debate no RE nº 353.657, sendo que, após sessão do plenário de 15 de dezembro de 2004, havia seis votos contrários à tese de existência do direito de crédito, nos casos de insumos de alíquota zero e não tributados, e apenas um a favor.

Passa-se ao exame do alegado direito de crédito sobre insumos isentos.

Inicialmente, a questão não se resolve de forma simples sob a alegação de que a não-cumulatividade seria um instituto jurídico que deveria ser analisado exclusivamente sob tal prisma.

A mesma assertiva pode ser aplicada ao caso de insumos de alíquota zero, cujo direito de crédito tem sido afastado por este 2º Conselho de Contribuintes.

Ademais, as referências ao Parecer PGFN nº 405, de 2003, publicado no DOU de 26 de março de 2003, devem ser entendidas sob o ponto de vista da discussão que se fazia à época de sua publicação e ainda se faz no âmbito do Supremo Tribunal Federal.

O STF, de fato, reconheceu o direito de crédito, relativamente aos insumos isentos. À época, chegou também a reconhecer o direito relativo a insumos de alíquota zero, considerando que se trataria de situação similar à da isenção. Portanto, o Parecer tinha como um dos objetivos afastar tal similaridade, o que não implica que tenha reconhecido o direito de crédito no caso de insumos isentos.

No tocante aos insumos isentos, o Supremo Tribunal Federal posicionou-se favoravelmente ao direito de crédito, no caso de insumos adquiridos da Zona Franca de Manaus.

Foram duas as razões que, em princípio, levaram o STF a adotar o posicionamento, no julgamento do RE nº 212.484: não existência de ofensa ao princípio da não-cumulatividade e efetividade da norma isentiva.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 1º / 08 / 2007
Silvio Santana Barbosa
Mat.: Siape 91745



Assim, o creditamento seria necessário para evitar o diferimento da tributação para a etapa seguinte (efetividade da norma) e, nesse contexto, não haveria ofensa ao princípio da não-cumulatividade.

O trecho do voto do Ministro Nelson Jobim no RE nº 212.484, reproduzido abaixo, demonstra a conclusão (STF, http:// www.stf.gov.br/ Jurisprudencia/ It/ frame.asp?classe=RE &processo=212484&origem=IT&cod_classe=437, <23 jul 2004>):

> *"Ora, se esse é o objetivo, a isenção concedida em um momento da corrente não pode ser desconhecida quando da operação subseqüente tributável. O entendimento no sentido de que, na operação subseqüente, não se leva em conta o valor sobre o qual deu-se a isenção, importa, meramente em diferimento."*

Mais adiante, continua:

> *"Com a vênia do eminente Ministro-Relator, ouso divergir, com o pressuposto analítico do objetivo do tributo de valor agregado. O que não podemos, por força da técnica utilizada no Brasil para aplicar o sistema do tributo sobre o valor agregado não-cumulativo, é torná-lo cumulativo e inviabilizar a concessão de isenções durante o processo produtivo.*
>
> *Tenho cautela que impõe a técnica do crédito e não de tributação exclusiva sobre o valor agregado. Tributa-se o total e se abate o que estava na operação anterior. O que se quer é a tributação do que foi agregado e não a tributação do anterior, caso contrário não haverá possibilidade efetiva de isenção: é isento numa operação, mas poderá ser pago na operação subseqüente."*

Dessa forma, ao menos nos casos de isenção, deveria prevalecer a técnica do IVA e não a do IPI, sob pena de anulação da isenção de produtos durante o processo produtivo.

Entretanto, a conclusão é contraditória, pois o modelo de não-cumulatividade do IPI é o de imposto sobre imposto.

Ademais, deve-se considerar que uma análise minuciosa dos casos de isenção contradiz o argumento acima reproduzido de que a sistemática do IPI poderia "inviabilizar a concessão de isenções durante o processo produtivo".

É que os casos de isenção, que constam do art. 51 do RIPI de 1999, são quase que totalmente relativos a produtos acabados ou a insumos empregados em produtos acabados isentos. A única exceção à constatação é a do inciso VIII, que se refere a papel para impressão de música.

A razão disso é que, em princípio, a isenção sobre insumos em geral não tem propósito, pois se está a falar de imposto incidente sobre produtos industrializados, que somente têm função e utilidade quando acabados.

Ademais, o atual regulamento, em seu art. 69, prevê a isenção, de acordo com as disposições legais, somente em relação a produtos fabricados na Zona Franca de Manaus, o que exclui as matérias-primas não industrializadas.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 1º / 08 / 2007
Silvio Siqueira Barbosa
Mat.: Siape 91745



Mais do que isso, o inciso II do referido artigo tem uma clara denotação de referir-se a produtos acabados, pois fala em produtos fabricados na ZFM, que devam ser comercializados em qualquer outro ponto do País, sendo que as exceções, também, somente recaem sobre produtos acabados, como os automóveis.

Se a isenção se aplicasse também a insumos, então as partes e peças de automóveis fabricadas na ZFM (usando o mesmo exemplo) não estariam incluídas nas exceções e, em conseqüência, estariam isentas, o que seria absurdo, pois bastaria que se exportassem, para fora da ZFM, todos os componentes não montados de automóveis para serem montados fora da ZFM, fraudando-se a lei, pois o IPI somente recairia sobre os valores agregados.

Por fim, observe-se que é precisa a observação da autoridade de primeira instância quanto às contradições relativas ao alegado direito de crédito, no que tange ao ressarcimento de valores nunca anteriormente recolhidos.

Dessa forma, em que pesem os fortes argumentos a favor do direito de crédito, entendo não haver, na prática, razão jurídica para o creditamento.

Quanto ao alegado direito de crédito decorrente da entrada de insumos de alíquota zero, esclareça-se, inicialmente, que, após a Lei nº 9.779, de 1999, no IPI, o resultado da tributação pelo IPI, ao final, é, em princípio, igual ao apurado pela aplicação da alíquota do produto final sobre o valor de sua base de cálculo, uma vez que, sendo esse valor maior do que os créditos, é devida a diferença, e, sendo menor, o contribuinte passa a ter direito de crédito, que poderá ser utilizado, na pior das hipóteses, para compensar débitos de outros tributos federais.

O IPI é um imposto mais complexo do que o IVA, pois tem alíquotas variadas. As alíquotas do IPI, inicialmente fixadas pelo Decreto-Lei nº 1.199, de 27 de dezembro de 1971, podem ser alteradas pelo Poder Executivo, segundo o art. 4º, I e II, do referido Decreto-lei, *"quando se torne necessário atingir os objetivos da política econômica governamental, mantida a seletividade em função da essencialidade do produto, ou, ainda, para corrigir distorções"*. Essas alterações incluem a redução da alíquota a zero e a sua majoração em até trinta pontos percentuais.

Além disso, segundo a Constituição, a fixação das alíquotas deverá atender o princípio da seletividade, sendo tanto menores quanto mais essenciais os produtos tributados.

Esse sistema não seria possível no IVA, pois a seletividade, na prática, só se aplica aos produtos acabados. Os produtos intermediários, matérias-primas e materiais de embalagens podem ser, em princípio, utilizados na fabricação de produtos diversos e sua essencialidade depende da do produto em cuja fabricação sejam utilizados.

As distorções que eventualmente existam, no caso do IPI, são corrigidas naturalmente pela compensação com os créditos (conforme acima exposto, o resultado final da tributação do IPI é, em regra, a alíquota aplicada ao valor do produto acabado), o que não ocorreria no modelo do IVA, cuja incidência é estanque.

Em relação aos produtos acabados, a alíquota zero visa a sua desoneração, em função da essencialidade e dos objetivos de política governamental. Já em relação aos insumos, seu objetivo se conforma à tributação dos produtos em que são empregados.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 1º / 08 / 2007
Silvio Silveira Barbosa
Mat.: Siape 91745



Pode ocorrer que todos os produtos em que são empregados um certo insumo sejam isentos, de alíquota zero ou imunes, ou que apenas certos produtos o sejam.

No primeiro caso, a alíquota do insumo seria naturalmente fixada em zero, para evitar a incidência do imposto na operação anterior, com apuração de saldo credor na seguinte.

É só aparentemente vantajoso para a União fixar alíquota positiva para todos os insumos para obter uma antecipação do valor do imposto. De fato, a incidência do imposto, nessa situação, acarretaria crédito para o estabelecimento comprador, que resultaria em direito a ressarcimento. Como conseqüência, o pedido de ressarcimento desse crédito exigiria da máquina administrativa um custo com processos, análises e diligências, que tornaria desvantajosa a incidência do imposto na operação anterior.

No segundo caso, havendo também produtos fabricados tributados a alíquotas positivas, a vantagem ou não da fixação da alíquota dos insumos em zero depende do volume de produção dos produtos tributados e de suas alíquotas.

Num caso em que a matéria-prima seja majoritariamente empregada em produtos essenciais de alíquota zero, certamente a alíquota do insumo deve ser fixada em zero, para não gerar saldo credor para os fabricantes desses produtos, evitando o aumento de custos, tanto para a administração fiscal como para os contribuintes.

Veja-se, por exemplo, o caso do malte, que é empregado na fabricação de vários alimentos essenciais e também na fabricação de cerveja. Sua alíquota é zero, porque a alíquota dos produtos essenciais nos quais é empregado também é zero. Se fosse adotada uma alíquota positiva, em face de o insumo ser empregado na fabricação da cerveja, não haveria aumento de arrecadação e os produtores de malte arcariam com custos administrativos, em razão da necessidade de pedido de ressarcimento ou efetuação de compensação, e a Receita Federal ainda teria que fiscalizar os produtores para analisar o direito de crédito.

Há outros exemplos de insumos que têm alíquota zero, como o açúcar (2940.00) e a glicose (1702.30.01), e são utilizados em vários produtos alimentícios essenciais e em outros, tributados a alíquotas positivas (Ex.: 2202.10.00).

Considerando-se que a técnica de fixação de alíquotas do IPI exige a utilização de uma tabela (TIPI), em que os produtos são classificados de acordo com regras próprias, não seria possível, por exemplo, separar o malte pelo seu emprego no produto final. Em outras palavras, não seria possível, da tabela, constarem duas classificações diversas para o malte, uma, por exemplo, para "malte utilizado na fabricação de cerveja", com alíquota positiva, e outra para "outros maltes", com alíquota zero.

Portanto, é inegável que a utilização de insumos em produtos essenciais exige a fixação de sua alíquota em zero.

A concessão de créditos, relativamente a insumos de alíquota zero, por sua vez, desvirtuaria completamente o sistema.

Primeiramente, porque se sabe que, sendo o IPI imposto cumulativo do tipo "imposto sobre imposto", quando a empresa fabricante de produto não essencial adquira insumo de alíquota zero, esse produto será tributado, ao final, pelo valor decorrente da incidência da alíquota sobre o preço.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 1º / 08 / 2007
Silvio Signeira Carbosa
Mat.: Siape 91745



Assim, no exemplo citado, a fixação da alíquota da cerveja levou em conta essa técnica. Se se admitisse o creditamento, haveria uma diminuição da tributação que se pretendeu impor ao produto acabado.

Ademais, como a alíquota prevista na TIPI para o insumo é zero, para possibilitar o cálculo do direito de crédito, relativamente a insumos de alíquota zero, criou-se um método para determinar a alíquota, que consiste na apuração da alíquota média dos produtos em que os insumos são empregados. Portanto, de acordo com esse método, quanto menos essenciais os produtos acabados, maior seria o direito de crédito de seus fabricantes.

Assim, reconhecer o direito de crédito nesses casos poderia gerar uma distorção no fornecimento dos insumos, já que os fabricantes de produtos não essenciais poderiam pagar preço maior pelos insumos, o que provocaria, indiretamente, um desequilíbrio nas condições de concorrência para os fabricantes de produtos essenciais.

Enfim, os consumidores de produtos essenciais pagariam a conta da redução da carga tributária dos produtos não essenciais, distorcendo completamente o princípio da seletividade e os objetivos da política governamental.

Nesse caso, nem mesmo o aumento da alíquota do produto não essencial pelo Executivo resolveria o problema, pois haveria, em conseqüência, aumento do direito de crédito dos seus produtores. Então, restaria ao Executivo aumentar a alíquota dos insumos, prejudicando os produtores e os fabricantes de produtos essenciais, em razão dos efeitos já anteriormente citados.

São essas as considerações mais importantes a respeito do tema, mas ainda há algumas outras que devem ser colocadas.

A primeira delas é o fato de não ter a emenda Passos Porto, relativamente ao ICMS, previsto a anulação de créditos, relativamente a insumos de alíquota zero. No contexto do objetivo da emenda constitucional isso somente pode ter ocorrido pelo fato de nunca se ter imaginado que esse direito pudesse existir. Da mesma forma, tampouco previu a lei a forma de calcular o alegado direito.

Ademais, alíquota zero não se confunde com isenção.

Como se sabe, a isenção somente pode ser fixada por lei. Em regra, as alíquotas também somente podem ser fixadas por lei, exceto no caso do IPI e de alguns outros tributos federais.

Portanto, no caso geral, a alíquota deve ser fixada por lei, da mesma forma que a isenção, e, nesses casos, a fixação de alíquota em zero tem os mesmos efeitos de isenção, pois é concedida por lei e somente pode ser revogada por lei.

Isso não significa que alíquota zero seja isenção, mas sim que a lei pode usar a técnica de fixar a alíquota em zero para conceder a isenção. Assim, alíquota zero representa isenção somente quando for fixada por lei, mas desde que somente lei possa revogá-la.

No caso do IPI, entretanto, isso é impossível, pois a fixação das alíquotas deve ser feita por produto e o Poder Executivo pode aumentá-la em até trinta pontos percentuais, de

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 1º / 08 / 2007
Silvio Siqueira Barbosa
Mat.: Siape 91745



acordo com sua política governamental, não estando sujeita a matéria aos princípios da legalidade e da anterioridade geral.

Então, pelo fato de a fixação da alíquota se destinar à execução da política governamental e ao princípio da seletividade, no caso do IPI, a lei não pode utilizar a técnica de fixação de alíquota em zero para concessão de isenção.

Ademais, a isenção incide sobre algum dos aspectos da hipótese de incidência, como a base de cálculo (redução a zero), o sujeito passivo (isenção subjetiva), o local de ocorrência do fato gerador (incentivo regional), etc., sendo que a alíquota é entidade jurídica externa ao fato gerador. A esse respeito vale a pena citar as conclusões de Geraldo Ataliba[1], logo após ter citado Alfredo Augusto Beçker:

> *"44.13 A base calculada é um fator individual de determinação da grandeza do débito. A alíquota, um fator genérico. Dizemos 'individual', a base porque o dado numérico por ela fornecido varia conforme cada fato individual (fato imponível) realizado. Sendo perspectiva dimensível do aspecto material, fornece um dado essencial à individualização do débito, dado este que varia de fato concreto para fato concreto (cada fato imponível tem a sua dimensão).*
>
> *44.13.1 Já a alíquota - por ser estabelecida objetivamente em lei - é um fator estável e genérico. Assim, a combinação do dado numérico genérico (alíquota) permite a fixação do débito correspondente a cada obrigação.*
>
> *44.14. Do exposto, se vê que a base calculada é uma grandeza insita à coisa tributada, que o legislador qualifica com esta função. Alíquota é uma ordem de grandeza exterior, que o legislador estabelece normativamente e que, combinada com a base imponível, permite determinar o quantum do objeto da obrigação tributária."*

Ainda se deve analisar a mais absurda das alegações utilizadas para defender a existência de crédito, que é a afirmação completamente falsa de que não existiriam limites constitucionais para o direito de crédito, em função do princípio da não-cumulatividade.

Ora, é óbvio que, se o direito de crédito decorre da não-cumulatividade, seu limite é exatamente o que permite que ela seja cumprida, de acordo com o método adotado pela Constituição, que é o de "imposto sobre imposto". Ir além daí é distorcer a Constituição.

Se o modelo adotado no Brasil para a não-cumulatividade é o de "imposto sobre imposto", então é óbvio que, se a alíquota é zero na operação anterior, a inexistência de crédito na operação subseqüente, além de não violar o princípio, é decorrência direta de sua própria aplicação.

Quanto às alegações de que os cálculos seriam irrelevantes para o caso, em tais teses, que tentam apoiar-se tão-somente em alegações de princípios, não há uma linha sequer de argumentação consistente que demonstre a suposta violação da não-cumulatividade, sobressaindo-se uma argumentação retórica baseada em assertivas não demonstradas e argumentos de autoridade que insistem em afirmar que a Constituição concede o direito, que não pode ser limitado por lei, etc. etc.

---

1 Hipótese de incidência tributária. São Paulo, Saraiva, 1993. P. 103).

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 1º / 08 / 2007
Silvio Sidney Barbosa
Mat.: Siape 91745



Tentam, ademais, afastar qualquer possibilidade de demonstração lógica, contábil e matemática, que evidenciam o fato de se tratar de teses absurdas.

Por fim, a alegação de que a incidência do IPI, na etapa anterior, seria irrelevante é uma falácia. Veja-se que, segundo a tese da recorrente, quando o IPI incide, escritura-se o crédito destacado na nota fiscal. Quando não incide, havendo isenção ou alíquota zero, muda-se a regra, criando-se métodos alternativos de apuração do crédito, exatamente por que o crédito não existe.

Portanto, é inadmissível o creditamento, relativamente a insumos de alíquota zero e não tributados.

Finalmente, quanto aos insumos não tributados, a situação é bastante semelhante ao caso de alíquota zero, mas comporta duas observações adicionais, que demonstram que o equívoco da tese dá interessada é ainda mais absurda.

Primeiramente, há que se ter em conta que o IPI incide sobre produtos industrializados e que, portanto, não incide na entrada de insumos não tributados porque são eles considerados não industrializados.

Entretanto, o produto que resulta da industrialização sobre tais insumos é industrializado e, portanto, sofre a incidência do IPI.

O insumo é consumido no processo de industrialização, de forma que não há que se cogitar da "manutenção" da não incidência na saída do produto industrializado.

Se assim fosse, na apuração da base de cálculo de todo e qualquer produto industrializado ter-se-ia que excluir o valor relativo às formas primárias dos insumos utilizados. Por exemplo, na saída do aço, ter-se-ia que excluir o valor do minério de ferro, o que é obviamente absurdo.

Ademais, note-se que, em princípio, a aquisição de insumo não tributado ocorre de forma incidental e, em regra, refere-se à etapa anterior ao processo de industrialização.

No caso de insumo isento, a aquisição do insumo, para industrialização, ocorre no meio da cadeia produtiva, o que implica tratar-se de duas situações completamente diversas.

Quanto aos insumos não tributados, imaginem-se duas situações: na primeira, o industrial adquire o insumo de um fornecedor, que o extrai da natureza, na forma *in natura*, e assim o vende; na segunda, o próprio industrial é o extrator.

Nesse caso, a análise visa demonstrar que seria absurdo qualquer creditamento efetuado pelo industrial, relativamente ao insumo não tributado.

Na segunda hipótese acima mencionada, obviamente, não haveria crédito algum, porque o insumo foi extraído e submetido ao processo pelo próprio industrial. A base de cálculo do imposto, na saída do produto industrializado, seria o valor total da operação.

A primeira hipótese difere da segunda apenas pela inserção de um intermediário no processo, que não é contribuinte do IPI.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 12 / 08 / 2007
Silvio Siqueira Barbosa
Mat.: Siape 91745



Essa operação, portanto, seria irrelevante para efeito de incidência do imposto, que somente se iniciaria na saída seguinte (saída de produto industrializado do estabelecimento industrial). Tal irrelevância se demonstra exatamente pela existência de uma hipótese que engloba as duas etapas.

Nesse caso, nem na sistemática da não-cumulatividade pelo valor agregado poder-se-ia cogitar de alguma exclusão da base de cálculo, simplesmente por-que o produto industrializado nunca foi submetido à tributação anterior pelo imposto. Assim, a argumentação da interessada desenvolvida para o caso de alíquota zero não poderia ser aplicada ao caso da não incidência.

Ademais, no caso de isenção não se poderia fazer comparação semelhante, uma vez que a isenção é concedida, em regra, em razão do local da produção.

Se os dois estabelecimentos (fornecedor e adquirente) fossem localizados na Zona Franca de Manaus, por exemplo, a saída do produto industrializado sempre seria beneficiada pela isenção, não se havendo que falar em crédito. Se o adquirente estivesse localizado fora da área de isenção, não seria admissível a segunda situação anteriormente mencionada.

Dessa forma, o caso de insumo não tributado é bastante peculiar e permite, pela comparação efetuada, concluir-se que seria ainda mais absurdo o direito de crédito.

À vista do exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 08 de dezembro de 2006.

JOSÉ ANTONIO FRANCISCO