



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

Processo nº 10950.003322/2006-29
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3101-001.203 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de agosto de 2012
Matéria IPI - Transferência Saldo Credor
Recorrente ENGEPACK EMBALAGENS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 10/01/2002 a 31/12/2003

IPI. UTILIZAÇÃO DE SALDO CREDOR APURADO EM UM DADO ESTABELECIMENTO PARA COMPENSAR SALDO DEVEDOR APURADO EM OUTRO. POSSIBILIDADE.

No período compreendido entre a edição da Lei 9.779/99 e a da Lei 10.637/2002, presente já a autorização para compensar o saldo credor trimestral apurado em um dado estabelecimento na forma definida nos arts. 73 e 74 da Lei 9.430 mas ainda não editada a IN SRF 210 que disciplinou tal compensação, é admissível que tal compensação se dê pela transferência entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

Recurso Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir a exação referente a períodos de apuração compreendidos até o segundo trimestre de 2002, inclusive. Vencidos os Conselheiros Rodrigo Mineiro Fernandes e Henrique Pinheiro Torres, que negavam provimento.

Henrique Pinheiro Torres – Presidente

Luiz Roberto Domingo - Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Corinθο Oliveira Machado, Valdete Aparecida Marinheiro, Rodrigo Mineiro Fernandes (Suplente), Adriene Maria de Miranda Veras (Suplente), Luiz Roberto Domingo e Henrique Pinheiro Torres (Presidente)

Relatório

Trata-se de lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados apurados no período de 10/01/2002 a 31/12/2003, constituídos em 05/01/2007.

A motivação do lançamento está consignada no Termo de Verificação Fiscal que relata:

“Em procedimento de fiscalização do IPI no estabelecimento matriz do Sujeito Passivo, foi constatada a existência de transferências de créditos de TPI para esta filial de Maringá. Os Auditores Fiscais da Receita Federal (AFRF) responsáveis pela fiscalização na matriz, cujo entendimento é o de que essa transferência é Notas Fiscais de saída cuja operação constitui transferência de crédito. A verificação fiscal se restringiu a apropriação desses créditos de IPI, na filial, referentes aos anos-calendário 2002 e 2003.

Apesar de os créditos transferidos terem sido utilizados para dedução de débitos do IPI, de acordo com os AFRF responsáveis pela fiscalização na matriz, os créditos transferidos não se referem às hipóteses previstas na legislação (...).

(...)

O Demonstrativo dos saldos da escrita fiscal (...), que é parte integrante deste Auto de Infração, apresenta os créditos e débitos de IPI escriturados pelo Sujeito Passivo nos seus livros contábeis, anos-calendário 2002 e 2003, e os respectivos saldos em cada período de apuração. Devido à glosa dos créditos transferidos da matriz para a filial, foi reconstituída a escrita fiscal do Sujeito Passivo apurando-se novos valores.

O Demonstrativo de Reconstituição da Escrita Fiscal (...), que também é parte integrante deste Auto de Infração, apresenta os créditos e débitos escriturados pelo Sujeito Passivo (coluna "DADOS DO LIVRO DO IPI"), os créditos glosados (coluna "DADOS DA FISCALIZAÇÃO") e o saldo da escrita fiscal reconstituído pela fiscalização, em relação a cada período de apuração.

Parte dos débitos apurados (créditos glosados), no valor de R\$ 209.682,79, não será cobrada neste Auto de Infração em virtude dos saldos credores apresentados na escrita reconstituída. Este valor deverá ser estornado pelo contribuinte, conforme texto da intimação do Auto de Infração (...).”

Informa ainda que de acordo com o art. 11, § 3º, da IN SRF nº 21/1997 e pelo art. 14, § 1º, da IN SRF nº 210/2002, apenas são passíveis de transferência (1) o crédito presumido do IPI criado pelas Leis 9.363/96 e 10.276/01 (incentivo fiscal para ressarcimento do Pis e da Cofnis), (2) o crédito residual derivado da compra de insumos aplicados em produtos industrializados exportados (Portaria MF nº 134/1992) e (3) o crédito de insumos das indústrias de bebidas, pela transferência do produto entre atacadistas da mesma empresa (IN SRF nº 87/1989), e como os créditos da matriz da Engepack na Bahia não se enquadram em nenhum desses casos, presume-se que tais transferências sejam indevidas.

A Recorrente apresentou sua defesa, sendo que a DRJ manteve o lançamento, consubstanciado na seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 10/01/2002 a 31/12/2003

PAF. DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os arts. 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

ATO NORMATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE.

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos que integram a legislação tributária.

LANÇAMENTO. VÍCIO. INEXISTÊNCIA.

Inexiste vício no lançamento que se tenha revestido das formalidades previstas no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, com as alterações da Lei nº 8.748, de 1993.

PAF. DILIGÊNCIA. REQUISITOS.

Descabe a realização de diligência quando presentes nos autos os elementos necessários e suficientes à dissolução do litígio administrativo, notadamente quando a produção probatória invocada pelo sujeito passivo não guarda pertinência com a discussão administrativa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 10/01/2002 a 31/12/2003

IPI. CRÉDITOS BÁSICOS. TRANSFERÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste na legislação que rege a espécie autorização para a transferência de créditos básicos de IPI a outro estabelecimento industrial da pessoa jurídica. A transferência de créditos a outro

estabelecimento industrial encontra-se limitada às hipóteses expressamente previstas na legislação tributária.

JUROS DE MORA. DÉBITOS DECORRENTES DE TRIBUTOS. INCIDÊNCIA.

Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, quando não pagos no prazo, sofrerão a incidência de juros de mora calculados com base na taxa Selic.

No Recurso Voluntário, a Recorrente repisa os argumentos trazidos na Impugnação que podem ser sintetizados conforme constou no relatório da decisão recorrida:

a) Os créditos recebidos em transferência foram apurados regularmente pelo estabelecimento matriz da Impugnante, fato que não foi contestado pela fiscalização, que apenas não reconhece o direito de transferência de saldos credores entre estabelecimentos da mesma empresa. Cumpre ressaltar que, com relação ao período de apuração de 20/04/03, a fiscalização glosou o crédito no valor de R\$ 22.928,17, supostamente relativo à transferência de créditos por meio da Nota Fiscal nº 14.414. Ocorre, todavia, que referida Nota Fiscal não é relativa à transferência de créditos entre estabelecimentos da mesma empresa, nem foi emitida no valor constante dos demonstrativos da autuação. Na realidade, referida Nota é relativa a uma operação de retorno de mercadorias e foi emitida no valor de R\$ 129,60. Portanto, a glosa de créditos relativa ao período de apuração do segundo decêndio de abril/2004 deve ser cancelada, tendo em vista que a Nota Fiscal mencionada no demonstrativo constante do Termo de Verificação Fiscal não corresponde à transferência de créditos entre estabelecimentos.

b) O direito transferência de saldo credor de IPI decorre do princípio da não-cumulatividade, previsto no art. 153, § 3º, inciso II, da Constituição Federal. É o aludido princípio constitucional que autoriza o contribuinte a se valer da transferência de saldo credor de IPI a outros estabelecimentos da mesma empresa. Vale destacar que a não observância desta sistemática pode acarretar eventuais distorções, na medida em que alguns estabelecimentos apuram saldos credores, e podem gerar perda financeira pela impossibilidade de recuperação imediata do tributo, e outros do mesmo titular, por seu turno, apuram saldos devedores. Neste sentido, obstar o exercício do direito aludida transferência de saldos credores, legitimamente apurados, é proporcionar ao Fisco verdadeiro enriquecimento ilícito.

c) Cumpre observar que os Pareceres Normativos CST nºs 474/70 e 377/71 determinavam que os saldos credores decorrentes de operações normais não poderiam ser transferidos, nem ressarcidos, inclusive na hipótese de encerramento de filial. É que tais pareceres, expedidos na década de setenta, têm como premissa o alegado princípio da autonomia dos estabelecimentos, segundo o qual, para fins de IPI, são considerados autônomos os estabelecimentos pertencentes à mesma pessoa jurídica. Esta autonomia, todavia, tem apenas o condão de facilitar o controle e a administração do imposto, não interferindo do no direito constitucional de compensação dos débitos e créditos entre estabelecimentos. Contribuinte do imposto, conforme disposto na lei, é a pessoa jurídica, e não cada um dos seus estabelecimentos. A pessoa jurídica, que possui capacidade e personalidade, é única, e, portanto, todos os estabelecimentos fazem parte dela, não sendo possível a sua partição. Cita julgados administrativos e judiciais.

d) Apesar do presente lançamento não estabelecer que sobre o valor lançado a título de multa de ofício incidira juros, na execução dos julgados a Receita Federal tem exigido o pagamento do valor mantido em primeira instância, com a inclusão de juros calculados com base na Taxa Selic sobre o valor da multa de ofício, a partir do mês subsequente à lavratura do auto de infração. Ocorre que a legislação não prevê a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, estabelecendo tão-somente a sua incidência sobre o tributo devido, conforme dispõe o art. 161 do Código Tributário Nacional. distingue “crédito tributário” de “penalidade”, como não poderia deixar de ser, tendo em vista que o crédito surge com a ocorrência do fato gerador (art. 139 c/c 113, § 10 do CTN) e a penalidade surge do descumprimento da obrigação principal. Neste mesmo sentido estabelece o art. 61, § 3º da Lei nº 9.430/1996. Vale destacar que a legislação dispõe sobre a incidência de juros de mora sobre multa somente nos casos em que tenha sido lavrado auto de infração sem a exigência de tributo, nos termos do disposto no art. 43 da Lei nº 9.430/1996. Portanto, tendo havido lançamento de tributo não pode ser exigida a multa de ofício com acréscimo de juros. Refere julgados administrativos.

e) Requer, finalmente, que seja cancelado o lançamento de ofício ou, alternativamente, cancelada a glosa de créditos relativa ao período de apuração do segundo decêndio de abril de 2004, tendo em vista que a Nota Fiscal nº 14.414, mencionada no demonstrativo constante do "Termo de Verificação Fiscal", não corresponde à transferência de créditos entre estabelecimentos no valor de R\$ 22.928,17, sendo que, na realidade, referida Nota Fiscal é relativa a uma operação de retorno de mercadorias (rótulos), e foi emitida no valor de R\$ 129,60. Também protesta provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente por diligência fiscal a ser determinada para a análise das notas fiscais de transferência de insumos, listadas pela fiscalização no anexo ao auto de infração, a fim de verificar se houve destaque de IPI.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Roberto Domingo, Relator

Conheço do Recurso por atender aos requisitos de admissibilidade.

Preliminarmente, entendo que o lapso manifesto contido no auto de infração, acerca do número da nota fiscal 14.414, ao invés de 14.114, não compromete o crédito constituído, pois devidamente explicitado nos fundamentos da decisão recorrida o que não afetou, inclusive, o direito à ampla defesa e ao contraditório, uma vez que o direito que ampara a acusação e a defesa são idênticos aos demais fatos discutidos nos autos.

Quanto ao direito de transferir os saldos credores entre estabelecimento, entendo que o melhor direito ampara a Recorrente conforme já decidido no Acórdão nº 204-03.200, de 08 de maio de 2009, cujo voto vencedor condutor de lavra do Eminentíssimo Conselho Julho César Alves Ramos, adoto como razões de decidir, conforme segue:

Três foram os motivos para essa discordância. Em primeiro lugar, o exame dos autos demonstra que a empresa não fez uma mera transferência de créditos. Em verdade, o que ela fez foi utilizar o saldo credor apurado em uma filial para amortizar o saldo devedor apurado em outra. Em segundo lugar, a observação de que

os períodos de apuração aqui discutidos ocorreram no ano de 2001. Em terceiro lugar, por discordarmos da afirmação da d. Conselheira de que "não só inexistia permissivo legal para que se realize transferência de créditos de um estabelecimento para outro, ainda que da mesma empresa como, ao contrário, existe vedação para a transferência de créditos de um estabelecimento para outro da mesma empresa em virtude da autonomia dos estabelecimentos".

Começarei pelo último. É que, de fato, há sim autorização legal para transferência de créditos. Cito, apenas a título de exemplo, a que era autorizada ao estabelecimento importador pelo qual não transita a mercadoria importada quando ela segue diretamente da repartição aduaneira para o estabelecimento destinatário (art. 147, VI, do RIPI/98), além de diversas hipóteses na industrialização por encomenda. Isto para não citar o crédito presumido da Lei nº 9.363/96, porque afinal não é crédito de IPI.

É certo que se trata de hipóteses de exceção e não da regra, entendido sempre – no que assiste razão à n. Relatora – que a regra seria a manutenção *ad infinitum* do saldo credor apurado por um estabelecimento, mesmo que a empresa dispusesse de outro estabelecimento contribuinte no qual apurasse saldo credor.

Essa regra advinha, como também destacado no voto, da interpretação altamente restritiva que se dava ao "princípio" da autonomia dos estabelecimentos previsto em toda a legislação do IPI, a começar do próprio CTN. De fato, todos os regulamentos do imposto até o de 1998 sempre restringiram o aproveitamento dos créditos ao abatimento do IPI devido pelas saídas ocorridas no próprio estabelecimento. Sendo o montante dos créditos maior do que o dos débitos, o saldo "passava para o período seguinte", tendo aí idêntico tratamento. Nenhum, porém, afirmou expressamente que a transferência era proibida.

Isto porque em nenhum lugar do CTN ou da Lei nº 4.502 está expressa tal proibição. Tudo o que ali se diz é que cada estabelecimento constitui-se contribuinte autônomo, devendo confrontar, separadamente dos demais, seus créditos e débitos. Ou seja, o que está expressamente proibida é a centralização da apuração do imposto. Note-se que tal proibição sequer alcança o recolhimento, pois no caso dos fabricantes de cigarros o recolhimento é centralizado.

Como disse no início, a análise do procedimento da empresa revela que ela apurou sim o imposto em cada estabelecimento, tanto é assim que determinou o saldo credor de um e o devedor do outro. O que fez, em confronto, às normas dos diversos regulamentos até o de 1998 foi utilizar esse saldo credor para amortizar o saldo devedor de outro estabelecimento.

Tivesse esse procedimento ocorrido antes da edição da Lei nº 9.779/99, não teríamos dúvida em acompanhar o voto da Dra. Nayra Bastos Manatta. Acontece que, como apontei acima, os períodos de apuração aqui discutidos são posteriores àquela lei e isso, ao meu ver, faz muita diferença. Em especial porque também ocorridos antes da edição da Lei nº 10.637/2002.

De fato, a primeira das leis citadas trouxe, em seu art. 11, exatamente a solução para os saldos credores intermináveis. Refiro-me à possibilidade de compensar-se esse saldo credor com débitos do próprio contribuinte. Reproduzo aqui o artigo mencionado:

Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na

industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal - SRF, do Ministério da Fazenda.

No âmbito da própria SRF firmou-se o entendimento, expresso na Instrução Normativa nº 33/99, de que a expressão "inclusive isento..." significava que a possibilidade aí versada alcançava também os saldos credores resultantes de saídas de produtos tributados a alíquotas maiores do que zero. Isto é, a Lei teria estendido a estes o que antes já se previa para os saldos credores originados nos chamados "créditos incentivados".

Como se sabe, os artigos da Lei nº 9.430 aí citados tratam de compensação com outros tributos. Mas justifica-se transcrevê-los mais uma vez:

...

É claro que a SRF poderia, ainda assim, continuar a dar interpretação restritiva ao comando legal, já que aí se faz referência a contribuinte. Toda a normatização que se seguiu, porém, equiparou tal expressão a pessoa jurídica, ao admitir a compensação desse saldo com o PIS, a Cofins, a CSLL ou até mesmo o IRPJ.

Ora, assim colocadas as coisas, não posso entender que continue vigendo a restrição apontada pela n. Relatora. Isto é, se se pode agora compensar o saldo credor trimestral com débitos tributários da pessoa jurídica, por que não é possível também compensar débitos de IPI da própria pessoa jurídica, ainda que apurados em estabelecimentos diversos?

Por fim, também é de relevo o fato de que os períodos de apuração sejam anteriores a 2002. É que, como se sabe, neste ano foi editada a Lei nº 10.637/2002 que restringiu a compensação aos créditos apurados pelo próprio interessado na compensação.

Assim, entendo que somente após essa lei pode-se aventar a impossibilidade da compensação disciplinada na Lei nº 9.779 porque "os contribuintes seriam diferentes", como pretende a n. relatora.

Em consequência, presentes os pressupostos que autorizam a compensação regida pelo art. 11 da Lei nº 9.779, considero possível o abatimento do saldo credor trimestral apurado em um estabelecimento com o saldo devedor apurado em outro estabelecimento, desde que pertencentes ambos à mesma pessoa jurídica, e com relevo no período entre a edição da lei acima citada e a Lei nº 10.637. E assim, voto por dar provimento ao recurso da contribuinte.

O excelente voto do Eminentíssimo Conselheiro é paradigma para mudança de posicionamento do Fisco, por conta da adequada interpretação dos dispositivos normativos da Lei nº 4.502/64, da Lei nº 9.430/96 e da Lei nº 10.637/2002, que decorre da conversão da Medida Provisória nº 66, de 30/08/2002, e por conta de sua confirmação no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais, cujo Acórdão confirmou tal entendimento conforme se verifica da ementa do Acórdão nº 9303-001.880, de 07/03/2012:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS - IPI*

Período de apuração: 11/07/2001 a 10/09/2001

IPI. UTILIZAÇÃO DE SALDO CREDOR APURADO EM UM DADO ESTABELECIMENTO PARA COMPENSAR SALDO DEVEDOR APURADO EM OUTRO. POSSIBILIDADE.

No período compreendido entre a edição da Lei 9.779/99 e a da Lei 10.637/2002, presente já a autorização para compensar o saldo credor trimestral apurado em um dado estabelecimento na forma definida nos arts. 73 e 74 da Lei 9.430 mas ainda não editada a IN SRF 210 que disciplinou tal compensação, é admissível que tal compensação se dê pela transferência entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

A jurisprudência atende aos auspícios do art. 76, inciso II, alínea “a” da Lei nº 4.502/64, ainda que tenha sido proferida no curso do processo, sendo improcedente, portanto, a advertência da DRJ ao alegar que:

Adverta-se que resultam improficuos julgados administrativos referidos pelo contribuinte, porque tais decisões, mesmo que proferidas por órgãos colegiados, sem lei que lhes atribua eficácia normativa, não constituem normas complementares do Direito Tributário. Destarte, não podem ser estendidas genericamente a outros casos, eis que somente se aplicam sobre a questão em análise e apenas vinculam as partes envolvidas naqueles litígios.

Entendo, no entanto que o direito aqui discutido não cessou quando da publicação da Lei nº 10.637/2002 (de 30/12/2002), mas desde a publicação da Medida Provisória nº 66, de 30/08/2002, de modo que a contribuinte poderia efetuar as referidas transferências dos saldos credores de IPI sem pedido de compensação à Receita Federal até o segundo trimestre de 2002, pois a partir do terceiro trimestre já vigia o sistema de compensação mediante requerimento trazido com a publicação da Medida Provisória nº 66/2002.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para para excluir a exação referente a períodos de apuração compreendidos até o segundo trimestre de 2002, inclusive.

Luiz Roberto Domingo