



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10380.723657/2013-06  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3401-002.692 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de agosto de 2014  
**Matéria** IPI  
**Recorrente** SÃO BRAZ INDÚSTRIA DE BEBIDAS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 10/05/2008 a 31/12/2009

CONCORRÊNCIA DE PROCESSOS ADMINISTRATIVO E JUDICIAL COM O MESMO OBJETO. CONCOMITÂNCIA. CONFIGURAÇÃO.

A propositura pelo contribuinte de ação judicial onde se alterca a mesma matéria veiculada em processo administrativo, a qualquer tempo, antes ou após a inauguração da fase litigiosa administrativa, conforme o caso, importa em renúncia ao direito de recorrer ou desistência do recurso interposto.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PRESCINDIBILIDADE. LANÇAMENTO. VALIDADE.

O Mandado de Procedimento fiscal - MPF não é requisito de validade do auto de infração, funcionando como simples instrumento de controle administrativo, de modo que sua ausência ou defeito em sua emissão/prorrogação não importa em nulidade do ato administrativo de lançamento correspondente.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 10/05/2008 a 31/12/2009

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO E EMBALAGENS IMUNES, ISENTOS, COM ALÍQUOTA ZERO E NÃO TRIBUTADOS. DIREITO DE CRÉDITO. INEXISTÊNCIA.

A sistemática de apuração não cumulativa do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, ressalvada a previsão em lei, tem como pressuposto a exigência do tributo na etapa anterior para abatimento com o valor devido na operação seguinte, não bastando a mera incidência jurídica, de forma tal que as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de

embalagem imunes, isentas, não tributadas ou mesmo tributadas à alíquota zero não garantem crédito do imposto.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Ausente momentaneamente a Conselheira Angela Sartori.

Robson José Bayerl – Presidente *ad hoc* e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Robson José Bayerl, Mônica Monteiro Garcia de Los Rios, Raquel Motta Brandão Minatel, Eloy Eros da Silva Nogueira, Angela Sartori e Cláudio Monroe Massetti.

## Relatório

Trata o presente processo de lançamento de IPI, período maio/2008 a dezembro/2009, com inflição de multa qualificada, pelo indevido aproveitamento de créditos fictos, à alíquota de 10%, pela aquisição de insumos com suspensão do imposto, alíquota zero ou compra de atacadista, bem assim, pelo registro, a título de “outros créditos”, dos valores de aquisição de selos de controle do IPI, com lastro em decisão judicial sem trânsito em julgado.

Em impugnação o contribuinte alegou, em sede preliminar, a nulidade do lançamento por vício na emissão/prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF. No mérito, defendeu a legitimidade dos créditos pela aquisição de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem com imunidade, isenção, alíquota zero e não incidência, e, quanto à multa qualificada, postulou seu descabimento por ausência da fraude.

A DRJ Porto Alegre/RS deu parcial provimento ao recurso para reduzir a multa qualificada ao patamar ordinário, não conheceu da matéria submetido ao Poder Judiciário e, no tocante aos créditos fictos, manteve o lançamento.

Em recurso voluntário o contribuinte refutou a renúncia à discussão administrativa e, na seqüência, reprisou, com alguma variação, os fundamentos da impugnação, inclusive em relação à manutenção da multa qualificada no processo 10380.720885/2014-05.

É o relatório.

## Voto

Documento assinado digitalmente por **Conselheiro Robson José Bayerl, Relator**

Autenticado digitalmente em 28/08/2014 por ROBSON JOSE BAYERL, Assinado digitalmente em 28/08/2014 por ROBSON JOSE BAYERL

Impresso em 10/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O recurso interposto é tempestivo e preenche os demais requisitos para sua admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

Inicialmente peço licença para inverter a ordem de enfrentamento das questões, tais como postas na peça contestatória, para facilitar o entendimento e organizar a fundamentação do voto.

Neste sentido, principio por examinar a propalada nulidade do lançamento por pretensos defeitos na emissão e prorrogações do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF.

Hodiernamente vige neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais a interpretação segundo a qual tal elemento é mero instrumento de controle administrativo que não possui o condão de viciar o lançamento, cujos requisitos mínimos de validade vêm arrolados no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, dele não constando a prévia emissão do mandado em comento, como decidido pela autoridade julgadora de primeiro grau administrativo.

O exercício legal da atividade de lançamento cometido às autoridades fiscais deflui diretamente dos textos legais, a saber, art. 142 do Código Tributário Nacional e Lei nº 10.593/2002, não podendo ser restringida por atos normativos de inferior hierarquia, como o caso das portarias, ainda que emanadas da Secretaria da Receita Federal.

Para referendar o posicionamento, colaciono, de forma exemplificativa, acórdãos desta casa julgadora:

*“NORMAS PROCESSUAIS - FALTA MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - NULIDADE DO LANÇAMENTO - INEXISTÊNCIA - A Portaria SRF nº 1.265, de 1999, que instituiu o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, em virtude do princípio da legalidade (CF, art. 5º, inc. II) e da hierarquia das leis, não se sobrepõe às disposições do Código Tributário Nacional - CTN, às do Decreto nº 70.235, de 1972, em especial às dos arts. 7º e 59, que versam, respectivamente, sobre o início do procedimento fiscal e sobre as hipóteses de nulidade do lançamento.*

*COMPETÊNCIA DO AUDITOR FISCAL - Disposições das Leis nºs 2.354, de 1954, e 10.793 (sic), de 2002 e do Decreto-Lei nº 2.225, de 1985, se sobrepõem à Portaria SRF nº 1.265, de 1999.*

*MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - O Mandado de Procedimento Fiscal é apenas um instrumento gerencial de controle administrativo da atividade fiscal, que tem também como função oferecer segurança ao sujeito passivo, ao lhe fornecer informações sobre o procedimento fiscal contra ele instaurado e possibilitar-lhe confirmar, via Internet, a extensão da ação fiscal e se está sendo executada por servidores da Administração Tributária e por determinação desta.” (Ac. 102-46676, sessão de 16/03/2005).*

*“MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - Não obstante o fato de que o Mandado de Procedimento Fiscal representa mero instrumento de controle administrativo, não há que se falar em sua ausência nos casos em que as apurações decorreram do confronto entre os valores declarados e os apurados pelo sujeito passivo em sua escrituração contábil e fiscal, procedimento que, de forma expressa, constava do mandado original. (...).” (Ac. 105-17007, sessão de 28/05/2008).*

*“MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – MPF. O Mandado de Procedimento Fiscal instituído pela Port. SRF nº 1.265, de 22/11/99, é um instrumento de planejamento e controle das atividades de fiscalização, dispondo sobre a alocação da mão-de-obra fiscal, segundo prioridades estabelecidas pelo órgão central. Não constitui ato essencial à validade do procedimento fiscal de sorte que a sua ausência ou falta da prorrogação do prazo nele fixado não retira a competência do auditor fiscal que é estabelecida em lei (art. 7º da Lei nº 2.354/54 c/c o Dec.lei nº 2.225, de 10/01/85) para fiscalizar e lavrar os competentes termos. A inobservância da mencionada portaria pode acarretar sanções disciplinares, mas não a nulidade dos atos por ele praticados em cumprimento ao disposto nos arts 950, 951 e 960 do RIR/94. 142 do Código Tributário Nacional. O MPF, todavia, é essencial à validade do lançamento quando efetuado com fundamento na Lei Complementar nº 105/2001- Lei 9.311/96, art. 11, § 3º, nova redação dada pelo art. 1º da Lei 10.174, de 09.01.2001, e Decreto nº 3.724, de 10.01.2001, por se tratar de normas formais ou procedimentais que ampliam o poder de fiscalização com aplicação imediata, alçando fatos pretéritos, consoante o disposto no artigo 144, § 1º, do Código Tributário Nacional.*

*(...)” (Ac. 107-08991, sessão de 25/04/2007)*

Outrossim, na precisa lição de Paulo de Barros Carvalho<sup>1</sup>, o lançamento é um ato administrativo e não um verdadeiro procedimento, assim entendido como uma série de atos concatenados que se conjugam para composição de um todo unitário visando um fim específico, como faz crer o art. 142 do CTN, *verbis*:

*“Caracterizar o lançamento como um procedimento, consoante a expressão do art. 142 do Código Tributário Nacional, é atuar com grande imprecisão. Se o procedimento se substancia numa série de atos, que se conjugam objetivamente, compondo um todo unitário para consecução de um fim determinado, torna-se evidente que, ou escolhemos o ato final da série, resultado de um procedimento, para identificar a existência da entidade, ou haveremos de reconhecê-lo, assim que instalado o procedimento, com a celebração dos primeiros atos. Parece óbvio que não basta haver procedimento para que exista lançamento. Ainda mais, pode haver lançamento sem qualquer procedimento que o anteceda, porque aquele nada mais é do que um ato jurídico administrativo (...)”*

Prossegue o autor apresentando o seu conceito de lançamento:

*“Lançamento é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, modificativos ou assecuratórios e vinculados, mediante o qual se declara o acontecimento do fato jurídico tributário, se identifica o sujeito passivo da obrigação correspondente, se determina a base de cálculo e alíquota aplicável, formalizando o crédito e estipulando os termos de sua exigibilidade.*

Na mesma linha seguem as colocações de Marcos Vinicius Neder e Maria Tereza Martinez López<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> *Curso de Direito Tributário*. 10ª edição, revista e aumentada. Ed. Saraiva. São Paulo: 1998. págs. 261, 264 e 265.

<sup>2</sup> *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. 2ª Edição. Editora Dialética. São Paulo: 2004. pág. 115.

*“Embora esse dispositivo (art. 142 do CTN) tenha se referido ao lançamento como ‘procedimento’, a doutrina majoritária, embasada nos parâmetros da Teoria Geral do Direito e do Direito Administrativo, tem sustentado tratar-se apenas de um ato administrativo. Os que assim defendem partem da premissa de que o ato administrativo é aquele que cria, modifica e extingue direitos, e o ato de lançamento tem exatamente a função de constituir o direito pelo qual o Fisco pode exigir o crédito tributário.*

(...)

*Assim, pode-se afirmar que o lançamento é ato administrativo, que decorre de um procedimento fiscal, de caráter declaratório de um fato ocorrido, impositivo e constitutivo de uma relação jurídico-tributária entre o sujeito ativo, representado funcionalmente pelo agente fiscal do ato, e o sujeito passivo a quem fica acometido um dever jurídico, cujo objeto é o pagamento de uma obrigação pecuniária.”*

Portanto, considerando que o procedimento de fiscalização não é componente e sequer exigência para formalização do lançamento, haja vista que em determinadas situações é providência dispensável, não há como admitir que vícios porventura verificados nesta etapa tenham o condão de contaminar e eivar de nulidade o lançamento dele decorrente.

Respeitante à inexistência de concomitância, argumenta o recorrente que o mandado de segurança impetrado, proposto em 2012, não possuiria o mesmo objeto do lançamento, uma vez que o período de apuração autuado alcançaria 2008 e 2009.

Entretanto, consoante relato do Termo de Verificação Fiscal, a apresentação da medida judicial proferida no processo judicial 0009041-42.2012.4.05.8100 como justificativa para creditamento do valor pago pela aquisição dos selos de controle do IPI foi efetuada pelo próprio contribuinte, de modo que sustentar nesta oportunidade recursal o contrário, isto é, que tais créditos não se amparam na decisão proferida naquele processo, é, no mínimo, contraditório.

Contudo, ainda que admissível tal hipótese, considerando que o direito ao predito creditamento foi submetido ao Poder Judiciário, inclusive o direito à repetição/compensação do que já recolhido, tem-se que a alteração a seu respeito esbarra na impossibilidade de concomitância de discussões sobre a mesma matéria na esfera judicial e administrativa, porquanto vige em nosso sistema jurídico positivo o princípio da unidade de jurisdição, o poder de dizer o direito, como palavra final, que é prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário, de modo que a opção do contribuinte pela via judicial importa em renúncia ao direito de recorrer ou desistência do recurso administrativo porventura apresentado, como se extrai do art. 1º, § 2º do Decreto-Lei nº 1.737/79, *in verbis*:

*“Art 1º - Serão obrigatoriamente efetuados na Caixa Econômica Federal, em dinheiro ou em Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional - ORTN, ao portador, os depósitos:*

*I - relacionados com feitos de competência da Justiça Federal;*

*II - em garantia de execução fiscal proposta pela Fazenda Nacional;*

III - em garantia de crédito da Fazenda Nacional, vinculado à propositura de ação anulatória ou declaratória de nulidade do débito;

IV - em garantia, na licitação perante órgão da administração pública federal direta ou autárquica ou em garantia da execução de contrato celebrado com tais órgãos.

§ 1º - O depósito a que se refere o inciso III, do artigo 1º, suspende a exigibilidade do crédito da Fazenda Nacional e elide a respectiva inscrição de Dívida Ativa.

§ 2º - **A propositura, pelo contribuinte, de ação anulatória ou declaratória da nulidade do crédito da Fazenda Nacional importa em renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto.**” (destacado)

Não discrepa, quanto a substância, o teor do art. 38, parágrafo único da Lei nº 6.830/80:

“Art. 38 - A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.

Parágrafo Único - **A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.**” (destacado)

Desta Casa Julgadora, cito o verbete da súmula CARF nº 1 (*Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial*) e o art. 78, § 2º, in fine do seu Regimento Interno, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, que reproduzo:

“Art. 78. Em qualquer fase processual o recorrente poderá desistir do recurso em tramitação.

(...)

§ 2º O pedido de parcelamento, a confissão irretratável de dívida, a extinção sem ressalva do débito, por qualquer de suas modalidades, ou a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda Nacional, de ação judicial com o mesmo objeto, importa a desistência do recurso.

(...)” (grifei)

Da leitura dos excertos coligidos, infere-se sem maiores dificuldades que a legislação de regência afasta qualquer possibilidade de discussão paralela de questão submetida tanto à esfera administrativa quanto a judicial, prevalecendo, sempre este último em vista do já aventado monopólio da jurisdição.

O fato de a utilização do direito creditório ser anterior à postulação judicial em nada interfere no instituto da concomitância, pouco importando o momento da opção por tal via, uma vez que a submissão da causa ao Poder Judiciário redundará **sempre** na renúncia ao direito de recorrer ou na desistência do recurso interposto.

No que concerne à pretensa legitimidade do creditamento imposto ficto ou presumido pela aquisição de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem imunes, isentos, tributados à alíquota zero ou não tributados, não assiste razão ao recorrente.

Segundo art. 153, § 3º da CF/88, as balizas que dão o contorno principal do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI são as seguintes:

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

*I - importação de produtos estrangeiros;*

*II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;*

*III - renda e proventos de qualquer natureza;*

*IV - produtos industrializados;*

*V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;*

*VI - propriedade territorial rural;*

*VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.*

*§ 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.*

*(...)*

*§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:*

*I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;*

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

*III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.*

*IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)” (destaquei)*

Como se observa a apuração não cumulativa do IPI, que ora nos interessa, se dá pelo abatimento do valor cobrado nas aquisições e o valor devido pela saída do produto tributado, de modo que é pressuposto inarredável que tenha havido pagamento (cobrança) de imposto na etapa imediatamente anterior e não a mera incidência tributária, como sustenta o recorrente.

Neste sentido a redação do art. 49 do Código Tributário Nacional:

*“Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispendo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o **pago relativamente aos produtos nele entrados.***

*Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes.”*

A própria norma legal impositiva do imposto em comento, Lei nº 4.502/64, por via oblíqua, sinaliza neste sentido, quando determina que seja estornado o crédito do imposto relativo aos insumos empregados na fabricação de produtos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero, nestes termos:

*“Art. 25. A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuído do montante do imposto relativo aos produtos nele entrados, no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.136, de 1970)*

*§ 1º O direito de dedução só é aplicável aos casos em que os produtos entrados se destinem à comercialização, industrialização ou acondicionamento e desde que os mesmos produtos ou os que resultarem do processo industrial sejam tributados na saída do estabelecimento. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.136, de 1970)*

*§ 2º (Revogado pelo Decreto-Lei nº 2.433, de 1988)*

*§ 3º. O Regulamento disporá sobre a anulação do crédito ou o restabelecimento do débito correspondente ao imposto deduzido, nos casos em que os produtos adquiridos saiam do estabelecimento com isenção do tributo ou os resultantes da industrialização estejam sujeitos à alíquota zero, não estejam tributados ou gozem de isenção, ainda que esta seja decorrente de uma operação no mercado interno equiparada a exportação, ressalvados os casos expressamente contemplados em lei. (Redação dada pela Lei nº 7.798, de 1989)”*

Com efeito, se se deveria estornar o crédito efetivo pela aquisição tributada de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem aplicados na industrialização de produtos que não sofriam a incidência do tributo, *lato senso*, com mais razão ainda na hipótese em que a própria aquisição do insumo já ocorresse de forma desonerada do imposto.

Para evitar uma má interpretação da asserção, registro ser do conhecimento que a disposição em epígrafe se encontra hodiernamente mitigada pelo art. 11 da Lei nº 9.779/99, que permite a manutenção do crédito nos casos de produtos saídos com isenção e alíquota zero, todavia, sua referência foi feita apenas em caráter argumentativo.

Em síntese, infiro ser *conditio sine qua non* para aproveitamento dos créditos de IPI, pela sistemática de apuração não cumulativa, a efetiva cobrança do imposto, aqui entendida na acepção de exigir, fazer com que seja pago, e não simplesmente que incida a norma tributária.

Também não procede o argumento *a contrario sensu*, atinente ao ICMS, segundo o qual, uma vez não repetida a vedação de aproveitamento de créditos pela aquisição submetida a isenção ou não-incidência prevista no art. 155, § 2º, II da CF/88 para o IPI, implicaria automaticamente a sua possibilidade, ao passo que, mesmo submetidos à mesma sistemática não cumulativa de apuração, a forma de cálculo e cobrança do tributo é distinta, sendo o ICMS calculado “por dentro”, isto é, compondo o próprio preço da mercadoria, enquanto o IPI é apurado “por fora”, sendo o seu valor acrescido ao preço do produto, de modo que esta especificidade não permite a ilação pretendida pelo recorrente.

Portanto, não vislumbro possibilidade de acolher o seu rogo, mormente à luz da novel redação do Decreto nº 70.235/72, conferida pela Lei nº 11.941/2009, que reproduzo:

*“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§ 1º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§ 2º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§ 3º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§ 4º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§ 5º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).”*

Note-se que ao fim e ao cabo, a questão se resume à alteração acerca do real sentido do vocábulo “cobrado” constante do texto da Carta Magna de 1988 e os efeitos da divergência de redação entre os dispositivos constitucionais que regulam a não cumulatividade para o IPI e o ICMS, o que, a meu sentir, revela a índole constitucional da testilha, o que remete, mais uma vez, à vedação disposta no *caput* do preceito transcrito.

Outrossim, trago a colação julgados do Supremo Tribunal Federal acerca do tema:

**“EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. CRÉDITO. OPERAÇÕES COM ENERGIA ELÉTRICA.**

***I - Na sistemática que rege o princípio constitucional da não cumulatividade, a operação desonerada de IPI impede o reconhecimento do imposto pago na operação anterior e não gera crédito para a seguinte, raciocínio que deve ser aplicado de forma indistinta aos casos de alíquota zero, isenção, não incidência e de imunidade.***

II - Inexiste direito constitucional ao crédito de IPI decorrente da aquisição de energia elétrica empregada no processo de fabricação de produtos industrializados que são onerados pelo imposto em suas saídas.

III - Agravo regimental improvido.” (RE 561676 AgR/SC. 01/06/2010) (destaquei e sublinhei).

**“TRIBUTÁRIO. IPI. INSUMOS ISENTOS, NÃO-TRIBUTADOS OU SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. INEXISTÊNCIA DE DIREITO AOS CRÉDITOS. DECISÃO COM FUNDAMENTO EM PRECEDENTES DO PLENÁRIO.**

1. A decisão recorrida está em consonância com a jurisprudência do Plenário desta Corte (RE 370.682/SC e RE 353.657/RS), no sentido de que não há direito à utilização dos créditos do IPI no que tange às aquisições insumos isentos, não-tributados ou sujeitos à alíquota zero.

2. Agravo regimental improvido.” (RE 566.551 AgR/RS – 06/04/2010) (destaquei e sublinhei)

**“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONVERSÃO EM AGRAVO REGIMENTAL. IPI. AQUISIÇÕES ISENTAS. INEXISTÊNCIA DE DIREITO AOS CRÉDITOS. DECISÃO COM FUNDAMENTO EM PRECEDENTES DO PLENÁRIO. TRÂNSITO EM JULGADO. DESNECESSIDADE.**

1. Embargos de declaração recebidos como agravo regimental, consoante iterativa jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

2. A decisão recorrida está em consonância com a jurisprudência do Plenário desta Corte (RE 370.682/SC e RE 353.657/RS), no sentido de que não há direito à utilização dos créditos do IPI no que tange às aquisições isentas, cujo entendimento afastou tese adotada no RE 212.484/RS).

3. Desnecessidade do trânsito em julgado dos precedentes em que se apoiou a decisão agravada.

4. Agravo regimental improvido.” (RE 488.357 ED/PR – 18/08/2009). (destaquei e sublinhei)

**“EMENTA: Agravo regimental em recurso extraordinário. 2. Insumos. IPI. Alíquota zero, isenção ou não-tributação. Crédito na operação posterior. Impossibilidade. Ausência de violação ao art. 153, § 3º, II, da CF/88. Precedentes. 3. Limitação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade. Inaplicabilidade. 4. Agravo regimental a que se nega provimento.”** (RE 444267 AgR/RS – 18/12/2007).

Por pertinente, para melhor esclarecer o alcance do julgado, colho excerto do voto condutor do eminente Min. Ricardo Lewandowski no RE 561.676 AgR/SC julgado em 01/06/2010, *verbis*:

*“A decisão agravada foi proferida em harmonia com o atual entendimento desta Corte no sentido de que, na sistemática que rege o princípio constitucional da não cumulatividade, a*

*imposto pago na operação anterior e não gera crédito para a seguinte, raciocínio que deve ser aplicado de forma indistinta aos casos de alíquota zero, isenção, não incidência e de imunidade.*

*Decorre daí a lógica de que só se compensa crédito de operação anterior quando e na medida do que for devido na próxima operação e só se atribui crédito para uma operação seguinte quando e à medida do que for pago na anterior.” (destaquei)*

Na mesma linha de raciocínio o voto da Min. Ellen Gracie nos Embargos de Declaração no RE 488.357-1/PR, proferido em 18/08/2009:

*“A decisão proferida pelo meu antecessor, Ministro Gilmar Mendes, deve ser mantida, porque está em harmonia com a orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal, nos precedentes citados (RE 370.682/SG, rel. para o acórdão Min. Gilmar Mendes, Plenário, Dje 19.12.2007; e RE 353.657/RS, rel. Min. Marco Aurélio, Plenário, Dje 7.3.2008), no sentido de que não há direito à utilização dos créditos do IPI no que tange às aquisições isentas.*

(...)

*Este Supremo Tribunal também concluiu que a partir do julgamento dos recursos acima citados, que serviram de fundamento para a decisão agravada, não mais subsiste a tese adotada no RE 212.484/RS, Plenário, rel. Min. Nelson Jobim, DJ 27.11.1998, sustentada, no presente recurso, pelo ora recorrente.” (destaquei)*

De acordo com o relatório do recurso extraordinário em epígrafe, tratava-se de embargo de declaração onde alegava o embargante que os julgados tidos como paradigma (RE 370.682/SC e RE 353.657/RS) “se concentraram nos casos de aquisições com não tributação e reduzidas à alíquota zero, tendo sido mantido o direito relativo às aquisições isentas (sic)” e que a decisão recorrida não teria feito a diferenciação necessária dos institutos, argumentando ainda que o direito a tal creditamento estaria amparado no *leading case* RE 212.484/RS e que tais decisões não alcançariam os casos de isenção.

Como não bastasse, esta casa julgadora consolidou sua jurisprudência em súmula, quanto aos produtos tributados à alíquota zero, conforme enunciado do verbete nº 18, *verbis*: “A aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem tributados à alíquota zero não gera crédito de IPI.”

Por derradeiro, quanto à inaplicabilidade da multa qualificada, considero a colocação estranha, se cotejada com os termos do dispositivo da decisão recorrida:

*Vistos, relatados e discutidos os autos, acordam os membros da 3ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade, declarar definitiva na esfera administrativa a parcela objeto de opção pela via judicial, e, quanto à parcela litigiosa, julgar procedente em parte a impugnação, para reduzir a multa de ofício para o percentual de*

*75%, mantendo o restante da exigência, nos termos do relatório e voto que integram este julgado.*

Como se depreende do texto coligido, não há possibilidade de manutenção da multa qualificada para qualquer parcela do auto de infração consubstanciado neste processo, sob pena de violação da decisão exarada, que a reduziu ao patamar ordinário de 75%.

Em relação à multa qualificada do processo 10380.720885/2014-05, não é possível seu exame no bojo destes autos e, conseqüentemente, nesta assentada, devendo a análise e julgamento de seu cabimento ocorrer naquele processo, razão pela qual não conheço desta questão.

Com estas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Robson José Bayerl