



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

Processo nº 13609.000727/2005-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-003.796 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de janeiro de 2017
Matéria IPI
Recorrente CABLELETTRA DO BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Ano-calendário: 2003

AÇÃO JUDICIAL. PROPOSITURA. EFEITOS. SÚMULA CARF Nº 01.

A propositura pelo contribuinte de ação judicial contra a Fazenda, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto deste importa em renúncia à instância administrativa na parte *sub judice*, sendo cabível, a teor da Súmula CARF nº 01, a apreciação apenas da matéria não suscitada no processo judicial.

CRÉDITOS ESCRITURAIS. TRANSFERÊNCIA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS.

Para fins de incidência do IPI rege o princípio da autonomia dos estabelecimentos, nos termos do art. 51, parágrafo único do CTN. Nessa esteira, também determina a legislação tributária que a utilização dos créditos do IPI deve ser feita por estabelecimento. Assim, salvo em alguns casos indicados expressamente na legislação, é incabível a transferência de créditos escriturais do estabelecimento filial para a matriz.

Recurso Voluntário negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não se tomar conhecimento do recurso na parte em que existe concomitância com o processo judicial (correção do saldo credor pela taxa Selic) e, na parte conhecida, pelo voto de qualidade, negar provimento. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto, quanto à questão do aproveitamento do saldo credor da escrita da filial extinta pela matriz. A Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz apresentou declaração de voto. Esteve presente ao julgamento o Dr. Ravi Caiê de Medeiros Nolasco, OAB/DF 46.025.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim - Presidente

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da **Delegacia de Julgamento Juiz de Fora** que julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo:

IPI — Imposto sobre Produtos Industrializados

Ano-calendário: 2003

TRANSFERÊNCIA. SALDO CREDOR DE IPI. AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS

Em decorrência do princípio da autonomia dos estabelecimentos, que rege o IPI, não é permitida a utilização de créditos básicos de um estabelecimento para compensação com débitos de outro, ainda que pertencentes à mesma firma.

TAXA SELIC. CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL

Não se toma conhecimento da impugnação, no tocante as matérias questionadas junto ao poder judiciário, seja o auto de infração lavrado antes ou após a interessada ter ingressado em juízo com ação, da parte que tenha o mesmo objeto do processo administrativo.

Lançamento Procedente

Trata o processo de auto de infração para a exigência de IPI, multa de 75% e juros de mora, no valor total de R\$ 962.897,10, em face da utilização de créditos considerados indevidos pela fiscalização e reconstituição da escrita fiscal, nesses termos:

- O crédito de R\$ 36.856,79 do período de 21/05/2003 a 31/05/2003, referente ao saldo credor da filial (CNPJ 02.095.593/0004-95), baixada em 25/04/2003, transferido para a Matriz, foi glosado por esta fiscalização por não haver base legal para tal transferência. Esta fiscalização refez a escrita do contribuinte, em planilha anexa a este relatório a fls. 53 a 55, gerando assim o Auto de Infracao em anexo;

- O crédito de R\$ 1.599.626,11 do período de 21/06/2003 a 30/06/2003, referente à atualização do crédito de IPI referente ao saldo credor do período de jan/99 a set/03, também foi glosado por esta fiscalização, por o contribuinte ter impetrado Mandado de Segurança para a questão, tendo sido indeferido na petição inicial e estando sub judice na data atual. Assim, esta

fiscalizagao refez a escrita, em planilha anexa a este relatório a fl. 53 a 55, gerando assim o Auto de Infragao em anexo.

Inconformada, a contribuinte apresentou impugnação, mediante a qual alega, em síntese:

a) A atualização do saldo credor do IPI pela taxa SELIC é devida, tendo em vista que se está diante de verdadeiro indébito, nos termos do art. 39, § 4º da Lei nº 9.250/95 e art. 11 da Lei nº 9.779/99; e

b) É possível a transferência de saldo credor de IPI da filial para a matriz como meio de dar efetividade ao que dispõe o art. 5º, § 2º da Lei nº 9.826/99, tendo em vista o acúmulo de créditos na filial depois extinta, sendo que o princípio da autonomia dos estabelecimentos ao IPI pode sofrer temperamentos em determinadas hipóteses, como no presente caso, ainda mais, considerando que se está diante de crédito incentivado (suspensão do IPI).

Os argumentos da impugnante não foram acolhidos pela Delegacia de Julgamento, sob os seguintes fundamentos:

- Com relação à questão da atualização do saldo credor de IPI, a sua análise resta prejudicada administrativamente em face da impetração do Mandado de Segurança nº 2003.38.00.028413-7, contra ato do Delegado da Receita Federal em Sete Lagoas/MG, objetivando o direito de aplicar a variação da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC na restituição/compensação de seus saldos credores de IPI, em virtude dos critérios estabelecidos pelo art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95.

- Não é legítima a utilização, pelo estabelecimento matriz de créditos básicos provenientes da filial, ainda que extinta. Isso porque a legislação do IPI consagra o princípio da autonomia dos estabelecimentos, segundo o qual são considerados autônomos, para efeito de cumprimento da obrigação tributária, os estabelecimentos, ainda que pertencentes a uma mesma pessoa física ou jurídica (art. 483, inc. IV do RIPI/1998). O art. 5º, § 2º da Lei nº 9.826/99, aventado pela recorrente, refere-se a casos relativos a saída de bens do estabelecimento com suspensão do IPI e lhe garante apenas a manutenção e a utilização dos créditos para aproveitamento futuro, se for o caso, com débitos do próprio estabelecimento.

A contribuinte foi regularmente cientificada do Acórdão de primeira instância, pela via postal, em 06/10/2008.

Em 04/11/2008, a contribuinte apresentou recurso voluntário, mediante o qual alega, em síntese:

DA INEXISTÊNCIA DE RENÚNCIA À ESFERA ADMINISTRATIVA

- Se a ação administrativa (que poderia sempre ser revista e/ou modificada pelo Judiciário) começou após a existência da pendência judicial, é mais do que razoável admitir-se que o contribuinte, não obstante a litigância em juízo, possa defender-se também administrativamente quanto ao mérito da autuação. (...)

- Não admitir a discussão administrativa do Auto de Infração seria obstruir o direito de defesa do contribuinte. Ora, se não cabe a análise do ato pelo órgão administrativo, não lhe pode ser exigido o crédito tributário antes da decisão judicial. Logo,

sem efeito o auto de infração enquanto não dirimida a lide pelo Judiciário.

- Ressalte-se ainda que, no caso dos autos, o que se questionou em Juízo foi a própria imposição tributária, antes mesmo da realização do lançamento. O ato administrativo ora objurgado é o ato de lançamento que foi realizado quando, não obstante o conhecimento da prévia discussão da imposição tributária, a autoridade fiscal decidiu-se por proceder A constituição do crédito tributário. A autuação resultou de uma decisão do fiscal, o qual, desconsiderando a vinculação da questão à prévia ação judicial, fez uma análise da questão de mérito envolvida, e glosou os procedimentos do contribuinte.

DO FUNDAMENTO LEGAL PARA APLICAÇÃO DA TAXA SELIC AO SALDO CREDOR DO IPI

- Quanto à aplicação da variação da Taxa Selic ao saldo credor do IPI realizada pela ora Recorrente no período de janeiro de 1999 a setembro de 2003, cumpre esclarecer que é devida, vez que se está diante de verdadeiro indébito, o que acarreta a aplicação do art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, nos moldes do art. 11 da Lei nº 9.779/1999.

- (...) se a Fazenda Pública, por expressa determinação legal (art. 11 da Lei nº 9.779/99), fica obrigada a permitir a compensação ou restituição dos créditos de IPI, de maneira idêntica aos tributos pagos a maior ou indevidamente (art. 73 e 74 da Lei nº 9.430/96), deverá, do mesmo modo, permitir a atualização pela Taxa Selic dos referidos créditos, concedida nos pedidos de indébito, conforme determina expressamente a Lei 9.250/95, em seu artigo 39, § 4º.

POSSIBILIDADE DE TRANSFERÊNCIA DE SALDO CREDOR DO IPI DA FILIAL PARA A MATRIZ

- (...) por causa do regime especial de suspensão, estabelecido inicialmente pela MP nº 1.916/99, nas operações ocorridas entre a matriz e a filial e a filial e o mercado consumidor o IPI deixava de ser tributado, circunstância que fez com que a empresa passasse a apurar pouquíssimos débitos ao final de cada período de apuração.

- Devido a esse acúmulo de créditos de IPI (decorrente das operações de saída de produtos com suspensão de IPI, quando a filial do Recorrente foi extinta, deu-se a transferência do saldo remanescente, no valor de R\$ 36.856,79, para a matriz.

- Nesse sentido, estava-se diante de crédito decorrente de estímulos fiscais na área do IPI (saída com suspensão), para o qual foi expressamente garantida a manutenção e a utilização do crédito do imposto, a transferência do referido crédito da filial (que foi extinta) para a matriz foi o meio adotado para dar efetividade às referidas garantias dadas pelo art. 5º, § 2º, da Lei nº 9.826/1999.

- Além disso, cumpre salientar que, não obstante seja aplicável o princípio da autonomia dos estabelecimentos ao IPI, tal princípio não deve ser visto de forma absoluta, podendo sofrer temperamentos em determinadas hipóteses, como no presente caso, ainda mais, considerando que se está diante de crédito incentivado (suspensão do IPI).

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula

O recurso é tempestivo e foi apresentado por legítimo representante da contribuinte, pelo que dele tomo conhecimento.

Conforme determina o § 2º do art. 1º do Decreto-lei nº 1.737/1979, 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". Também o art. 38 da Lei nº 6.830/80 traz a mesma determinação em relação às ações judiciais de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida.

Nessa linha, o CARF aprovou o enunciado de Súmula CARF nº 01, publicada no DOU de 22/12/2009, no sentido de que "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".

O art. 87 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, no mesmo sentido, assim regulamentou a matéria:

Art. 87. A existência ou propositura, pelo sujeito passivo, de ação judicial com o mesmo objeto do lançamento importa em renúncia ou em desistência ao litígio nas instâncias administrativas (Lei nº 6.830, de 1980, art. 38, parágrafo único).

Parágrafo único. O curso do processo administrativo, quando houver matéria distinta da constante do processo judicial, terá prosseguimento em relação à matéria diferenciada.

No caso, a contribuinte impetrou Mandado de Segurança nº 2003.38.00.028413-7 objetivando o direito de aplicar a variação da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC na restituição/compensação de seus saldos credores de IPI, em virtude dos critérios estabelecidos pelo art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95. Assim, nada há a reparar da decisão recorrida que não conheceu das alegações da então impugnante relativamente à pretensão de atualização do saldo credor do IPI pela taxa SELIC.

Pelos mesmos fundamentos acima expostos, em especial, a Súmula CARF nº 01, de aplicação obrigatória pelos membros do CARF, não se deve conhecer da matéria referente à possibilidade de aplicação da SELIC ao saldo credor de IPI.

No que concerne à transferência do saldo credor do IPI da filial, ainda que extinta, para a matriz, a pretensão da recorrente não encontra amparo na legislação.

Como se sabe, para o IPI rege o princípio da autonomia dos estabelecimentos, em conformidade com o disposto no art. 51, parágrafo único do CTN, que dispõe que "Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer

estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante". Nessa linha também estão as normas abaixo do RIPI/98, vigente à época:

Art. 291. Cada estabelecimento, seja matriz, sucursal, filial, agência, depósito ou qualquer outro, manterá o seu próprio documentário, vedada, sob qualquer pretexto, a sua centralização, ainda que no estabelecimento matriz (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 57).

Art. 487. Na interpretação e aplicação deste Regulamento, são adotados os seguintes conceitos e definições:

(...)

IV - são considerados autônomos, para efeito de cumprimento da obrigação tributária, os estabelecimentos, ainda que pertencentes a uma mesma pessoa física ou jurídica;

(...)

Conforme já esclarecido na decisão recorrida, o art. 5º, §2º da Lei nº 9.826/99¹, aventado pela recorrente, refere-se a casos relativos a saída de bens do estabelecimento com suspensão do IPI e, lhe garante, apenas a manutenção e a utilização dos créditos para aproveitamento futuro, mas somente com débitos do próprio estabelecimento.

De outra parte, como exceção ao princípio da autonomia dos estabelecimentos, a transferência de créditos escriturais entre filiais e matriz somente é permitida nas hipóteses expressamente previstas na legislação, dentre as quais não se incluem a situação da recorrente, conforme esclarecimentos no sítio da Receita Federal²

(...)

Os créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), escriturados na forma da legislação específica, poderão ser utilizados pelo estabelecimento que os escriturou na dedução,

¹ Art. 5º Os componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças dos produtos autopropulsados classificados nas posições 84.29, 84.32, 84.33, 87.01 a 87.06 e 87.11, da TIPI, sairão com suspensão do IPI do estabelecimento industrial. (Redação dada pela Lei nº 10.485, de 2002)

1º O fabricante dos veículos referidos no caput ficará sujeito ao recolhimento do IPI suspenso, caso destine os produtos recebidos com suspensão do imposto a fim diverso do ali estabelecido.

§ 1º Os componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças, referidos no caput, de origem estrangeira, serão desembaraçados com suspensão do IPI quando importados diretamente por estabelecimento industrial. (Redação dada pela Lei nº 10.485, de 2002)

§ 2º O disposto neste artigo não impede a manutenção e a utilização do crédito do imposto pelo estabelecimento que houver dado saída com suspensão do imposto.

§ 2º A suspensão de que trata este artigo é condicionada a que o produto, inclusive importado, seja destinado a emprego, pelo estabelecimento industrial adquirente: (Redação dada pela Lei nº 10.485, de 2002)

I - na produção de componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes ou peças dos produtos autopropulsados; (Incluído pela Lei nº 10.485, de 2002)

II - na montagem dos produtos autopropulsados classificados nas posições 84.29, 84.32, 84.33, 87.01, 87.02, 87.03, 87.05, 87.06 e 87.11, e nos códigos 8704.10.00, 8704.2 e 8704.3, da TIPI. (Incluído pela Lei nº 10.485, de 2002)

§ 3º Nas notas fiscais relativas às saídas referidas no caput, deverá constar a expressão "Saído com suspensão do IPI", com a especificação do dispositivo legal correspondente, vedado o registro do imposto nas referidas notas.

§ 3º A suspensão do imposto não impede a manutenção e a utilização dos créditos do IPI pelo respectivo estabelecimento industrial. (Redação dada pela Lei nº 10.485, de 2002)

(...)

² <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/restituicao-ressarcimento-reembolso-e-compensacao/ressarcimento/ipi>

em sua escrita fiscal, dos débitos de IPI decorrentes das saídas de produtos tributados.

Os créditos do IPI que, ao final de um período de apuração, remanescerem da dedução, poderão ser mantidos na escrita fiscal do estabelecimento, para posterior dedução de débitos do IPI relativos a períodos subsequentes de apuração, ou serem transferidos a outro estabelecimento da pessoa jurídica, somente para dedução de débitos do IPI, caso se refiram a:

1. Créditos presumidos do IPI, como ressarcimento das contribuições para o Programa de Integração Social e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), previstos na Lei nº 9.363/1996, e na Lei nº 10.276/2001;

2. Créditos decorrentes de estímulos fiscais na área do IPI a que se refere o art. 1º da Portaria MF nº 134/1992; e

3. Créditos do IPI passíveis de transferência a filial atacadista nos termos do item 6 da IN SRF nº 87/1989.

Remanescendo, ao final de cada trimestre-calendário, créditos do IPI passíveis de ressarcimento após efetuadas as deduções, o estabelecimento matriz da pessoa jurídica poderá requerer à RFB o ressarcimento de referidos créditos em nome do estabelecimento que os apurou, mediante a utilização do Programa PER/DCOMP, bem como utilizá-los na compensação de débitos, relativos aos tributos ou contribuições administrados pela RFB.

(...)

Assim, pelo exposto, voto no sentido de **não conhecer** as alegações relativas à possibilidade de correção monetária do saldo credor objeto de ressarcimento, em face de concomitância com o processo judicial, e, na parte conhecida no recurso voluntário, **negar-lhe provimento**.

(Assinatura Digital)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

Declaração de Voto

Com a devida vênia, ousou divergir da Ilustre relatora no que tange à impossibilidade de "transferência" de saldo credor de IPI da filial extinta para a matriz. Isto porque, na realidade, tal situação não caracteriza transferência, o que explica as aspas postas na expressão. Explico-me.

Sob a ótica do direito privado, não é possível falarmos em transferência de saldo credor entre matriz e filial porque só poderia existir transferência entre sociedades empresárias ("pessoas jurídicas distintas"). Ocorre que matriz e filial não constituem pessoas jurídicas separadas, mas sim uma só, que se organizou dividindo seu estabelecimento (artigo 1.142 do Código Civil)³ em mais de um núcleo, sempre no intuito de viabilizar seu objeto social. Com efeito, Fábio Ulhoa Coelho, depois de lecionar que "o estabelecimento empresarial não pode ser confundido com a sociedade empresária (sujeito de direitos), nem com a empresa (atividade econômica)", precisamente lembra que "a sociedade empresária pode ser titular de mais de um estabelecimento. Nesse caso, aquele que ela considerar mais importante será a sede, e o outro ou outros, as filiais ou sucursais."⁴

Apesar desses conceitos e formas de direito civil, a legislação de determinados tributos, como é o caso do IPI, criaram o paradigma da autonomia dos estabelecimentos para fins de apuração e recolhimento do imposto. A literalidade do artigo 487, inciso IV do RIPI, à época dos fatos vigente, ratifica esse entendimento:

Art. 487. Na interpretação e aplicação deste Regulamento, são adotados os seguintes conceitos e definições:

(...)

IV - são considerados autônomos, para efeito de cumprimento da obrigação tributária, os estabelecimentos, ainda que pertencentes a uma mesma pessoa física ou jurídica; (grifei)

Assim, essas duas realidades jurídicas (matriz e filial integram a mesma sociedade empresária - direito privado - e a autonomia dos estabelecimentos para fins de apuração do IPI - direito tributário) coexistem, merecendo análise cuidadosa e sempre tendo em vista a relação específica que se instaura entre matriz e filial.

O Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo, abordou com acuidade a questão, separando o tratamento no direito civil/processual do tratamento do direito tributário sobre esses institutos, no julgamento do REsp 1.355.812/RS, de relatoria do Ministro Mauro Campbel Marques. Destaco a seguir a ementa atribuída ao caso:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS DA MATRIZ. PENHORA, PELO SISTEMA BACEN-JUD, DE VALORES DEPOSITADOS EM NOME DAS FILIAIS. POSSIBILIDADE. ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL COMO OBJETO DE DIREITOS E NÃO COMO SUJEITO DE DIREITOS. CNPJ PRÓPRIO DAS FILIAIS. IRRELEVÂNCIA NO QUE DIZ RESPEITO À UNIDADE PATRIMONIAL DA DEVEDORA.

1. No âmbito do direito privado, cujos princípios gerais, à luz do art. 109 do CTN, são informadores para a definição dos institutos de direito tributário, a filial é uma espécie de estabelecimento empresarial, fazendo parte do acervo patrimonial de uma única pessoa jurídica, partilhando dos mesmos sócios, contrato social e firma ou denominação da matriz. Nessa condição, consiste, conforme doutrina majoritária, em uma universalidade de fato, não ostentando personalidade

³ Art. 1.142. Considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária.

⁴ Curso de Direito Comercial - direito de empresa. São Paulo: Saraiva, 2011, 15ª ed., pp. 114 e 115.

jurídica própria, não sendo sujeito de direitos, tampouco uma pessoa distinta da sociedade empresária. Cuida-se de um instrumento de que se utiliza o empresário ou sócio para exercer suas atividades.

2. A discriminação do patrimônio da empresa, mediante a criação de filiais, não afasta a unidade patrimonial da pessoa jurídica, que, na condição de devedora, deve responder com todo o ativo do patrimônio social por suas dívidas, à luz de regra de direito processual prevista no art. 591 do Código de Processo Civil, segundo a qual "o devedor responde, para o cumprimento de suas obrigações, com todos os seus bens presentes e futuros, salvo as restrições estabelecidas em lei".

3. O princípio tributário da autonomia dos estabelecimentos, cujo conteúdo normativo preceitua que estes devem ser considerados, na forma da legislação específica de cada tributo, unidades autônomas e independentes nas relações jurídico-tributárias travadas com a Administração Fiscal, é um instituto de direito material, ligado à questão do nascimento da obrigação tributária de cada imposto especificamente considerado e não tem relação com a responsabilidade patrimonial dos devedores prevista em um regramento de direito processual, ou com os limites da responsabilidade dos bens da empresa e dos sócios definidos no direito empresarial.

4. A obrigação de que cada estabelecimento se inscreva com número próprio no CNPJ tem especial relevância para a atividade fiscalizatória da administração tributária, não afastando a unidade patrimonial da empresa, cabendo ressaltar que a inscrição da filial no CNPJ é derivada do CNPJ da matriz.

5. Nessa toada, limitar a satisfação do crédito público, notadamente do crédito tributário, a somente o patrimônio do estabelecimento que participou da situação caracterizada como fato gerador é adotar interpretação absurda e odiosa. Absurda porque não se concilia, por exemplo, com a cobrança dos créditos em uma situação de falência, onde todos os bens da pessoa jurídica (todos os estabelecimentos) são arrecadados para pagamento de todos os credores, ou com a possibilidade de responsabilidade contratual subsidiária dos sócios pelas obrigações da sociedade como um todo (v.g. arts. 1.023, 1.024, 1.039, 1.045, 1.052, 1.088 do CC/2002), ou com a administração de todos os estabelecimentos da sociedade pelos mesmos órgãos de deliberação, direção, gerência e fiscalização. Odiosa porque, por princípio, o credor privado não pode ter mais privilégios que o credor público, salvo exceções legalmente expressas e justificáveis. 6. Recurso especial conhecido e provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ n. 8/08."

Pois bem. Não há dúvidas de que a legislação do IPI traz regra expressa de que as filiais são consideradas como "pessoas jurídicas autônomas", para efeito de cumprimento da obrigação tributária (artigo 291 e 478, inciso IV do RIPI/98). Ou seja, a

legislação fiscal criou uma ficção jurídica, na contramão do que dispõe a legislação civil e comercial. Tal criação, contudo, deve ser respeitada, como determina o artigo 109 do Código Tributário Nacional (CTN)⁵ ao estabelecer que o direito tributário poderá criar efeitos próprios para os institutos, conceitos e formas do direito privado.

Todavia, a questão não se esgota nesse ponto.

Afinal, o ponto determinante no presente caso não é simplesmente uma sociedade ("A" ou filial) tentou, de forma contrária à lei, transferir seu saldo credor a outra sociedade ("B" ou matriz), mas sim o fato de a primeira sociedade ("A") ter sido extinta ou "incorporada" pela matriz, por conseguinte, seu saldo credor ter sido abarcado pela segunda ("B").

Ora, como visto acima, para o direito privado matriz e filial fazem parte de uma só sociedade empresária. Contudo, o direito tributário estabelece que, enquanto ativas, ambas possuem CNPJs diferentes e devem ser consideradas como autônomas para fins de apuração e tributação do IPI; estabelece ainda que não é possível a transferência de créditos entre esses estabelecimentos, que, enquanto existirem, são considerados como terceiros para fins tributários, um em relação ao outro. Essa mesma legislação tributária, contudo, silencia sobre a situação desses autos, ou seja, não disciplina sobre a possibilidade ou impossibilidade da matriz incorporar o saldo credor de IPI da filial extinta.

Na falta de norma específica que vede tal incorporação de saldo credor, parece-me claro ser necessário permitir tal direito ao aproveitamento de crédito de IPI. Isto porque, a partir do momento em que a filial deixa de existir, todo seu patrimônio (universalidade de bens e direitos) passa a ser da matriz. Ou seja, a sociedade empresária, que antes era dividida em estabelecimentos distintos (matriz e filial), agora passa a ser uma. Dessarte, não há mais que se falar em "terceiros" ou "transferência" de créditos, pois estamos diante de uma única sociedade empresária. Matriz e filial são uma só, no que se refere inclusive aos débitos e aos créditos tributários.

Nesse sentido, pela falta de norma jurídica que vede o aproveitamento do saldo credor de IPI em tal situação, cumpre fazer valer os institutos e formas de direito privado, dando mais uma vez aplicação ao artigo 109 do CTN, mas dessa vez para reconhecer que não há regra tributária específica disciplinando diferentemente o que determinam as normas de direito privado. Portanto, com a extinção da filial, encontramos-nos diante de uma única sociedade, que tem direito de aproveitar o saldo credor de IPI, como lhe garante a legislação federal.

Não é demais realçar que entendimento em sentido contrário culminaria no enriquecimento indevido do Erário e afronta à própria não-cumulatividade do IPI, uma vez que a não realização do saldo credor faz desaparecer o direito ao crédito e onera, sem fundamentação constitucional ou infraconstitucional, a cadeia de produção e circulação de mercadorias.

No âmbito do CARF o reconhecimento de que a regra da autonomia dos estabelecimentos merece mitigação para determinadas situações, sob pena de ferir os direitos do contribuinte (sociedade empresária como um todo), já ocorreu. Destaco nesse sentido o quanto decidido no Processo 10855.000560/2006-61, Acórdão 3402-002.043, de relatoria do Conselheiro João Carlos Cassuli Junior:

⁵ Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

*Tenho que a discussão se cinge no fato de ser a pessoa jurídica envolvida no primeiro e segundo pedido de ressarcimento, rigorosamente a mesma, representado juridicamente por uma unicidade, embora possa, em termos de apuração tributária, estar organizada em estabelecimentos, sem que, no entanto, tal fato acarrete concluir ter ela tantas personalidades jurídicas distintas quantas forem os seus estabelecimentos. Explicando: **embora haja a autonomia dos estabelecimentos para fins de definição da responsabilidade tributária para o IPI, apurando-se o tributo por cada uma das unidades, na verdade estamos diante de uma única pessoa jurídica, com uma única personalidade jurídica, e não de tantas personalidades jurídicas quantas sejam os seus estabelecimentos matriz e filiais.***

*Consequentemente, se ficar assente dentro do Direito que as pessoas jurídicas, mesmo divididas em estabelecimentos – que são seus órgãos operacionais, no todo compõem uma unicidade com personalidade jurídica única, caracterizada estará a hipótese de que os atos praticados pela matriz, que importem em suspensão/interrupção do prazo prescricional, favorecerá a pessoa jurídica como unicidade que é, inclusive em benefício de seu órgão filial. **E isso não quer significar que os estabelecimentos não sejam autônomos para fins de se apurar os tributos e as responsabilidades para cada estabelecimentos. Apenas que os atos da pessoa jurídica favorecem todos os seus órgãos.***

Nesse sentido, os precedentes que abaixo colaciono, assim nos lecionam: “ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS Período de apuração: 06/03/1997 a 15/10/1998 DRAWBACk ISENÇÃO IRREGULARIDADE FORMA NA CONCESSÃO ATO ADMINISTRATIVO COMPETÊNCIA PARA ANULAÇÃO. A análise do cumprimento dos requisitos necessários à obtenção e o respectivo deferimento de Regime Especial de Drawback Isenção dá-se de forma antecipada pela apresentação da demonstração da exportação de produtos fabricados com mercadorias importadas com pagamento de impostos, é de competência exclusiva da SECEX. Não cabe à Receita Federal declarar a nulidade do ato administrativo vigente daquele órgão ou negar-lhe vigência, por entender que ocorreu vício formal ou material na concessão e, com base nisso, considerar inadimplido o Regime Aduaneiro Especial de Drawback, uma vez que deve prevalecer a presunção de legitimidade do ato e do princípio da moralidade administrativa. Recurso Voluntário Provido.” DESTAQUE DO VOTO “Desta forma, em que pese o fato da não aposição do CNPJ da matriz informado no Ato Concessório nos documentos nos registros de exportação, e sim da filial, real exportadora, esta atitude não fere nem desnatura o objetivo do Ato Concessório em seu intuito políticoeconômico. De fato, houve a exportação por estabelecimento diverso ao informado no Ato Concessório, mas o estabelecimento cujo CNPJ foi informado é diretamente ligado à matriz, sendo desproporcional desconsiderar a fruição do benefício por descumprimento de obrigação acessória, a verdade material, desta forma, surge como evidência.” (CARF. Terceira Seção de Julgamento. 1ª

Câmara. 1ª Turma Ordinária. Acórdão 310100.323. Sessão de 04 de dezembro de 2009.) “DRAWBACK — EXPORTAÇÃO FEITA POR OUTRO ESTABELECIMENTO — Com fulcro no princípio da unicidade da personalidade jurídica, devem ser reconhecidas como válidas as exportações realizadas por outro estabelecimento (filial) — que não aquele que firmou o compromisso do Regime Especial (matriz) — para fins de verificação de cumprimento do Ato Concessório. • FUNGIBILIDADE — Havendo clara e inequívoca descrição e distinção dos produtos a serem exportados para adimplemento do compromisso assumido no Ato Concessório do regime especial de Drawback, não pode ser aplicado o princípio da fungibilidade. DESCUMPRIMENTO PARCIAL DE ATO CONCESSÓRIO — A exigência dos tributos incidentes na importação de mercadorias beneficiadas pelo regime especial de Drawback está limitada à parte da obrigação descumprida nos termos do compromissado no Ato Concessório, devendo ser consideradas como cumprimento a parte das exportações efetivamente realizadas. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE DESTAQUE DO VOTO

“Aliás, como já tive oportunidade de manifestar meu entendimento, a unicidade da personalidade jurídica deve ser concebida pela Administração em todos os momentos das relações jurídicas, ressalvadas as condições especiais (exceções), na medida em que há o efetivo reconhecimento de tal unicidade no momento em que a Administração exige o cumprimento de obrigações tributárias; aí não há diferença nem distinção entre estabelecimentos, qualquer um é responsável pelo todo. Assim, se o estabelecimento filial tem a mesma capacidade de industrializar e/ou exportar, entendo deva ser reconhecida a exportação como da contribuinte, independentemente do “sufixo” de seu CNPJ.” (3º Conselho de Contribuintes . 1ª Câmara. Acórdão n. 301 32.676. Sessão de 25 de abril de 2006.)

Seguindo a linha de entendimento dos julgados supra citados, penso que deve ser aplicada a unicidade da personalidade jurídica ao caso dos autos, de forma a colocar alguns limites a regra da “autonomia dos estabelecimentos”, que por força de Lei vincula realmente o dever de se apurar e recolher descentralizadamente o IPI. Porém, elevar tal regra excepcional, que é aplicável ao IPI, para conferir status de personalidade jurídica distinta para cada um dos estabelecimentos, penso que seria extrapolar as normas gerais de direito, pois que as filiais são ligadas à matriz, e todas elas são órgãos da empresa, que no todo estão realizando os objetivos sociais contidos nos estatutos sociais, esses sim, registrados no Registro Público correspondentes, conferem a personalidade jurídica ao ente sujeito de direitos e obrigações.

Por esses fundamentos, concluo pela necessidade de provimento do recurso voluntário no que tange à utilização do saldo credor do IPI da filial extinta pela matriz.

Porém, não é demais realçar que mesmo que se entendesse que matriz e filial continuam possuindo personalidades jurídicas distintas para fins tributários durante o

fenômeno de extinção dessa última (levando a regra da autonomia dos estabelecimentos ao seu limite), permanece hígido o direito da Recorrente.

Afinal, por essa interpretação, estaríamos diante de duas sociedades distintas (dois CNPJs), e a extinção da filial representaria o fenômeno jurídico da incorporação de sociedades. Vejamos.

A incorporação constitui operação societária que pressupõe a extinção do estabelecimento, sendo a sociedade incorporada é plenamente absorvida pela sociedade incorporadora. É o que dispõe artigo 219 da Lei n. 6.404/1976 (Lei das S.A.):

Art. 219. Extingue-se a companhia:

I - pelo encerramento da liquidação;

II - pela incorporação ou fusão, e pela cisão com versão de todo o patrimônio em outras sociedades.

A decorrência da extinção da sociedade incorporada é que a incorporadora lhe sucede em relação à totalidade de seus direitos e obrigações (sucessora a título universal), conforme determinam os artigos 1.116 do Código Civil e 227 da Lei das S.A., *in verbis*:

Art. 1.116. Na incorporação, uma ou várias sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações, devendo todas aprová-la, na forma estabelecida para os respectivos tipos.

Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações

Pois bem. A legislação tributária (do IPI) não só estabeleceu que as filiais são consideradas como "pessoas jurídicas autônomas", como também dispôs que as pessoas jurídicas resultantes de operações de fusão, transformação ou incorporação são sucessoras tributárias da sociedade subtraída. É esse o teor do artigo 132 do Código Tributário Nacional:

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

Ocorre que o CTN não tratou da sucessão dos créditos tributários, restringindo-se aos débitos.

Diante dessa falta de regulamentação, pronunciou-se o STJ, decidindo que prevalece a sucessão também em relação aos créditos, por uma questão de decorrência lógica do próprio CTN, haja vista que responsabilidade pelos débitos (obrigações) tem como

contrapartida a legitimidade dos créditos (direitos). Destaco abaixo a ementa do julgado em questão, bem como trecho do voto do Ministro Relator José Delgado que elucida o ponto no REsp n. 653.171/PE, cuja *ratio decidendi* sobre artigo 133 do CTN, é plenamente aplicável para a hipótese do artigo 132 do mesmo *Codex*:

EMENTA

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IPI. RECONHECIMENTO DA EXISTÊNCIA DO CRÉDITO E DA OCORRÊNCIA DA SUCESSÃO. TRANSFERÊNCIA ENTRE EMPRESA SUCEDIDA E EMPRESA SUCESSORA. POSSIBILIDADE. INEXISTÊNCIA DE OFENSA AO ART. 133 DO CTN. FUNDAMENTOS DO ACÓRDÃO RECORRIDO NÃO ILIDIDOS.

1. Trata-se de recurso especial fundado na alínea “a” do permissivo constitucional, interposto pela Fazenda Nacional em autos de mandado de segurança impetrado por DISTRIBUIDORA GUARARAPES DE BEBIDAS LTDA. em razão de ato praticado pelo Sr. Delegado da Receita Federal em Recife. A impetração do mandamus teve como finalidade assegurar o direito de a empresa sucessora utilizar créditos de IPI da empresa sucedida. Reconhecida a existência do crédito e da sucessão empresarial, o acórdão recorrido deu provimento ao pedido.

2. Reconhecida a efetiva existência do crédito e a sucessão entre as empresas, mostra-se legal a utilização, pela sucessora, dos créditos de IPI que eram da sucedida.

3. A decisão quanto à controvérsia tributária que não está expressamente prevista no artigo 133 do CTN, por si só, não resulta em ilegalidade da tutela oferecida, ou em ofensa a esse dispositivo legal. Na espécie, buscou-se no Judiciário a autorização para a compensação de créditos de IPI entre sucedida e sucessora.

4. A fundamentação do aresto recorrido, fulcrada no CTN, em Instrução Normativa da SRF e na jurisprudência, não restou ilidida pelas razões de recurso especial.

5. Recurso especial conhecido em parte, e, nessa, desprovido.

VOTO

O SR. MINISTRO JOSÉ DELGADO (RELATOR):

Trata a espécie da legalidade de transferência de crédito de IPI de empresa sucedida para a empresa sucessora, sob a ótica, em particular, do artigo 133 do Código Tributário Nacional.

Constato, todavia, que a matéria inscrita nos artigos 73 e 74 da Lei 9.430/96 não foi debatida pelo acórdão recorrido, não estando suprido, assim, o necessário prequestionamento do tema trazido a exame. Anoto, também, que a via utilizada não prevê ofensa à Instrução Normativa, mesmo as que são emanadas da Secretaria da Receita Federal, razão pela qual o inconformismo, nesse aspecto, não é suscetível de apreciação. Em consequência,

no particular, deixo de conhecer do recurso. Passo ao exame da matéria remanescente.

Inquina-se de omissão o aresto impugnado, pelo que estaria violado o art. 535 do Código de Processo Civil, em razão de não haver sido analisado o prescrito no artigo 1.069 do Código Civil. Contudo, não identifiquei esse defeito processual, na medida em que a solução adotada pelo colegiado a quo está adequadamente fundamentada, embora em sentido diverso do esposado pela Fazenda Nacional. Na espécie, destarte, não se impunha a necessidade de exame de todos os aspectos jurídicos cogitados pela recorrente, vez que já depositados os argumentos suficientes ao efetivo deslinde da controvérsia.

Impõe-se, assim, o desate do principal tema controverso: Há ou não legalidade no reconhecimento do direito à compensação de crédito de empresa sucedida pela empresa sucessora ?

Antes de tal análise, cumpre assinalar duas premissas fáticas e de direito pontualmente consignadas no acórdão recorrido, quais sejam:

- houve reconhecimento da sucessão da DISTRIBUIDORA GUARARAPES DE BEBIDAS LTDA. pela FREVO BRASIL IND. DE BEBIDAS LTDA. e,

- foi reconhecida judicialmente a existência do IPI em favor da DISTRIBUIDORA GUARARAPES DE BEBIDAS LTDA.

Estando patenteados esses fatos, tal como verificado na Corte a quo, insta verificar se houve, ou não, violação do artigo 133 do CTN, e, para tanto, cumpre atentar para o que nele consta expressamente disposto, litteris :

“CTN “Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato.”

Como se verifica, o artigo 133 determina a responsabilidade da sucessora pelos débitos tributários da sucedida de forma expressa e, nesse aspecto, não se cogita nos autos de comando judiciário em sentido contrário. A infração a esse dispositivo, então, teria se concretizado mediante a autorização para a transferência de créditos de IPI entre as empresas recorridas.

Contudo, também não se caracteriza a apontada infração legal. Realmente, a fundamentação empregada pelo acórdão recorrido se pautou não apenas em disposição do Código Tributário Nacional, mas também empregou a conduta administrativa apresentada pela própria Secretaria da Receita Federal, por via da Instrução Normativa 21/97.

De outro vértice, mostra-se adequada a interpretação concedida à espécie, vez que a disciplina inscrita no artigo 133 do Código Tributário Nacional, conquanto não autorize expressamente o direito específico buscado pelas contribuintes impetrantes do mandamus, não veda, em absoluto, o direito que se busca. É certo, sob essa ótica, que o fato de o acórdão recorrido, como parte de sua fundamentação, fazer referência ao mencionado dispositivo, em nada caracteriza a infração legal que se pretende demonstrar. Constitui, ao reverso, hipótese em que o Poder Judiciário desempenha a sua função precípua, entregando a tutela vindicada de maneira adequada e estritamente legal, na medida em que aplica os imperativos constitucionais da isonomia, da igualdade e da razoabilidade.

Acrescente-se, ainda, que não pode a Receita Federal, mesmo no exercício de tutela do Estado, e buscando o atingimento da finalidade pública e do interesse coletivo, enquanto poder tributante, contrariar esse mesmo interesse, fragmentando pilares fundamentais do direito.

Em fato, não se pode chegar, na aplicação da norma, a resultantes incoerentes e desproporcionada, tal como a que, por exemplo, estabeleça que a sucessora seja responsável pelos débitos da sucedida, em razão da alteração administrativa ocorrida sucessão entre pessoas jurídicas - mas que não possa se utilizar dos eventuais créditos pertencentes àquela empresa.

Certo é que não se pode extrair regra de impossibilidade de solução da controvérsia, ou mesmo dar causa à imposição de prejuízo e injustiça ao jurisdicionado, em razão de a norma não prever, explicitamente, a questão de direito trazida a deslinde.

É por tal razão que não se vislumbra no aresto atacado o defeito a ele atribuído nas razões articuladas pela recorrente. Ao revés, percebe-se que a fundamentação aplicada se amolda aos contornos da lei e do direito, como se constata, litteris :

“De início, é preciso observar que já houve o reconhecimento da sucessão da DISTRIBUIDORA GUARARAPES DE BEBIDAS pela FREVO BRASIL IND. DE BEBIDAS LTDA mediante sentença proferida na cautelar fiscal movida perante a 11ª vara da Seção Judiciária de Pernambuco, onde foi autorizada a transferência de bens e direitos da empresa sucedida para a sucessora (Ação Cautelar nº 2001.83.00.1081-2 DOU 30/05/2001) na forma do art. 133 CTN.

Da mesma forma, também foi reconhecida judicialmente a existência do crédito de IPI em favor da DISTRIBUIDORA GUARARAPES DE BEBIDAS (MS nº 2001.83.00.001646-2).

Em conclusão, nada obsta a utilização dos créditos pela empresa sucessora, uma vez que ela respaldada por sentença na cautelar acima citada.

Ademais, não se trata aqui de se transferir créditos para terceiros aleatoriamente, mas, em decorrência da sucessão entre as empresas (art. 133, CTN), criando para a empresa sucessora direitos e deveres em nome da empresa sucedida.

(...)

Por todo o exposto, conheço em parte do recurso, e, nessa, nego-lhe provimento.

É o voto.

Tal entendimento também já foi aventado neste Conselho, quando do julgamento do Processo n. 10650.000277/2003-92, Acórdão 3402-00.659,⁶ no qual a Turma somente deixou de reconhecer o direito de utilização do crédito de IPI da sociedade incorporada pela incorporadora pois, no caso concreto, não houve de fato a incorporação das sociedades civis.

Finalmente, reforça a conclusão alcançada pelo STJ no REsp n. 653.171/PE a previsão do artigo 353 do RIPI/98 (atual artigo 452 do Decreto nº 7.212/10 - Regulamento do IPI), determinando que a empresa incorporadora deve transferir para o seu nome, por intermédio da repartição competente do Fisco Estadual, no prazo de trinta dias da data da ocorrência do evento, os livros fiscais em uso, assumindo a responsabilidade pela sua guarda, conservação e exibição ao Fisco. Consequentemente, conclui-se que o saldo credor eventualmente constante desses livros pode ser utilizado pela sociedade incorporadora.

Assim, também por este ponto de vista, voto pelo provimento do recurso voluntário no que tange à utilização do saldo credor do IPI da filial extinta pela matriz.

Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz

⁶ Decisão Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto da Relatora.

Ementa(s) ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2001 INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADES CIVIS. CREDITOS DE IPI Não havendo extinção da sociedade vendida, que continua a operar no mesmo ramo de negócios, não pode se considerar que houve incorporação de sociedades civis. Assim pertencem à sociedade civil que os gerou os créditos de IPI. Recurso negado