



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10340.720664/2023-96
ACÓRDÃO	3101-004.003 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	HAVAN SA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01.01.2019 a 20.01.2021

DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO. MANDADO DE SEGURANÇA. MATRIZ. EXTENSÃO DOS EFEITOS PARA ESTABELECIMENTO FILIAL. POSSIBILIDADE.

Considerando que os estabelecimentos matriz e filial, configuram, entre si, uma unicidade empresarial, sendo as filiais parte do acervo patrimonial de uma única pessoa jurídica, no caso a matriz, quem inclusive detém legitimidade para questionar tributos em nome das suas filiais, é possível a extensão dos efeitos de sentença judicial transitada em julgado impetrada pela matriz em favor de suas filiais. Precedentes e atual jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

IPI. MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA DE 75%. BIS IN IDEM. AUSÊNCIA. EXISTÊNCIA DE CRÉDITO.

Nos termos do art. 80 da Lei n. 4.502, de 1964, a multa de 75%, aplicada isoladamente aplicada não se aplica sobre os mesmos valores de imposto lançado da multa de ofício simultaneamente exigida.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado por maioria de votos, em rejeitar a conversão do julgamento em diligência. Vencida conselheira Sabrina Coutinho Barbosa. Por unanimidade de votos, em afastar a preliminar suscitada. Por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. A Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa votou pelas conclusões. A Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa e o Conselheiro Renan Gomes Rego manifestaram a intenção de apresentarem declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Luciana Ferreira Braga – Relatora

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosemburg Filho – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por HAVAN S.A (filial), contra acórdão proferido pela 13ª TURMA/DRJ 06, através do qual fora mantida a integralidade de Auto de Infração lançado para a cobrança de IPI incidente na saída de mercadorias importadas que a autuada recebeu diretamente da repartição aduaneira, uma vez que todas as mercadorias importadas pela sua matriz, mesmo não transitando fisicamente por tal estabelecimento, eram direcionadas da repartição aduaneira para a filial autuada, o que a caracteriza como estabelecimento equiparado a industrial, para fins de cobrança do IPI.

Além do IPI e da multa de ofício de 75%, também foi lançada multa isolada de 75% sobre o IPI não lançado com cobertura de crédito, em conformidade com o artigo 80, caput e §8º, II, da Lei n.º 4.502/1964, bem como a multa regulamentar, em razão do sujeito passivo ter apresentado Escrituração Fiscal Digital do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e do Imposto sobre Produtos Industrializados (EFD-ICMS/IPI) com informações inexatas, incompletas ou omitidas, exigida nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/99.

Consta do Auto de Infração que o estabelecimento fiscalizado é a filial de CNPJ 79.379.491/0023-99, localizada em Barra Velha-SC, que se trata do centro de distribuição da HAVAN, sendo este o estabelecimento responsável por realizar a distribuição dos produtos adquiridos e importados por sua matriz a todos os demais estabelecimentos varejistas da rede no país, de forma que, as mercadorias importadas pela matriz davam entrada no estabelecimento autuado e, posteriormente, eram remetidas as demais filiais para comercialização aos consumidores finais.

Diante de tais fatos, foi lançado o IPI sobre as saídas das mercadorias do estabelecimento da autuada para as demais empresas varejistas no país.

Ao julgar a impugnação apresentada, a DRJ manteve a integralidade do lançamento, em acórdão assim ementado:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI Período de apuração: 01/05/2019 a 31/01/2021 Os centros de distribuição que dão saída a produtos por eles importados ou, uma vez importados por outro estabelecimento da mesma empresa, são recebidos diretamente da zona aduaneira que os desembarçou são equiparados a industrial nos termos dos incisos II e IX do artigo 9º do Ripi/2010. Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido

Irresignada, a contribuinte interpôs recurso voluntário através do qual, sustenta, em síntese:

- Que não efetuou qualquer comercialização das mercadorias recebidas de sua matriz como decidiu o julgamento de primeira instância, mas se limita a promover a distribuição/remessa das mercadorias nacionalizadas para os demais estabelecimentos da Pessoa Jurídica HAVAN, cabendo a estes a comercialização dos produtos importados para o consumidor final - Que não pode ser equiparada a industrial, pois as saídas por ela promovidas não se subsumem ao comando previsto no art. 9º, II, c/c art. 14 do RIPI/2010, uma vez que não recebe mercadorias importadas diretamente para posterior comercialização.

-Que não há incidência do IPI na mera remessa de mercadorias entre duas filiais, sendo que a conclusão da auditoria e do julgamento de primeira instância, violam o conceito de “saída” previsto no art. 35, II, do RIPI/2010 e art. 46, II, do CTN;

- Que o Superior Tribunal de Justiça, em decisão repetitiva (REsp 1.403.532), reconheceu a incidência do IPI somente em operações de revenda, ou seja, saídas que implicam em troca de titularidade da mercadoria;

- Que ao examinar a regra-matriz do IPI fixada pelo Código Tributário Nacional, não se pode confundir o critério material do IPI com seu aspecto temporal, de maneira que, o deslocamento é marco relevante para determinação do critério temporal do imposto, sendo que sua materialidade consiste em negócio jurídico translativo que implique na transferência de titularidade do objeto da tributação;

- Que, portanto, o deslocamento físico (saída) do produto industrializado revela apenas o critério temporal da hipótese de incidência do tributo, sendo que o “fato gerador”, ou seja, o critério material da hipótese de incidência da regra matriz do IPI está adstrito a uma saída que configure um negócio jurídico com transferência de titularidade do bem;

- Que diante da inocorrência de operação de revenda nas meras remessas promovidas pela recorrente aos seus estabelecimentos filiais resulta na ausência de capacidade

contributiva a atrair a incidência do IPI, uma vez que a operação de envio das mercadorias ao estabelecimento varejista é vazia de conteúdo econômico;

- Que o IPI é imposto de consumo que incide sobre o montante agregado ao produto na cadeia de consumo (valor agregado), e, caso se admita a incidência sobre mera remessa haverá verdadeiro desvirtuamento da natureza jurídica desse imposto, que passará a se operar como um imposto sobre patrimônio.

- Que os efeitos da decisão judicial transitada em julgado, proferida no MS nº 5001495- 45.2011.4.04.7215/SC, no qual constou como impetrante sua matriz, devem ser aplicados ao estabelecimento filial, ora autuado, pois, o direito declarado, em verdade, compõe patrimônio jurídico da entidade empresarial, uma vez que não existe distinção entre os patrimônios dos diferentes estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

- Que 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;

- Que o Superior Tribunal de Justiça já firmou em acórdão repetitivo transitado em julgado, portanto de aplicação obrigatória inclusive no âmbito administrativo federal, que a unicidade patrimonial da pessoa jurídica é comum à matriz e à filial;

- Que decisão transitada em julgado, ao configurar direito adquirido, se incorporou ao patrimônio jurídico da pessoa jurídica HAVAN, irrelevante o estabelecimento que propôs a medida judicial, de modo que o direito adquirido devidamente incorporado à unidade patrimonial se estende a todos os estabelecimentos da pessoa jurídica;

- Que uma vez que o mérito do Tema 906/STF, em que se reconheceu a constitucionalidade da incidência do IPI na saída do estabelecimento importador para comercialização no mercado interno, transitou em julgado apenas em 09.02.2021, eventuais efeitos para a recorrente só se aplicariam, em tese, a partir dessa data, não alcançado o exercício de 2019 e 2020 objeto do lançamento.

- Que a fiscalização utilizou unicamente o controle interno do contribuinte para autuar e não os demais controles que podem fornecer informações mais precisas sobre as saídas de mercadorias, deixando de efetuar a comparação mercadológica imposta pela legislação regente, o que acarreta na nulidade do auto lavrado, por violação ao princípio da verdade material.

- Excesso sancionatório da multa isolada com a multa de ofício.

- Bis in idem da concomitância de multa isolada com multa regulamentar.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Luciana Ferreira Braga, Relatora

Tempestividade

Tempestivo o recurso, passo a sua análise.

Mérito

Quanto ao mérito o recurso se pauta em dois principais fundamentos, a saber, (i) o de que as remessas da filial autuada para as demais filiais varejistas, que fazem a comercialização das mercadorias importadas ao consumidor final, por não se tratarem de efetiva operação de saída para comercialização, não podendo, portanto, serem consideradas como fato gerador do IPI por não possuírem caráter econômico, situação está que também não caracteriza a recorrente como equiparada a industrial, e (ii) que os efeitos do Mandado de Segurança MS nº 5001495-45.2011.4.04.7215/SC, impetrado pelo seu estabelecimento matriz, devem ser estendidos ao mesmo, pelo fato de que a filial e matriz constituem-se em uma única unidade patrimonial.

Antes de mais nada, cabe avaliar o que pontualmente constou do TVF, quanto ao entendimento da fiscalização para equiparação da recorrente a industrial:

A hipótese de suspensão citada só se aplica em remessas de produtos entre estabelecimentos industriais ou equiparados da mesma firma. Nas operações sob análise, as transferências são feitas entre o CDH (equiparado a industrial) e estabelecimentos varejistas ou distribuidores que não são industriais nem equiparados, não cumprindo o requisito básico para suspensão, que ambos sejam contribuintes do IPI.

Nas saídas com suspensão, o imposto fica suspenso até que implementada a condição suspensiva, que o outro estabelecimento recebedor dê a saída do produto com destaque de IPI devido.

Como os demais estabelecimentos não são contribuintes, não podem destacar o IPI nem fazem a apuração do imposto. E ainda que fossem, ao não apurarem débito nas suas saídas a condição não teria sido satisfeita e o imposto tornar-se-ia exigível, como se a suspensão não existisse, conforme artigos 40 a 42 do RIPI/2010.

Além disso, ao invocar a suspensão, deveria a fiscalizada ao menos ter cumprido as diversas formalidades decorrentes, como por exemplo as notas fiscais informarem o código de situação tributária CST 55 Saída com suspensão e conterem a informação “Saído com Suspensão do IPI” com indicação do dispositivo legal, nos termos do artigo 415, III, do RIPI/2010.

Pois bem, diante de referido entendimento, a fiscalização intimou o contribuinte a justificar as razões de não levar a efeito o pagamento do IPI nas saídas da recorrente para as demais filiais varejistas, quando assim se manifestou:

“A não incidência do IPI nas transferências de produtos de origem estrangeira para estabelecimentos varejistas da pessoa jurídica se justifica: (i) Em respeito à decisão transitada em julgado no Processo n. 5001495-45.2011.4.04.7215, autoridade da coisa julgada mantida pela Ação Rescisória 6044/SC da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, título judicial incorporado ao patrimônio jurídico da empresa que se estende aos estabelecimentos filiais”

Ou seja, *prima facie*, a contribuinte indicou estar desobrigada de efetuar o recolhimento, em razão da existência da referida ação judicial, impetrada por sua matriz, a qual, obteve provimento judicial já transitado em julgado, a desobrigando de efetuar o pagamento do IPI na saída de produtos importados.

De antemão, destaco que entendo por relevantes as razões recursais, compartilhando do entendimento constante no recurso apresentado. Analisando a situação, como colocada no TVF, e ainda mais a avaliando no âmbito deste conselho, percebo que as mesmas já foram objeto de análise por este Eg. Conselho quando analisado outro julgamento da mesma recorrente, levado a efeito pela Eg.1ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção de julgamentos, acórdão 3401-010.942, o qual restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) Período de apuração: 31/01/2014 a 31/12/2015 EQUIPARAÇÃO A ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos, bem como os estabelecimentos, ainda que varejistas, que receberem, para comercialização, diretamente da repartição que os liberou, produtos importados por outro estabelecimento da mesma firma e os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por encomenda ou por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

APURAÇÃO DO IPI. PRINCÍPIO DA AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS. MATRIZ E FILIAL.

O aspecto material do IPI alberga dois momentos distintos e necessários: a) industrialização, que consiste na operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para o consumo, nos termos do art. 4º do Decreto n. 7.212/2010

(Regulamento do IPI); b) transferência de propriedade ou posse do produto industrializado, que deve ser onerosa.

A saída do estabelecimento a que refere o art. 46, II, do CTN, que caracteriza o aspecto temporal da hipótese de incidência, pressupõe, logicamente, a mudança de titularidade do produto industrializado.

Havendo mero deslocamento para outro estabelecimento ou para outra localidade, permanecendo o produto sob o domínio do contribuinte, não haverá incidência do IPI, compreensão esta que se alinha ao pacífico entendimento jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça, consolidado em relação ao ICMS, que se aplica, guardada as devidas peculiaridades, ao tributo sob exame, nos termos da Súmula do STJ, in verbis: "Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte".

IPI. HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA. DESEMBARAÇO. SAÍDA DO IMPORTADOR. SAÍDA DO REAL ADQUIRENTE OU DO ENCOMENDANTE.

São três hipóteses distintas de incidência do IPI: a primeira delas ocorre no desembaraço aduaneiro e tem como sujeito passivo o importador, a segunda delas ocorre na saída que o importador dá à mercadoria importada, a terceira ocorre no momento em que a real destinatária (na operação por conta e ordem de terceiros) ou a encomendante (na operação por encomenda, dá saída de seu estabelecimento. São três sujeitos passivos distintos, um o importador (art. 51 inciso I do CTN), outro o real adquirente (art. 79 da MP 2.158-35/01), e um terceiro o encomendante (art. 13 da Lei 11.291/2013).

Em não existindo óbice para a incidência do IPI na saída dada pelo real adquirente ou pelo encomendante, correto o lançamento.

COISA JULGADA. CONDIÇÃO REBUS SIC STANDIBUS.

A coisa julgada está intimamente atrelada às condições de fato e de direito que respaldaram a declaração de relação jurídica em sentença. Se houver alteração de fato ou de direito (v.g., pela superveniência de decisão vinculante) posterior à formação da coisa julgada seus efeitos não mais alcançam as relações jurídicas que sucedem a publicação do julgado transitado.

IPI. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. SAÍDA DAS MERCADORIAS. POSSIBILIDADE.

Após a publicação do EREsp 1403532/SC (tema 912 dos Repetitivos) incide o IPI no desembaraço aduaneiro e na saída das mercadorias do importador, independentemente de decisão anterior com trânsito em julgado em sentido diverso.

A propósito, peço vênias ao Em. Relator de referido acórdão, para adotar, como razões de decidir os bem lançados argumentos, contantes do de seu voto condutor a seguir:

No mérito, a Recorrente alega que não poderia incidir o IPI na mera remessa entre filiais do mesmo ente empresarial, pois não estaria caracterizada a revenda. Sobre este ponto, a PGFN sustenta que todos os precedentes indicados pela Recorrente ou tratavam de hipótese de furto de mercadorias ou de ICMS em mera transferência entre estabelecimentos (ocasião em que o fato gerador do ICMS, que é a circulação de mercadorias, não se concretiza).

A diferença consistiria no fato de que no IPI a incidência recai apenas sobre os industriais ou equiparados, de tal forma que todo o valor agregado na industrialização precisa ser tributado nessas fases. Assim, todo o valor agregado ao produto precisa ser cobrado dentro da cadeia do IPI, que é finalizada com a saída do último estabelecimento equiparado a industrial.

Depois disso temos vendas de produtos feitas por pessoas que não são contribuintes de IPI, ocasião na qual não se cobra mais o tributo, mesmo que se agregue valor.

Nesse ínterim assistiria razão ao recorrente. Embora os precedentes citados pela recorrente tratem de hipótese de furto de mercadoria, ilustram o entendimento que o Superior Tribunal de Justiça possui acerca do fato gerador do IPI. Nesse sentido o REsp n. 1.402.138/RS, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 12/5/2020:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. ART. 535 DO CPC/1973. VIOLAÇÃO. ALEGAÇÃO GENÉRICA. DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. IPI. SAÍDA DO ESTABELECIMENTO DO CONTRIBUINTE. AUSÊNCIA. MERO DESLOCAMENTO DO PRODUTO PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO INCIDÊNCIA.

1. Conforme estabelecido pelo Plenário do STJ, "aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas até então pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça" (Enunciado Administrativo n. 2).

2. A alegação genérica de ofensa ao art. 535 do CPC/1973, desacompanhada de causa de pedir suficiente à compreensão da controvérsia e sem a indicação precisa dos vícios de que padeceria o acórdão impugnado, atrai a aplicação da Súmula 284 do STF.

3. O aspecto material do IPI alberga dois momentos distintos e necessários: a) industrialização, que consiste na operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para o consumo, nos termos do art. 4º do Decreto n. 7.212/2010 (Regulamento do IPI); b) transferência de propriedade ou posse do produto industrializado, que deve ser onerosa.

4. A saída do estabelecimento a que refere o art. 46, II, do CTN, que caracteriza o aspecto temporal da hipótese de incidência, pressupõe, logicamente, a mudança de titularidade do produto industrializado.

5. Havendo mero deslocamento para outro estabelecimento ou para outra localidade, permanecendo o produto sob o domínio do contribuinte, não haverá incidência do IPI, compreensão esta que se alinha ao pacífico entendimento jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça, consolidado em relação ao ICMS, que se aplica, guardada as devidas peculiaridades, ao tributo sob exame, nos termos da Súmula do STJ, in verbis: "Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte".

6. Hipótese em que a sociedade empresária promove a detonação ou desmonte de rochas e, para tanto, industrializa seus próprios explosivos, utilizando-os na prestação dos seus serviços, não promovendo a venda desses artefatos separadamente, quer dizer, não transfere a propriedade ou posse do produto que industrializa.

7. In casu, a "saída" do estabelecimento dá-se a título de mero deslocamento até o local onde será empregado na sua atividade fim, não havendo que se falar em incidência de IPI, porquanto não houve a transferência de propriedade ou posse de forma onerosa, um dos pressupostos necessários para a caracterização da hipótese de incidência do tributo.

8. Recurso especial conhecido em parte e desprovido. (REsp n. 1.402.138/RS, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 12/5/2020, DJe de 22/5/2020.)

Válida transcrição de excerto do voto do Ministro Gurgel de Faria por sua conhecida qualidade:

Mero deslocamento de bens, sem transferência de titularidade e riqueza, apresenta-se indiferente à hipótese de incidência do tributo em tela. A Constituição Federal, ao definir sua materialidade, exige que os fatos imponíveis revelem a exigência de capacidade contributiva em relação às pessoas envolvidas na ocorrência do fato gerador. Se não há riqueza, não há grandeza tributável.

Cabe registrar que o Superior Tribunal de Justiça, em recurso especial representativo de controvérsia repetitiva, nessa linha de entendimento, quer dizer, reconhecendo a necessidade de manifestação de riqueza, afastou a pretensão de incidência de IPI sobre descontos incondicionais, porquanto não corresponderia ao valor da operação, base de cálculo do tributo, nos termos do art. 47, II, "a", do CTN.

Note-se que o EREsp n. 1.403.532, julgado em 14 de outubro de 2015, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, citado pela PGFN não trata do momento da tributação (quando da transferência de titularidade), mas de sua possibilidade, o que não se está negando no caso concreto.

Além disso, ainda que se ultrapassasse este fundamento, ainda seria bastante a presença de mandado de segurança que cobre as operações da filial. Com efeito, embora a DRJ e mesmo a PGFN sustentem que referida ação resguarda tão

somente a matriz, referida interpretação não está em acordo com a melhor interpretação dada atualmente acerca da matéria pelo STJ.”

O relator, de referido recurso então cita, de forma a demonstrar a atual interpretação do STJ sobre a possibilidade de extensão dos efeitos da decisão do MS 5001495-45.2011.4.04.7215/SC impetrado pela matriz a filial, a ementa dos seguintes precedentes: STJ de n. REsp n. 1.355.812/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 22/5/2013, DJe de 31/5/2013; REsp 1.355.812/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 22/5/2013, DJe 31/5/2013; AgInt no AgInt no AREsp n. 1.575.465/SP, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 24/5/2021, DJe de 27/5/2021; e AgInt no AREsp n. 731.625/RJ, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, relator para acórdão Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 9/2/2021, DJe de 19/3/2021.

E, ao final conclui que:

“Assim, entendo que a ação impetrada pela matriz acoberta também as filiais.”

Tais argumentos, a meu ver são irretocáveis, devendo ser aplicáveis ao presente caso, sobretudo no que se refere a possibilidade de extensão, à filial, dos efeitos da sentença transitada em julgado no MS 5001495-45.2011.4.04.7215/SC.

Ademais, ainda a demonstrar a forte linha de entendimento do STJ na possibilidade de extensão da decisão de sentença judicial favorável a uma matriz, para as suas filiais, cito o seguinte e recente precedente sobre o tem, a saber o REsp n. 2.154.541, de Relatoria da Em. Ministra Regina Helena Costa, DJe de 02/08/2024, no qual, justamente pelas razões apontadas no recurso voluntário, deve ser reconhecida a extensão dos efeitos de decisão judicial favorável a Matriz, relativamente as suas filiais, vejamos:

[...]

Sobre a matéria em exame, esta Corte adota o entendimento segundo o qual [...] "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 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" (REsp 1.355.812/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 22/5/2013, DJe 31/5/2013). (AgInt no REsp n. 1.972.177/SP, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 28/8/2023, DJe de 31/8/2023.).

Assim, as filiais são estabelecimentos secundários da mesma pessoa jurídica, desprovidas de personalidade jurídica e patrimônio próprio, apesar de poderem possuir domicílios em lugares diferentes e inscrições distintas no CNPJ, que lhes confere autonomia administrativa e operacional para fins fiscalizatórios, não abarcando a autonomia jurídica. Os valores a receber provenientes de pagamentos indevidos a título de tributos pertencem à sociedade como um todo, de modo que a matriz pode discutir relação jurídico-tributária, pleitear restituição ou compensação relativamente a indébitos de suas filiais (AgInt no REsp n. 2.049.069/RJ, de minha relatoria, Primeira Turma, julgado em 2/5/2023, DJe de 4/5/2023) Na mesma linha:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ISS SOBRE SERVIÇOS BANCÁRIOS. LANÇAMENTOS EM DESFAVOR DAS FILIAIS. AÇÃO ANULATÓRIA AJUIZADA PELA MATRIZ. LEGITIMIDADE.

I - Trata-se de ação ajuizada por matriz de entidade bancária contra os lançamentos provenientes de autos de infração lavrados contra as suas filiais. No Juízo de primeiro grau, a ação foi extinta, diante de afirmada ilegitimidade da matriz, sendo tal decisão revertida em apelação.

II - As filiais são estabelecimentos secundários da mesma pessoa jurídica. Na hipótese dos autos, a entidade bancária atua por suas filiais em diversos municípios. Essas filiais, apesar de possuírem CNPJ próprio, não possuem autonomia administrativa ou operacional, sendo desprovidas de patrimônio próprio. A matriz possui legitimidade para questionar os lançamentos tributários decorrentes de infrações lavradas contra suas filiais. Precedentes: AgInt no AgInt no AREsp n. 1.575.465/SP, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 24/5/2021, DJe de 27/5/2021 e AgInt nos EDcl no REsp n. 1.779.428/SC, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 6/5/2020, DJe de 11/5/2020.

III - Recurso especial improvido.

(AREsp n. 2.369.699/SP, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 15/8/2023, DJe de 18/8/2023.) TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPETRAÇÃO POR FILIAL. IMPOSSIBILIDADE. LEGITIMIDADE DA MATRIZ. ACÓRDÃO RECORRIDO. MANUTENÇÃO.

1. O acórdão recorrido, ao extinguir o mandado de segurança impetrado por filiais, ao fundamento de que somente legitimado a figurar no polo passivo do writ o Delegado da Receita Federal que atua no território onde sediada a matriz da pessoa jurídica, mostra-se alinhado ao posicionamento do STJ sobre o tema.

Precedentes.

2. Ademais, restou assentado pela Primeira Seção do STJ o entendimento de que "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 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" (REsp 1.355.812/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 22/5/2013, DJe 31/5/2013).

3. Assim, na linha adotada pela Primeira Seção do STJ, a legitimidade para ajuizamento de mandado de segurança relativamente à exigibilidade de tributos é do estabelecimento matriz e não das filiais.

4. Agravo interno não provido.

(AgInt no AgInt no AREsp n. 1.575.465/SP, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 24/5/2021, DJe de 27/5/2021.)

[...]

Nesse cenário, impõe-se o provimento do recurso especial para, reformando o acórdão recorrido, declarar a legitimidade da extensão dos efeitos de decisão judicial questionada às filiais.

Logo, os autos de Infração são improcedentes.

Da Cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício

Relativamente a impossibilidade de cumulação, relativamente ao IPI, das multas de ofício e multa isolada, as quais foram lançadas, neste caso, no Auto de Infração do IPI, vejamos o que prevê o disposto no art. 80 da Lei n. 4.502, de 1964, com a redação dada pela Lei n. 11.488, de 2007:

Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido.

(...)§ 8º A multa de que trata este artigo será exigida:

I - juntamente com o imposto quando este não houver sido lançado nem recolhido;

II - isoladamente nos demais casos.

Assim, conforme constou no TVF, a incidência da multa isolada e de ofício, possuem fundamentos distintos, vejamos:

Ademais, a simples falta de destaque do imposto nas notas fiscais é infração à legislação punível com multa isolada quando não houver imposto a lançar, nos termos do artigo 80, caput e §8º, II, da Lei n.º 4.502/1964. Assim, mesmo que parte dos débitos apurados tenha sido abatida com créditos disponíveis, fica esta passível de lançamento de multa isolada de 75% pela falta de destaque do IPI nas notas fiscais.

A multa isolada tem fundamento na existência de crédito a fazer frente à parcela do principal devido a partir das infrações apuradas. Em existindo crédito, esta parcela não resta exigida por meio do lançamento fiscal, o que justifica a aplicação da multa de ofício.

Já o saldo de imposto remanescente do IPI, exigível através da pretensão fazendária, fundamenta a aplicação da multa de ofício.

De tal modo, verifica-se que ambas não incidem sobre o mesmo fato, não sendo aplicadas, portanto, como um bis in idem.

Rejeito o pedido de exclusão da multa isolada, caso vencida no mérito.

Conclusão

Ante todo o exposto, voto no sentido de conhecer do Recurso Voluntário, e, no mérito dar-lhe provimento, para julgar como improcedente o lançamento dos Autos de Infração de IPI e da multa regulamentar.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Luciana Ferreira Braga

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Renan Gomes Rego.

A primeira questão que temos que analisar é a legitimidade da matriz para representar processualmente as filiais em causas tributárias. No caso em discussão, se o mandado de segurança impetrado pela pessoa jurídica no tocante ao IPI atinge todas as filiais.

A questão se torna interessante quando toca alguns tributos que são operacionalizados de forma descentralizada em cada estabelecimento, como ocorre, por exemplo, com o IPI e o ICMS.

É verdade que a normativa específica para o IPI estimula a autonomia dos estabelecimentos para fins de escrituração, isto é, de registro dos documentos e das informações contábeis de interesse do Fisco. Senão, vejamos:

CTN:

Art. 51. Contribuinte do imposto é:

*Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se **contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.***

Lei nº 4502/1964:

*Art. 57. **Cada estabelecimento**, seja matriz, sucursal, filial, depósito, agência ou representante, **terá escrituração fiscal própria, vedada a sua centralização, inclusive no estabelecimento matriz.***

*§ 1º Os livros e os documentos que servirem de base à sua escrituração **serão conservados nos próprios estabelecimentos**, para serem exibidos à fiscalização quando exigidos, durante o prazo de cinco anos ou até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram, se esta verificar-se em prazo maior.*

Decreto nº 7212/2010:

Autonomia dos Estabelecimentos

Art. 384. 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 nº 4.502, de 1964, art. 57).

Essa autonomia dos estabelecimentos, sem dúvida, resultou em consequências no Poder Judiciário (em especial, no STJ) para reconhecer apenas ao estabelecimento postulante os efeitos da decisão judicial quando se trata de fato gerador de tributo que se opera de maneira individualizada em cada estabelecimento comercial/industrial:

*O entendimento deste Tribunal Superior está sedimentado no sentido de que "a matriz não tem legitimidade para representar processualmente as filiais, nos casos em que o fato gerador do tributo se opera de maneira individualizada em cada estabelecimento comercial/industrial, haja vista que, para fins fiscais, matriz e filial são considerados entes autônomos" (**AgInt nos EDcl no REsp 1979018/SP, 2ª Turma, Min. Humberto Martins, 28/11/2022**).*

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que a matriz não tem legitimidade para representar processualmente as filiais nos casos em que o fato gerador do tributo se dá de maneira individualizada em cada estabelecimento comercial/industrial (AgInt no AREsp 1796773/SP, 2ª Turma, Min. Herman Benjamin, 16/08/2021)

Todavia, ainda que favoreça esse entendimento, o STJ vem-se posicionando de forma divergente em uma série de julgados que tratam sobre a natureza jurídica das filiais em relação às matrizes, ora conferindo-lhes autonomia jurídico-administrativa, ora considerando-as como entes despersonalizados integrantes de uma mesma unidade patrimonial.

Cito, por exemplo, a primeira Turma do STJ que, por unanimidade, reconheceu que a sucursal, a filial e a agência não têm um registro próprio, autônomo, pois a pessoa jurídica como um todo é que possui personalidade, sendo ela sujeito de direitos e obrigações, assumindo com todo o seu patrimônio a correspondente responsabilidade. Trata-se do julgamento do Agravo em Recurso Especial (AREsp nº 1273046/RJ), em 2021, que versou acerca da contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho - SAT e, em paralelo, da possibilidade da matriz representar judicialmente a filial.

Na ocasião, o Tribunal da Cidadania reforçou que *a matriz pode discutir relação jurídico-tributária, pleitear restituição ou compensação relativamente a indébitos de suas filiais*. Segue ementa:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O SEGURO ACIDENTE DE TRABALHO (SAT). RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA DE FILIAL. MATRIZ. LEGITIMIDADE ATIVA.

1. O Plenário do STJ decidiu que "aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas até então pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça" (Enunciado Administrativo 2).

2. A sucursal, a filial e a agência não têm um registro próprio, autônomo, pois a pessoa jurídica como um todo é que possui personalidade, sendo ela sujeito de direitos e obrigações, assumindo com todo o seu patrimônio a correspondente responsabilidade 3. As filiais são estabelecimentos secundários da mesma pessoa jurídica, desprovidas de personalidade jurídica e patrimônio próprio, apesar de poderem possuir domicílios em lugares diferentes (art. 75, § 1º, do CC) e inscrições distintas no CNPJ.

4. O fato de as filiais possuírem CNPJ próprio confere a elas somente autonomia administrativa e operacional para fins fiscalizatórios, não abarcando a autonomia jurídica, já que existe a relação de dependência entre o CNPJ das filiais e o da matriz.

5. Os valores a receber provenientes de pagamentos indevidos a título de tributos pertencem à sociedade como um todo, de modo que a matriz pode discutir relação jurídico-tributária, pleitear restituição ou compensação relativamente a indébitos de suas filiais.

6. Agravo conhecido para conhecer do recurso especial e dar-lhe provimento, a fim de reconhecer o direito da agravante para litigar em nome de suas filiais.

(AREsp n. 1.273.046/RJ, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 8/6/2021, DJe de 30/6/2021.)

Ainda assim, peço vênia para tecer minhas considerações.

A autonomia dos estabelecimentos estipulada pela Lei nº 4502/1964 e pelo Decreto nº 7212/2010 (RIPI) se refere a escrituração fiscal para fins de fiscalização do IPI, vale dizer, ao conjunto de documentos fiscais e de outras informações de interesse da Fazenda Nacional, mas não ampara como pretexto para uma autonomia processual de cada um dos estabelecimentos na seara do direito processual civil, já que é a pessoa jurídica como um todo que detém personalidade jurídica e capacidade postulatória.

A capacidade processual de ser parte no processo civil (seja em uma ação anulatória de lançamento, seja em mandado de segurança) cabe, em regra, às pessoas que gozam de personalidade jurídica (as pessoas naturais e as pessoas jurídicas). A exceção fica para certas massas patrimoniais, que, embora, não gozem de personalidade jurídica, são admitidas a figurar em relações processuais como parte ativa ou passiva, nos termos da lei (exemplos, massa falida e o espólio).

Nessa perspectiva e com os ensinamentos da professora Maria Helena Diniz (*Curso de Direito Civil Brasileiro. Teoria Geral do Direito Civil*), quando diz que *pessoa jurídica é a unidade de pessoas naturais ou de patrimônios, que visa à consecução de certos fins, reconhecida pela ordem jurídica como sujeito de direitos e obrigações*, é que percebemos que pessoa jurídica como um todo, e não cada estabelecimento em separado, é a titular de direitos e obrigações no ordenamento jurídico (incluindo no âmbito tributário).

Noutra direção, estabelecimento, nos termos do Código Civil, é conceituado apenas como um complexo de bens organizados, para o exercício da empresa (art. 1.142), sendo a matriz o estabelecimento principal (sede) onde ocorrerá a gestão de todos os outros estabelecimentos da pessoa jurídica, detendo responsabilidade gerencial e administrativa. A filial seria a extensão da matriz, não possuindo poderes gerenciais e nem administrativos. Por esse motivo, a filial deve adotar a mesma firma ou denominação do estabelecimento matriz.

O que me parece bastante claro é que a matriz e a filial são estabelecimentos que fazem parte da mesma pessoa jurídica, conforme evidenciado pelo Código Civil, restando a essa autonomia jurídica para ingressar em juízo em nome de qualquer estabelecimento. Até porque, insisto, a legitimidade ativa nas ações de iniciativa do contribuinte só pode ser conferida a quem tem capacidade postulatória (as pessoas naturais e as pessoas jurídicas regularmente constituídas, de direito público ou de direito privado).

Assim, entendo que o estabelecimento filial é um elemento da pessoa jurídica, compondo sua unidade patrimonial e jurídica, sem, no entanto, possuir capacidade postulatória.

Essa linha de raciocínio também é defendida pelo STJ:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO (CND) OU CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITO DE NEGATIVA (CPD-EN). DÉBITO EM NOME DA MATRIZ OU DA FILIAL. EXPEDIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. AUTONOMIA ADMINISTRATIVA E OPERACIONAL. EXISTÊNCIA. AUTONOMIA JURÍDICA. INOCORRÊNCIA.

1. O entendimento desta Corte Superior era no sentido de que, para fins tributários, cada estabelecimento da pessoa jurídica que possuísse CNPJ individual teria direito à certidão positiva com efeito de negativa em seu nome, ainda que houvesse pendências tributárias de outros estabelecimentos do mesmo grupo - matriz ou filiais -, ao argumento de que cada estabelecimento teria autonomia jurídico-administrativa.

2. O fato de as filiais possuírem CNPJ próprio confere a elas somente autonomia administrativa e operacional para fins fiscalizatórios - para facilitar a atuação da administração fazendária no controle de determinados tributos, como ocorre com o ICMS e o IPI -, não abarcando a autonomia jurídica, já que existe a relação de dependência entre o CNPJ das filiais e o da matriz.

3. **A pessoa jurídica como um todo é que possui personalidade, pois é ela sujeito de direitos e obrigações, assumindo com todo o seu patrimônio a correspondente responsabilidade, sendo certo que as filiais são estabelecimentos secundários da mesma pessoa jurídica, desprovidas de personalidade jurídica e patrimônio próprio, apesar de poderem possuir domicílios em lugares diferentes (art. 75, § 1º, do CC) e inscrições distintas no CNPJ.**

4. Havendo inadimplência contratual, a obrigação de pagamento deve ser imposta à sociedade empresária por completo, não havendo ensejo para a distinção entre matriz e filial, raciocínio a ser adotado também em relação a débitos tributários.

5. O Código de Processo Civil de 2015 tem como fim a ser buscado por todo o Poder Judiciário, expressamente, a coerência de suas decisões, devendo os precedentes e a jurisprudência dos tribunais superiores dar segurança jurídica aos jurisdicionados.

6. Nesse sentido, há que se buscar a pertinência deste julgado com o entendimento do STJ que considera que a empresa deve responder com todo o seu patrimônio por créditos tributários e que não é possível a emissão de certidão de regularidade fiscal em favor de município quando houver débitos em nome de câmara municipal ou tribunal de contas municipal, justamente porque estes, embora possuam CNPJ diversos, não apresentam personalidade jurídica.

7. Agravo interno da Fazenda Nacional provido para conhecer do agravo, dar provimento ao recurso especial do ente fazendário e julgar improcedente o pedido. (AgInt no AREsp 1.286.122/DF, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, Rel. p/ Acórdão Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/8/2019, DJe 12/9/2019)

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. LEGITIMIDADE. MATRIZ. ACÓRDÃO EM CONFORMIDADE COM A JURISPRUDÊNCIA DO STJ. INCIDÊNCIA DO ENUNCIADO N. 83 DA SÚMULA DO STJ.

I - Trata-se, na origem, de mandado de segurança com pedido de liminar inaudita altera pars em que se pleiteia o direito ao não recolhimento de contribuição social previdenciária patronal e de terceiros e respectivo SAT/RAT, sobre horas-extras, adicionais noturno, de periculosidade, de insalubridade e de transferência, aviso prévio indenizado e 13º salário

proporcional indenizado, bem como a compensação/restituição dos valores eventualmente recolhidos a tais títulos nos 5 anos anteriores à data da distribuição da ação. Sobre todas estas verbas, entende esta Corte que há incidência de contribuição social. Na sentença, concedeu-se a segurança. No Tribunal a quo, extinguiu-se o mandado de segurança por ilegitimidade ativa.

II - De fato a decisão que julgou os embargos de declaração contém lacuna a respeito da legitimidade da parte impetrante, ora recorrente. A discussão objeto do recurso especial diz respeito tão somente à legitimidade da parte impetrante. Entretanto, o caso é de improvimento do agravo interno por fundamento diverso.

III - O acórdão objeto do recurso especial assim fundamentou a extinção do mandado de segurança por ausência de legitimidade da parte impetrante: "Observo, ainda, que a presente demanda possui idêntico pedido e causa de pedir do mandado de segurança impetrado pela matriz contra ato do Delegado da Receita Federal do Brasil de Florianópolis/SC (n. 5012291-33.2017.4.04.7200/SC). Pois bem. Com relação às contribuições previdenciárias, mesmo antes da criação da super-receita (Lei n. 11.457, de 2007), a regra sempre foi o recolhimento e fiscalização por meio de unidade centralizadora, geralmente a matriz da pessoa jurídica. [...] Daí se segue que somente a matriz tem legitimidade para impetrar mandado de segurança discutindo a cobrança de contribuições previdenciárias, suas e de suas filiais, dirigido contra o Delegado da Receita Federal do Brasil com atuação no local em que estabelecida.

IV - A jurisprudência desta Corte firmou-se no sentido de que a legitimidade para ajuizamento de mandado de segurança relativamente à exigibilidade de tributos é do estabelecimento matriz e não das filiais.

Nesse sentido: AgInt nos EDcl no REsp n. 1.817.342/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 22/10/2019, DJe 29/10/2019; AgInt no REsp n. 1.487.767/RS, Rel. Ministra Assusete

Magalhães, Segunda Turma, julgado em 25/9/2018, DJe 1º/10/2018; AgInt no REsp n. 1.707.018/CE, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 5/4/2018, DJe 11/4/2018.

V - Assim, considerando-se que o acórdão está em conformidade com a jurisprudência desta Corte, o recurso especial não deve ser admitido tanto pela alínea a como pela alínea c, diante da incidência do enunciado n. 83 da Súmula do STJ, segundo o qual: "Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida."

VI - Agravo interno improvido.

(AgInt nos EDcl no REsp 1.779.428/SC, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 6/5/2020, DJe 11/5/2020)

Voltando para a questão da autonomia dos estabelecimentos delineada pela legislação do IPI, é verdade que o STJ decidiu, em diversas ocasiões, que a matriz não possui legitimidade para demandar em juízo em nome das filiais, por serem entes autônomos para fins fiscais.

Como destaquei, a jurisprudência é contraditória.

Mas não é só o judiciário, ainda mais complexo (e contraditório) quando a própria RFB abandona a autonomia dos estabelecimentos para promover e exigir procedimentos de responsabilidade centralizada no estabelecimento matriz e em prol, evidentemente, de toda a pessoa jurídica, mesmo para o IPI.

Cito exemplos:

- i. A DCTFweb, principal declaração que constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos tributários declarados, será apresentada de forma centralizada pelo estabelecimento pela matriz - *art. 3º, §1º, IN RFB nº 2237/2024*;
- ii. Os valores relativos ao IPI deverão ser discriminados por estabelecimento na DCTFWeb, mas apresentada pelo estabelecimento matriz (ou seja, escrituração autônoma por estabelecimento, mas apuração e declaração única de responsabilidade da matriz em nome da pessoa jurídica) – *art. 8º, §3º, IN RFB nº 2237/2024*;
- iii. A apuração do crédito presumido do IPI poderá ser efetuada, de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica, no caso de empresa com mais de um estabelecimento produtor exportador (§2º do art. 2º da Lei nº 9363/1996). Além disso, na hipótese de crédito presumido apurado na forma do § 2º do art. 2º, o ressarcimento em moeda corrente será efetuado ao estabelecimento matriz da pessoa jurídica - Parágrafo único do art. 2º da Lei nº 9.363/1996, art. 2º, § 2º, e Lei nº 9.779, de 1999, art. 15, inciso II;
- iv. A restituição, o ressarcimento e a compensação de tributos serão formalizados e processados somente pela matriz em nome da pessoa jurídica – arts. 9º e 44 da IN RFB nº 2055/2021;
- v. A Portaria Conjunta RFB/PGFN Nº 1751/2014, no seu art. 3º, estipula que a certidão emitida para pessoa jurídica é válida para o estabelecimento matriz e suas filiais.

Dessa maneira, fica notório que a autonomia dos estabelecimentos se refere estritamente a escrituração fiscal, a fim de facilitar a fiscalização do IPI, principalmente, quanto ao fato gerador ou ao estoque dos produtos em cada estabelecimento, mas não influi na apuração do IPI e muito menos na autonomia processual.

No caso em questão, acertada a decisão da pessoa jurídica HAVAN em propor, como ÚNICO titular do direito que se entende haver violado, ou estar ameaçado de violação, um mandado de segurança individual na condição de contribuinte, seja quando atua no estabelecimento matriz ou na filial.

Se olharmos a petição inicial, verificaremos que a Recorrente só postula em nome de um único estabelecimento, no singular: o estabelecimento da Impetrante.

*(...) o recolhimento do IPI na saída das mercadorias do **estabelecimento da Impetrante**, quando ocorre a revenda para o consumidor final;*

(...)

*Assim está devidamente delineado o ato coator, qual seja: a exigência pela autoridade coatora do pagamento do IPI também na saída dos produtos do **estabelecimento da Impetrante**, sem que esta sobre eles exerça qualquer atividade que seja considerada industrialização.*

(...)

*Já o **“importador-comerciante” equiparado a industrial**, como é o caso da Impetrante, recolhe o IPI no momento do desembaraço aduaneiro, e, logo, na revenda no mercado interno, ainda que este produto saia de seu estabelecimento com a mesma formatação que entrou.*

(...)

*a concessão da segurança para que, dando definitividade ao pedido liminar, decrete-se a ilegalidade da exigência do IPI nas operações de saídas das mercadorias importadas **pela Impetrante** quando, após o desembaraço aduaneiro, não forem verificadas as hipóteses de industrialização previstas no parágrafo único do artigo nº 46 do CTN.*

Vejo nos autos judiciais que não houve delimitação, por parte da Impetrante, para postulação de um direito violado apenas para o estabelecimento matriz. Até porque, a hipótese em discussão não se referia a um ato específico (como uma importação determinada), mas para combater uma lesão a direito em tese, tendo justo receio de que seu direito líquido e certo seja violado, pede ao Juiz que determine à autoridade coatora (União) que não pratique a lesão que receia ver concretizada (*a exigência do IPI nas operações de saídas das mercadorias importadas pela Impetrante quando, após o desembaraço aduaneiro, não forem verificadas as hipóteses de industrialização*).

Muito menos, o juízo, na sua decisão, restringiu o dispositivo para um único estabelecimento, o da matriz. Na verdade, concedeu a liminar com uma série de condicionantes, que observo, se aplicam a impetrante (pessoa jurídica como um todo), já que a apuração do IPI, mesmo que de operações da filial, é feita de forma centralizada pela matriz, como é o caso do próprio creditamento do IPI de toda a pessoa jurídica considerada:

*Ante o exposto, concedo parcialmente a segurança para determinar que a impetrada se abstenha de exigir o recolhimento do IPI nas operações que **a impetrante realizar na situação de revendedora/comerciante** de produtos importados, que não sofrerem industrialização, quando já incidente referido imposto por ocasião do desembaraço aduaneiro; **sendo vedado à impetrante promover a escrituração/creditamento do IPI efetivamente recolhido na referida operação de importação.***

Por fim, quando sempre menciona no singular “estabelecimento da Impetrante”, nos dá uma sensação que só se quer o reconhecimento do direito para um único estabelecimento: o estabelecimento da matriz. Contudo, não julgo dessa forma.

No meu entender, o que se queria era o reconhecimento do direito para a pessoa jurídica como um todo (qual seja, a impetrante HAVAN (pessoa jurídica), por isso que sempre se refere como estabelecimento da impetrante, caso contrário iria se referir como estabelecimento da matriz ou estabelecimento da importadora.

Complemento que, se observamos o cabeçalho do pedido no MS, verifica-se que a requerente não é o estabelecimento matriz, muito menos o estabelecimento filial, mas obviamente a pessoa jurídica HAVAN LOJAS DE DEPARTAMENTOS LTDA., pessoa jurídica de direito privado (essa com capacidade postulatória e que compõe todos os seus estabelecimentos)

Feita todas essas considerações, acompanho a relatora, para dar provimento ao Recurso Voluntário, ao entender que a decisão judicial proferida no mandado de segurança impetrado pela pessoa jurídica no tocante ao IPI atinge todos os estabelecimentos.

Assinado Digitalmente

Renan Gomes Rego

Conselheira **Sabrina Coutinho Barbosa.**

Durante os debates na última reunião do Colegiado realizada em dezembro de 2024, pedi vistas dos autos para analisar (i) se a ação judicial da matriz implicava na presente autuação; e, (ii) se os requisitos da decisão judicial foram cumpridos pela recorrente, especialmente o não aproveitamento do crédito de IPI.

Com o retorno dos autos, e em que pese o forte argumento da i. Conselheira Relatora, ousou divergir em defesa do Princípio da Autonomia dos Estabelecimentos frente à tributação do IPI, doravante explicado.

(i) Atividades desempenhas pela recorrente.

De acordo com o comprovante de inscrição e de situação cadastral extraído do sítio da Receita Federal, incontroverso que a recorrente opera com distribuição de mercadorias as empresas varejistas do grupo, fato constatado em visita técnica pela fiscalização e corroborado pela recorrida:

O estabelecimento autuado concentra o recebimento dos fornecedores, o processamento de pedidos e a distribuição dos produtos a todos os demais estabelecimentos varejistas da rede. Esses fatos foram confirmados por visita técnica in loco efetuada em 12/06/2018, durante procedimento fiscal anterior.

A recorrente além de transferir mercadorias recebidas da matriz (importadora) para as filiais da matriz que comercializam com o consumidor final, por meio de deslocamento físico entre filiais, também adquire mercadorias de terceiros para posterior remessa.

(ii) Proposta de diligência.

Fazendo leitura dos autos extraem-se os seguintes fatos apresentados pelas partes:

1) Fiscalização (inciso II art. 9º do RIPI):

Trata-se do Centro de Distribuição Havan CDH, “com 200 mil m² de área construída, sendo considerado o mais moderno e tecnológico da América Latina”, estabelecimento que concentra o recebimento dos fornecedores, o processamento de pedidos e realiza a distribuição dos produtos adquiridos a todos os demais estabelecimentos varejistas da rede, conforme apresentado pelo sr. Luciano Hang, controlador da pessoa jurídica, em vídeo disponível na plataforma Youtube², e verificado in loco na visita técnica efetuada em 12/06/2018, em procedimento fiscal anterior³.

(...)No ano 2018 o estabelecimento matriz da pessoa jurídica, CNPJ 79.379.491/0001-83, localizado em Brusque-SC, efetuou diversas importações de produtos tributados no total de R\$ 129.200.466,40, registradas sob CFOP 3.102 nas notas fiscais listadas na planilha⁴ Importações Matriz. Segundo sua escrituração fiscal, estes produtos importados foram imediatamente transferidos ao estabelecimento fiscalizado em operações registradas sob CFOP 5.152 pelas notas fiscais listadas na planilha Transferências ao CDH.

Na Intimação n.º 7, o contribuinte foi requerido a informar se aqueles produtos importados pela matriz transitaram lá fisicamente ou foram transportados diretamente da instalação portuária ou da repartição aduaneira que os liberou para o CDH, e respondeu que “a legislação autoriza a remessa de produtos a estabelecimento do próprio importador sem entrar no estabelecimento importador (arts. 499 e 500 do Decreto 7212/2010 – Regulamento do IPI). Nas operações em que o estabelecimento Matriz CNPJ 79.379.491/0001-83 promoveu as importações e as mercadorias não entraram no estabelecimento importador, em todos os casos foram emitidas as respectivas notas de entrada ao

estabelecimento importador e de transferência ao estabelecimento filial CNPJ 79.379.491/0023-99” (fl. 196).

Segundo o artigo 9º, II, do Decreto n.º 7.212/2010, Regulamento do IPI, quanto aos produtos importados por outro estabelecimento da mesma firma, recebidos diretamente do local de desembaraço, o estabelecimento que os recebe é estabelecimento equiparado a industrial e, nos termos do artigo 24, III, contribuinte obrigado ao pagamento do imposto.

2) Recorrente:

Portanto, o IPI só será exigível quando preenchidos todos os elementos da regra-matriz de incidência tributária, de modo que apenas o negócio jurídico envolvendo produto industrializado com troca de titularidade configura fato gerador do IPI.

No caso concreto, a autoridade fiscal destaca que a constituição do crédito tributário se dá às operações de saída no mercado interno por transferências às lojas varejistas da rede. Ora, o mero deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não configura negócio jurídico.

O caso já foi enfrentado pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região em caso idêntico, à luz do REsp 1.403.532/SC:

3) Recorrida:

Por esse motivo a HAVAN é obrigada a recolher IPI sobre o valor do desembaraço aduaneiro e depois sobre o valor de revenda, como estabeleceu o STJ sob o rito dos recursos repetitivos (REsp n. 1.403.532).

Ocorre, porém, que em algumas situações o Poder Executivo pode excluir alguns segmentos da equiparação. É o caso do segmento de produtos de higiene, que até 2015 não tinha a equiparação a industrial de seus estabelecimentos atacadistas interdependentes.

No presente caso, a falta da cobrança do IPI na saída do equiparado impediria que se tributasse o valor agregado ao produto industrial. A prevalecer o entendimento defendido pela recorrente, o IPI da saída do industrial não seria nunca cobrado, pois o fato de a saída ser feita por uma filial do grupo teria o poder mágico de sumir com a hipótese de incidência do IPI. Não se poderia cobrar do Centro de Distribuição porque, segundo a recorrente, ele é uma filial, e não se pode cobrar IPI na transferência de mercadorias entre filiais. E também não se poderia cobrar do varejista “da ponta”, aquele que vende diretamente para o consumidor, porque ele não é contribuinte do IPI. Seria criado um “buraco negro” em que o IPI não conseguiria ser cobrado da empresa.

Enquanto a recorrida reforça à necessidade de cobrança do IPI sobre as vendas efetuadas pela recorrente esta, por sua vez, sustenta que as transferências são físicas as empresas varejistas Havan, sem mudança de titularidade do bem que é vendido pelas varejistas do grupo.

Dos robustos argumentos das partes e considerando o imenso arcabouço probatório acostados aos autos, entendo necessário a conversão do julgamento em diligência para que a Unidade de Origem faça análise e vinculação, por amostragem, dos produtos importados (DI) com as notas fiscais de entrada, transferências e venda final.

Percebe-se das notas fiscais que houve mera transferência física dos produtos entre matriz x filial (recorrente) x filial varejista, sem qualquer alteração da titularidade (circulação econômica dos produtos).

Contudo, ao que parece pelos documentos contábeis, a recorrente não figura apenas como mero centro de distribuição vindo realizar outras operações que não apenas transferência, confira-se:

ctb102a		Razão de contas contábeis		Cnpj	79.379.491/0023-99
HAVAN S.A.				Página	14555
Período		01/01/2018 A 31/12/2018			
Data	Lote	Histórico	Débito	Crédito	Saldo
22	HAVANSA	413700	COMPRAS G1	31.01.100200400000.00000000	
18/07/2018	81142841564NF:180690NOP2102-VLRCTB COMPRAS COMERCIALIZAÇÃO		13464,00		436.075.874,31D
18/07/2018	81142841564NF:180428NOP2102-VLRCTB COMPRAS COMERCIALIZAÇÃO		74.751,21		436.151.625,52D
18/07/2018	81142841564NF:180432NOP2102-VLRCTB COMPRAS COMERCIALIZAÇÃO		12.669,70		436.164.295,22D
18/07/2018	81142841564NF:180435NOP2102-VLRCTB COMPRAS COMERCIALIZAÇÃO		57.142,80		436.221.438,02D
18/07/2018	81142841564NF:180446NOP2102-VLRCTB COMPRAS COMERCIALIZAÇÃO		259,20		436.221.697,22D
18/07/2018	811427441NF:180514NOP110217-VLRCTB COMPRAS TEXTIL - CRED PRESUMIDO 17%		572,40		436.222.269,62D
18/07/2018	811427441NF:180754NOP110217-VLRCTB COMPRAS TEXTIL - CRED PRESUMIDO 17%		105.77,32		436.232.847,14D
18/07/2018	811427441NF:180756NOP110217-VLRCTB COMPRAS TEXTIL - CRED PRESUMIDO 17%		15.492,30		436.248.339,44D
18/07/2018	811427441NF:180757NOP110217-VLRCTB COMPRAS TEXTIL - CRED PRESUMIDO 17%		11.814,00		436.260.153,44D
18/07/2018	81143794604NF:30092NOP1103-VLRCTB COMPRAS PARA COMERCIALIZAÇÃO		58940,64		436.319.094,08D
18/07/2018	81143533142NF:21454NOP191003-VLRCTB ENTR BONIFD OAC OU BRINDE SESTOQUE		5,00		436.319.099,08D
18/07/2018	81143533142NF:21455NOP191003-VLRCTB ENTR BONIFD OAC OU BRINDE SESTOQUE		5,00		436.319.104,08D
18/07/2018	81143533142NF:21456NOP191003-VLRCTB ENTR BONIFD OAC OU BRINDE SESTOQUE		5,00		436.319.109,08D
18/07/2018	81143533142NF:21457NOP191003-VLRCTB ENTR BONIFD OAC OU BRINDE SESTOQUE		15,00		436.319.124,08D
18/07/2018	81143533142NF:21458NOP191003-VLRCTB ENTR BONIFD OAC OU BRINDE SESTOQUE		5,00		436.319.129,08D
18/07/2018	81143533142NF:21459NOP191003-VLRCTB ENTR BONIFD OAC OU BRINDE SESTOQUE		5,00		436.319.134,08D
18/07/2018	81143533142NF:21462NOP191003-VLRCTB ENTR BONIFD OAC OU BRINDE SESTOQUE		20,00		436.319.154,08D
18/07/2018	81143533142NF:21483NOP191003-VLRCTB ENTR BONIFD OAC OU BRINDE SESTOQUE		10,00		436.319.164,08D

Razão de contas contábeis						
CTD102a HAVAN S.A. Período 01/01/2018 A 31/12/2018				Cnpj 79.379.491/0023-99 Página 9504		
Data	Lote	Histórico		Débito	Crédito	Saldo
22	HA/ANSA	11981	TRANSITORIA DE MOBILIZADO	1.105.108.100.000.000.000.000.000		
Total movimentado no período				23.049.279,65	37.992.206,91	247.792.025,800
22	HA/ANSA	11982	TRANSITORIA DE MATERIAIS E SERVIÇOS	1.105.108.200.000.000.000.000.000		
Saldo anterior						13.023.530
02/01/2018	7434#686650NF:1231742NOP:6823-VLRCTB REMESSA MER C PC ONTA ORDEM DE	TERCEIROS		2.739,90		15.763,430
02/01/2018	7434#686650NF:1231742NOP:6823-VLRCTB REMESSA MER C PC ONTA ORDEM DE	TERCEIROS			2.739,90	13.023,530
02/01/2018	7434#750375NF:1231750NOP:6823-VLRCTB REMESSA MER C PC ONTA ORDEM DE	TERCEIROS		2.739,90		15.763,430
02/01/2018	7434#750375NF:1231750NOP:6823-VLRCTB REMESSA MER C PC ONTA ORDEM DE	TERCEIROS			2.739,90	13.023,530
02/01/2018	7434#774698NF:1231459NOP:6823-VLRCTB REMESSA MER C PC ONTA ORDEM DE	TERCEIROS		2.539,90		15.563,430
02/01/2018	7434#774698NF:1231459NOP:6823-VLRCTB REMESSA MER C PC ONTA ORDEM DE	TERCEIROS			2.539,90	13.023,530
02/01/2018	7434#776393NF:1231723NOP:6823-VLRCTB REMESSA MER C PC ONTA ORDEM DE	TERCEIROS		2.339,90		15.363,430
02/01/2018	7434#776393NF:1231723NOP:6823-VLRCTB REMESSA MER C PC ONTA ORDEM DE	TERCEIROS			2.339,90	13.023,530
02/01/2018	7434#791036NF:1231687NOP:6823-VLRCTB REMESSA MER C PC ONTA ORDEM DE	TERCEIROS		2.270,68		15.294,210
02/01/2018	7434#791036NF:1231687NOP:6823-VLRCTB REMESSA MER C PC ONTA ORDEM DE	TERCEIROS			2.270,68	13.023,530
02/01/2018	7434#803019NF:1231680NOP:6823-VLRCTB REMESSA MER C PC ONTA ORDEM DE	TERCEIROS		3.739,90		16.763,430
02/01/2018	7434#803019NF:1231680NOP:6823-VLRCTB REMESSA MER C PC ONTA ORDEM DE	TERCEIROS			3.739,90	13.023,530
02/01/2018	7434#963109NF:1231739NOP:6823-VLRCTB REMESSA MER C PC ONTA ORDEM DE	TERCEIROS		2.639,90		15.663,430
02/01/2018	7434#963109NF:1231739NOP:6823-VLRCTB REMESSA MER C PC ONTA ORDEM DE	TERCEIROS			2.639,90	13.023,530
02/01/2018	7434#907408NF:1231754NOP:6823-VLRCTB REMESSA MER C PC ONTA ORDEM DE	TERCEIROS		559,90		13.593,430
02/01/2018	7434#907408NF:1231754NOP:6823-VLRCTB REMESSA MER C PC ONTA ORDEM DE	TERCEIROS			559,90	13.023,530

Ademais, entendo importante o acesso aos documentos do processo digital n.º 13033-600.452/2020-11 que dão suporte ao auto de infração em exame.

Nesse sentido, sugiro a conversão do julgamento em diligência para que a Unidade de Origem preste os seguintes esclarecimentos:

- Junte o processo digital n.º 13033-600.452/2020-11;
- Por amostragem, coteje os documentos fiscais-contábeis relacionando importações, entradas e transferências com o fim de confirmar se todas as mercadorias importadas pela matriz foram transferidas para a recorrente;
- Respondido o quesito anterior, informe se as mercadorias recebidas pela recorrente em transferência foram transferidas exclusivamente para as varejistas do grupo Havan, ou se a recorrente deu saída a outro estabelecimento varejista ou, até mesmo, a consumidor final;
- Informe se a recorrente aproveitou créditos de IPI;
- Sendo necessário, intime a recorrente para apresentar documentação complementar e esclarecimentos para elucidação dos fatos;
- Encerrado o trabalho fiscal, seja emitido relatório conclusivo e dele, de ciência a recorrente para que se manifeste no prazo de 30 (dias). Com ou sem resposta, devolva ao CARF os autos.

Vencida na proposta apresentada, manifesto o meu posicionamento em relação ao mérito recursal.

(iv) Autonomia dos estabelecimentos na obrigação tributária do IPI.

A Conselheira Relatora acolhe os fundamentos da recorrente ao permitir que a recorrente aproveite no caso em tela, dos efeitos da decisão judicial transitada em julgada no bojo do MS 5001495-45.2011.4.04.7215/SC, de autoria da sua matriz, em homenagem ao princípio da patrimonial da pessoa jurídica.

Discordo. Antes, destaco que a recorrente apresenta em suas razões recursais que não comercializa as mercadorias importadas promovendo, tão somente, a distribuição/remessa das mercadorias recebidas em transferência pela matriz aos demais estabelecimentos do grupo econômico, estes que comercializam ao consumidor final.

Defende, portanto, o mero deslocamento de mercadorias entre matriz e recorrente que, por sua vez, é um centro de distribuição que não se equipara a industrial segundo a legislação do IPI.

(iii) Efeitos do MS 5001495-45.2011.4.04.7215/SC.

Um dos motivos do meu pedido de vista, a princípio esclareço que a filial não apurou créditos de IPI. Quando lavrado o auto de infração, a Autoridade Fiscal que apurou créditos de IPI e, de ofício, realizou a compensação dos créditos para dedução dos débitos exigidos no lançamento dada a equiparação da filial como industrial.

Logo inexistente por parte da recorrente qualquer apuração de créditos de IPI.

Em relação a ação judicial, incontroverso que o *mandamus* foi impetrado pela matriz da recorrente, transitado em julgado a ordem legal:

III – DISPOSITIVO Ante o exposto, CONCEDO PARCIALMENTE A SEGURANÇA para determinar que a impetrada se abstenha de exigir o recolhimento do IPI nas operações que a impetrante realizar na situação de revendedora/comerciante de produtos importados, que não sofrerem industrialização (art. 46, II, do CTN), quando já incidente referido imposto por ocasião do desembaraço aduaneiro (art. 46, I, do CTN); sendo vedado à impetrante promover a escrituração/creditamento do IPI efetivamente recolhido na referida operação de importação.

O Judiciário determinou o não pagamento do IPI pela matriz sempre que importar produtos na qualidade de revendedora/comerciante quando pago o referido imposto no momento do desembaraço aduaneiro e, ainda, impediu a escrituração/creditamento do IPI recolhido na importação.

O resultado da ação não alcança a filial, no meu sentir, porquanto autônoma para fins do IPI, segundo o parágrafo único do art. 24 c/c arts. 384 e 609 todos do RIPI, infra reproduzidos:

Art. 24. São obrigados ao pagamento do imposto como contribuinte:

I - o importador, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea “b”);

II - o industrial, em relação ao fato gerador decorrente da saída de produto que industrializar em seu estabelecimento, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea “a”);

III - o estabelecimento equiparado a industrial, quanto ao fato gerador relativo aos produtos que dele saírem, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea “a”); e IV - os que consumirem ou utilizarem em outra finalidade, ou remeterem a pessoas que não sejam empresas jornalísticas ou editoras, o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, quando alcançado pela imunidade prevista no inciso I do art. 18 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 40).

Parágrafo único. Considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial ou comerciante, em relação a cada fato gerador que decorra de ato que praticar (Lei nº 5.172, de 1966, art. 51, parágrafo único)

Art. 384. 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 nº 4.502, de 1964, art. 57).

Art. 609. Na interpretação e aplicação deste Regulamento, são adotados os seguintes conceitos e definições:

[omissis]

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

[omissis]

Embora o Superior Tribunal de Justiça tenha firmado posicionamento no sentido de entender legítimo o direito “A matriz pode discutir relação jurídico-tributária, pleitear restituição ou compensação relativamente a indébitos de suas filiais.”, a tese analisou a legitimidade

processual da matriz de modo que não afastou à necessidade de ela requerer expressamente direito em favor da filial.

Na origem, a matriz demandou em juízo em nome de suas filiais e, em sentença, foi decidido que a matriz e cada filial deve, individualmente, buscar o Poder Judiciário; decisão reformada porque reconhecida a legitimidade da matriz pela Primeira turma do Superior Tribunal de Justiça, consoante ementado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO OU RESTITUIÇÃO. INDÉBITOS EM NOME DE FILIAIS. MATRIZ. LEGITIMIDADE.

1. A sucursal, a filial e a agência não têm um registro próprio, autônomo, pois a pessoa jurídica como um todo é que possui personalidade, sendo ela sujeito de direitos e obrigações, assumindo com todo o seu patrimônio a correspondente responsabilidade 2. As filiais são estabelecimentos secundários da mesma pessoa jurídica, desprovidas de personalidade jurídica e patrimônio próprio, apesar de poderem possuir domicílios em lugares diferentes (art. 75, § 1º, do CC) e inscrições distintas no CNPJ.

3. O fato de as filiais possuírem CNPJ próprio confere a elas somente autonomia administrativa e operacional para fins fiscalizatórios, não abarcando a autonomia jurídica, já que existe a relação de dependência entre o CNPJ das filiais e o da matriz.

4. Os valores a receber provenientes de pagamentos indevidos a título de tributos pertencem à sociedade como um todo, de modo que a matriz pode pleitear restituição ou compensação tributária relativamente a indébitos de suas filiais.

5. Agravo interno parcialmente provido. Recurso especial parcialmente provido, a fim de reconhecer o direito da recorrente de pleitear compensação tributária em nome de suas filiais.

(AgInt no AREsp 731.625/RJ, Rel. p/ acórdão Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 09/02/2021, DJe 19/03/2021).

Significa que a filial não tem autonomia jurídica para demandar junto às searas Administrativa e Judicial, o que, na minha concepção, não afasta a exigência de a matriz promover ação judicial em nome da filial.

Logo, tratando-se de IPI matriz e filial são pessoas jurídicas distintas o que demandaria o mesmo pleito judicial pela matriz as demais sucursais.

(iv) Incidência do IPI. Subsunção do fato à norma.

O art. 35 do RIPI aponta expressamente como fato gerador do IPI (i) o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira; e, (ii) a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial.

Por essa razão, a matriz da recorrente procedeu com o recolhimento do IPI sobre as mercadorias importadas, nos exatos termos do inciso I do art. 24 da mesma norma.

Tão logo nacionalizados, os produtos saíram do porto diretamente para a filial, ora recorrente, responsável pelo depósito e distribuição das mercadorias às demais filiais, estas varejistas que efetivam a comercialização no mercado interno das mercadorias importadas.

Ante os fatos, conclui-se que houve mera transferência das mercadorias sem circulação econômica dos produtos e, nessa situação inexistente subsunção dos fatos à norma para exigência do IPI no que diz respeito ao centro de distribuição (filial).

O RIPI arrola como contribuintes responsáveis pelo IPI o (i) importador, (ii) o industrial, (iii) o estabelecimento equiparado a industrial, e, (iv) os que consumirem ou utilizarem em outra finalidade, ou remeterem a pessoas que não sejam empresas jornalísticas ou editoras, o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, quando alcançado pela imunidade prevista no inciso I do art. 18 (Lei n.º 9.532, de 1997, art. 40).

O estabelecimento equiparado a industrial, por sua vez, são:

Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:

I - os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso I);

II - os estabelecimentos, ainda que varejistas, que receberem, para comercialização, diretamente da repartição que os liberou, produtos importados por outro estabelecimento da mesma firma;

III - as filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento da mesma firma, salvo se aqueles operarem exclusivamente na venda a varejo e não estiverem enquadrados na hipótese do inciso II (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso II, e § 2º, Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 1ª, e Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 37, inciso I);

IV - os estabelecimentos comerciais de produtos cuja industrialização tenha sido realizada por outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, mediante a remessa, por eles efetuada, de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso III, e Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 33ª);

V - os estabelecimentos comerciais de produtos do Capítulo 22 da TIPI, cuja industrialização tenha sido encomendada a estabelecimento industrial, sob marca ou nome de fantasia de propriedade do encomendante, de terceiro ou do próprio

executor da encomenda (Decreto-Lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977, art. 23);

VI - os estabelecimentos comerciais atacadistas dos produtos classificados nas Posições 71.01 a 71.16 da TIPI (Lei nº 4.502, de 1964, Observações ao Capítulo 71 da Tabela);

VII - os estabelecimentos atacadistas e cooperativas de produtores que derem saída a bebidas alcoólicas e demais produtos, de produção nacional, classificados nas Posições 22.04, 22.05, 22.06 e 22.08 da TIPI e acondicionados em recipientes de capacidade superior ao limite máximo permitido para venda a varejo, com destino aos seguintes estabelecimentos (Lei nº 9.493, de 1997, art. 3º):

a) industriais que utilizarem os produtos mencionados como matéria-prima ou produto intermediário na fabricação de bebidas;

b) atacadistas e cooperativas de produtores; ou c) engarrafadores dos mesmos produtos;

VIII - os estabelecimentos comerciais atacadistas que adquirirem de estabelecimentos importadores produtos de procedência estrangeira, classificados nas Posições 33.03 a 33.07 da TIPI (Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 39);

IX - os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por encomenda ou por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 79, e Lei nº 11.281, de 20 de fevereiro de 2006, art. 13);

X - os estabelecimentos atacadistas dos produtos da Posição 87.03 da TIPI (Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 12);

XVI - relativamente às saídas dos produtos a que se referem os art. 209 e art. 222, os estabelecimentos de pessoa jurídica que: (Incluído pelo Decreto nº 10.668, de 2021)a) seja caracterizada, na forma definida no art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, como controladora, controlada ou coligada de pessoa jurídica que industrialize ou importe os referidos produtos (Lei nº 13.097, de 19 de janeiro de 2015, art. 18, caput, inciso I, e Lei nº 13.241, de 30 de dezembro de 2015, art. 4º, caput, inciso I); (Incluído pelo Decreto nº 10.668, de 2021)b) juntamente com pessoa jurídica que industrialize ou importe os referidos produtos, estiver sob controle societário ou administrativo comum (Lei nº 13.097, de 2015, art. 18, caput, inciso III, e Lei nº 13.241, de 2015, art. 4º, caput, inciso III); (Incluído pelo Decreto nº 10.668, de 2021)c) apresente sócio ou acionista controlador, em participação direta ou indireta, que seja cônjuge, companheiro ou parente, consanguíneo ou afim, em linha reta ou colateral, até o terceiro grau, de sócio ou acionista controlador de pessoa jurídica que industrialize ou importe os referidos produtos (Lei nº 13.097, de 2015, art. 18, caput, inciso IV, e Lei nº 13.241, de 2015, art. 4º, caput, inciso IV); (Incluído pelo Decreto nº 10.668, de 2021)d) tenha participação no capital social de pessoa jurídica que industrialize ou importe os

referidos produtos, exceto nas hipóteses de participação inferior a um por cento em pessoa jurídica com registro de companhia aberta na Comissão de Valores Mobiliários (Lei nº 13.097, de 2015, art. 18, caput, inciso V, e Lei nº 13.241, de 2015, art. 4º, caput, inciso V); e (Incluído pelo Decreto nº 10.668, de 2021)e) tenha, em comum com pessoa jurídica que industrialize ou importe os referidos produtos, diretor ou sócio que exerça funções de gerência, ainda que essas funções sejam exercidas sob outra denominação (Lei nº 13.097, de 2015, art. 18, caput, inciso VI, e Lei nº 13.241, de 2015, art. 4º, caput, inciso VI); (Incluído pelo Decreto nº 10.668, de 2021)XVII - os estabelecimentos filiais de pessoa jurídica que industrialize ou importe os produtos a que se referem os art. 209 e art. 222 (Lei nº 13.097, de 2015, art. 18, caput, inciso II, e Lei nº 13.241, de 2015, art. 4º, caput, inciso II); e (Incluído pelo Decreto nº 10.668, de 2021)XVIII - os estabelecimentos que tiverem adquirido ou recebido em consignação, no ano anterior, mais de vinte por cento do volume de saída de pessoa jurídica que industrialize ou importe os produtos a que se referem os art. 209 e art. 222 (Lei nº 13.097, de 2015, art. 18, caput, inciso VII, e Lei nº 13.241, de 2015, art. 4º, caput, inciso VII). (Incluído pelo Decreto nº 10.668, de 2021)

De acordo com o RIPI, os estabelecimentos atacadistas são responsáveis pelo pagamento do IPI, apenas, quando ausente documentação com o produto estocado (art. 25):

Art. 25. São obrigados ao pagamento do imposto como responsáveis:

[omissis]

IX - o estabelecimento comercial atacadista de produtos sujeitos ao regime de que trata a Lei nº 7.798, de 1989, que possuir ou mantiver produtos desacompanhados da documentação comprobatória de sua procedência, ou que deles der saída (Lei nº 7.798, de 1989, art. 4º, § 3º, e Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 33)

[omissis]

XIII - o estabelecimento comercial atacadista que possuir ou mantiver os produtos a que se referem os art. 209 e art. 222 desacompanhados da documentação comprobatória de sua procedência ou que a eles der saída (Lei nº 13.097, de 2015, art. 22, e Lei nº 13.241, de 2015, art. 5º). (Incluído pelo Decreto nº 10.668, de 2021)

[omissis]

Serão ainda contribuintes quando houver circulação econômica, como ensina José Cassiano Borges e Maria Lúcia Américo dos Reis (2008),

O lançamento do IPI, por sua vez, deve ser efetuado no momento da ocorrência do fato gerador (saída do produto), constituindo a base de cálculo o valor total da operação de que decorrer a saída (art. 123, I, “b”, e 131, II, do RIPI/02).

Portanto, “o valor total da operação” é fácil identificação quando o contribuinte promover saídas a título de venda, ou seja, a base de cálculo do IPI, nesta hipótese, será sempre o valor que for previamente acordado entre as partes (vendedor/comprador), observadas as regras de inclusão de parcelas acessórias (frete, descontos, etc).

Contudo, nas demais operações, isto é, quando o contribuinte realiza outras espécies de saídas, em que não existe cobrança valor, como ocorre, por exemplo, nas transferências de produtos, é necessário observar algumas disposições da legislação do IPI, para determinação do valor tributável.

(...)O contribuinte poderá efetuar transferência de seus produtos com suspensão do imposto, quando destinados à comercialização ou à industrialização (art. 40, inciso X, do RIPI/02). Desse modo, nas citadas operações os contribuintes poderão valer-se do benefício da suspensão, ficando o lançamento do imposto adiado para saída posterior (a ser promovida pelo destinatário), quando, então, efetivamente, ocorrerá a circulação econômica do produto. (...)Nos termos do art. 136, I, do RIPI/02, nas transferências (internas ou interestaduais) de um estabelecimento para outro, da mesma firma, o valor tributável não poderá ser inferior ao preço corrente do produto no mercado atacadista da praça do remetente.

Tratando-se de filial que opere exclusivamente no mercado varejista, deverão ser observados os critérios que se seguem.

A responsabilização do distribuidor e atacadista é específica, restando ausente previsão legal para o enquadramento do distribuidor como equiparado ao industrial nas operações de transferência de mercadoria sem comercialização (compra e venda).

(v) Ausência da subsunção do fato à norma.

Como visto anteriormente, a responsabilização do atacadista bem como, do distribuidor é específica, restando ausente previsão legal para o enquadramento do distribuidor como equiparado ao industrial nas operações de transferência de mercadoria sem comercialização (compra e venda).

Posicionamento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça extraído do REsp nº 1.402.138:

Leandro Paulsen (in Constituição e Código Tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 837), leciona que, em seu sentido estrito, o aspecto material da hipótese de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) é "industrializar produto e celebrar operação jurídica que promova a transferência de sua propriedade ou posse".

De fato, o aspecto material do tributo em referência alberga dois momentos distintos e necessários: a) industrialização, que consiste, nos termos do art. 4º do Decreto n. 7.212/2010 (Regulamento do IPI), na operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para o consumo, tal como como transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou reacondicionamento e renovação; b) transferência de propriedade ou posse do produto industrializado, que deve ser onerosa.

A saída do estabelecimento a que refere o art. 46, II, do CTN, que caracteriza o aspecto temporal da hipótese de incidência, pressupõe, logicamente, a mudança de titularidade do produto industrializado. Se houver mero deslocamento para outro estabelecimento ou para outra localidade, permanecendo o produto sob o domínio do contribuinte, não haverá incidência do IPI.

Registre-se que essa compreensão alinha-se ao pacífico entendimento jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça, consolidado em relação ao ICMS, que se aplica, guardada as devidas peculiaridades, ao tributo sob exame, nos termos da Súmula 166 do STJ, in verbis: "Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte".

O raciocínio a ser desenvolvido é o mesmo. Se não houver mudança de titularidade onerosa do produto industrializado, o IPI não incide.

Mero deslocamento de bens, sem transferência de titularidade e riqueza, apresenta-se indiferente à hipótese de incidência do tributo em tela. A Constituição Federal, ao definir sua materialidade, exige que os fatos imponíveis revelem a exigência de capacidade contributiva em relação às pessoas envolvidas na ocorrência do fato gerador. Se não há riqueza, não há grandeza tributável.

Voltando ao caso concreto, a matriz foi desobrigada ao pagamento do IPI nas saídas dadas na posição de revendedora/comerciante de produtos importados em razão da ação judicial proposta na qual logrou êxito.

Em relação a filial, a fiscalização argumenta que os produtos importados pela matriz seriam sob encomenda (inciso IX, art. 9º do RIPI) e, por isso a filial é equiparada a industrial.

Entretanto, a fiscalização não trouxe provas que atestem sua tese (art. 9º e 10 do Decreto nº 70.235/72).

Dessa forma, sendo ônus da fiscalização a prova dos fatos, sua ausência não permite rechaçar o argumento lançado sobre a filial de maneira que a matriz permanece como a real adquirente das mercadorias importadas.

E mais, não há qualquer prova de que a filial adquiriu as mercadorias importadas, ou que houvera a circulação econômica do produto, ao contrário o que se observa pela documentação contábil é a transferência física dos produtos sem alteração da titularidade nas operações matriz x filial recorrente (atacado) x filial da matriz (varejo).

Os fatos não se subsomem à norma para exigência do IPI na saída do produto pela recorrente de forma que acolho os seus argumentos para cancelar a autuação.

Conclusão.

Pelo exposto, **dou provimento** ao recurso voluntário e acompanho a relatora pelas conclusões.

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa