

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO - DIR 4
ISADORA VASCONCELOS DIOGO

COBRANÇA DE IPI SOBRE MERCADORIA ROUBADA OU FURTADA ANTES DA
ENTREGA AO COMPRADOR

Porto Alegre

2016

ISADORA VASCONCELOS DIOGO

COBRANÇA DE IPI SOBRE MERCADORIA ROUBADA OU FURTADA ANTES DA
ENTREGA AO COMPRADOR

Monografia apresentada como Trabalho de
Conclusão do Curso de Ciências Jurídicas e Sociais
da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.
Orientador: Prof. Dr. Humberto Bergmann Ávila

Porto Alegre

2016

ISADORA VASCONCELOS DIOGO

COBRANÇA DE IPI SOBRE MERCADORIA ROUBADA OU FURTADA
ANTES DA ENTREGA AO COMPRADOR

Monografia apresentada como Trabalho de
Conclusão do Curso de Ciências Jurídicas e Sociais
da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.
Orientador: Prof. Dr. Humberto Bergmann Ávila

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Humberto Bergmann Ávila

Prof. Andrei Pitten Velloso

Prof. Adão Sérgio do Nascimento Cassiano

Porto Alegre ____ de junho de 2016.

RESUMO

Considera-se industrializado o produto objeto do processo que modifique sua natureza, finalidade, ou o aperfeiçoe para consumo. Sobre esse produto incide o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), espécie tributária prevista no art. 153, IV da CFRB. O IPI é um imposto seletivo e não cumulativo. Há divergências acerca da interpretação do seu fato gerador. Para alguns, interpreta-se taxativamente o disposto no artigo 46 do CTN, determinando que mesmo no caso de furto ou roubo da mercadoria após a saída do estabelecimento industrial ou equiparado o recolhimento do imposto é obrigatório, porquanto ocorrido o fato gerador. Outros defendem que a saída do estabelecimento industrial é apenas o elemento temporal de sua hipótese de incidência, a qual teria como elemento material a perfectibilização do negócio jurídico com a tradição do produto ao destinatário. Nesse caso, se exigida a exação, estar-se-ia violando os princípios da não-cumulatividade, da capacidade contributiva e do não confisco, além de admitir que o Estado obtenha proveito econômico através do recolhimento do imposto, apesar da sua inaptidão em garantir os direitos fundamentais à propriedade e à segurança pública.

Palavras-chave: IPI; roubo; fato gerador

ABSTRACT

Industrialized product is the object of any process that modifies its nature, purpose, or perfect for consumption. This product gives rise to the charging of the Taxes on Industrialized Products (IPI), tax kind established in the article 153, IV of the Federal Constitution. The IPI is a selective, non-cumulative tax. There are disagreements about the interpretation of its taxable event. For some, the article 46 of the National Tax Code is interpreted categorically, ruling that, even in case of theft of the goods after leaving the industrial establishment or equivalent, the payment of the tax is required because the taxable event occurred. Others argue that the output from the industrial or commercial establishment is just the time element of its reserve hypothesis and the material element would be the conclusion of the legal transaction with the delivery of the good to the addressee. From this point of view, if the exaction was required, the principles of non-cumulative, contributive capacity and non confiscation would be violated. Besides, this would matter in admit that the state get economic advantage through the collection of the tax, despite its inability to guarantee the fundamental rights to property and public safety.

Key words: IPI; theft; taxable event;

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	1
1. NASCIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	6
1.1. OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO ENVOLVIDOS NA CONTROVÉRSIA	7
1.1.1. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	8
1.1.2. Princípio do Não Confisco	9
1.1.3. Princípio da Não-Cumulatividade	10
2. O IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS	11
2.1. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS ESPECÍFICOS DO IPI	13
2.1.1. Não-Cumulatividade	13
2.1.2. Seletividade	14
3. A COBRANÇA DO IPI SOBRE MERCADORIA ROUBADA OU FURTADA ANTES DA ENTREGA AO COMPRADOR	16
3.1. ANÁLISE JURISPRUDENCIAL	16
3.1.1. O Posicionamento do Superior Tribunal de Justiça	17
3.1.2. O posicionamento dos Tribunais Regionais Federais	23
3.1.3. O posicionamento da Receita Federal	28
3.2. ANÁLISE DOUTRINÁRIA	31
3.2.1. Análise dos Elementos da Hipótese de Incidência	31
3.2.1. Análise dos Princípios Constitucionais Envolvidos	36
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS	43
4.1. DA TÉCNICA INTERPRETATIVA PARA A SOLUÇÃO DO CONFLITO APRESENTADO	43
4.2. DO DIREITO À SEGURANÇA E À PROPRIEDADE	48
5. CONCLUSÃO	51
6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	52

INTRODUÇÃO

O presente trabalho se propõe a analisar a cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) quando o produto fruto de industrialização é furtado ou roubado antes que possa ser entregue ao destinatário. Acerca do tema, não há unidade entre o entendimento doutrinário, fiscal e judicial. Frente a essas divergências, analisar-se-á a legalidade da cobrança da exação.

A análise será feita a partir dos conceitos de Direito Tributário que envolvem a matéria com pesquisa do tipo bibliográfica a doutrinas, artigos, jurisprudências e revistas jurídicas.

De acordo com o parágrafo único do artigo 46 do Código Tributário Nacional, “considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo”.

Esse produto enseja a cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados, espécie tributária prevista no artigo 153, IV da Constituição Federal. De acordo com o § 3º desse artigo, o imposto será seletivo, em função da essencialidade do produto; não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior e terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei.

A ocorrência do fato gerador é o norteador do vínculo obrigacional correspondente ao pagamento de um tributo. No caso do IPI, o fato gerador está descrito na norma do artigo 46 do CTN como sendo a saída dos estabelecimentos industriais, o desembaraço aduaneiro do produto de procedência estrangeira, e o momento da arrematação do produto apreendido ou abandonado e levado a leilão.

A base de cálculo referente ao IPI, definida no artigo 47 do CTN, será o preço da operação que caracteriza o fato gerador, representada pelo valor do produto acrescido do valor do frete e demais despesas adicionais cobradas do comprador ou destinatário. Na importação de produtos industrializados, contudo, cuida o valor que

servirá de base de cálculo dos tributos aduaneiros, por ocasião do despacho de importação, acrescido do montante desses tributos e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis. Já no leilão de produtos apreendidos ou abandonados, a base de cálculo será o preço da arrematação.

A escolha do termo *operações* pelo legislador no inciso II do § 3º do artigo 153 da Constituição deixa claro que o IPI incidirá sobre o produto que sair do estabelecimento comercial para a concretização do negócio jurídico de compra e venda.

Essa ideia é reforçada pela hipótese prevista na letra 'a' do inciso II do artigo 47 do CTN, que define como base de cálculo da exação "o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria".

Para Cezaroti, operações concluídas são "aquelas em que o adquirente toma posse dos produtos industrializados, bem como fica obrigado ao pagamento do preço do produto adquirido, preço este que inclui o valor do IPI que o adquirente lançará crédito"¹.

Ocorre que na prática, algumas vezes a referida operação por vários motivos não chega a se completar, isto é, os produtos industrializados comprados não são entregues ao comprador, dando origem apenas a uma operação mercantil inacabada.

Um exemplo prático que impede essa concretização do negócio jurídico ocorre quando os produtos industrializados são furtados ou roubados antes de serem entregues ao adquirente.

Não raro esses furtos e roubos acontecem em nosso país, sendo alvo de manchetes em jornais que noticiam inclusive a existência de quadrilhas especializadas na prática desses delitos. Isso se deve, sobretudo, ao descaso do Poder Público com a segurança da população.

¹ CEZAROTI, Guilherme. *O Furto e o Roubo diante da Legislação do IPI*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 79. São Paulo: Dialética. Abril de 2002. p. 54.

Essas operações inacabadas ou interrompidas pelo furto ou roubo da mercadoria em tese não podem gerar a obrigação de pagar o IPI, vez que somente quando há completude dessa operação é que poderá haver sua tributação.

Isso porque se deve interpretar de forma sistemática os dispositivos que descrevem o referido imposto. À luz da legalidade, é necessário observar, que os diplomas normativos (leis complementares, decretos, leis ordinárias, portarias, etc.) contém disposições (artigos), textos com enunciados (conjunto de termos ou expressões com significado completo). Esses enunciados são os objetos da nossa interpretação, assim como as condutas e os fatos.

A interpretação desses enunciados precisa observar o disposto na Carta Maior. A Constituição Federal impõe os limites ao legislador ordinário, o qual deve sempre contemplar o disposto em seus artigos. Os princípios constitucionais devem ser os norteadores da interpretação pelo Poder Judiciário.

Diante disso, é necessário que se perceba tanto os princípios específicos do IPI, quais sejam a seletividade e não-cumulatividade, quanto os princípios gerais de Direito Tributário, além da materialização de todos os elementos da hipótese de incidência prevista na lei.

No caso do presente estudo, significa que a incidência se dê sobre um produto que seja fruto de industrialização ocorrida dentro do território nacional, sendo exigível a partir do momento que sair do estabelecimento industrial para concretização de negócio jurídico de transação de propriedade, praticado pelo industrial, comerciante ou a quem a lei equiparar a estes e exigido pelo Fisco Federal.

Ainda, o tributo a ser pago será definido de acordo com a essencialidade do produto, sendo elevado para produtos mais supérfluos e reduzido para os mais primordiais. A sua cobrança deverá se dar creditando-se o montante resultante de cada operação com a operação seguinte.

Esses valores só podem ser cobrados caso seja concluído o negócio, caso contrário, estar-se-ia tributando o patrimônio do particular, não a operação realizada com o produto industrializado.

Observados esses elementos na sua totalidade, aí sim poderemos falar em exigibilidade do tributo.

Acerca do tema, até o ano de 2012 a posição jurisprudencial era majoritariamente desfavorável ao contribuinte. Tanto a Receita Federal, quanto grande parte dos Tribunais Regionais Federais e o STJ entendiam que o imposto era devido, porquanto o fato gerador encontraria-se perfeito a partir do momento em que o produto deixasse o estabelecimento industrial. Ademais, referia-se que o roubo da mercadoria não é causa extintiva ou de exclusão do crédito tributário por não haver previsão legal para tanto.

Após 2012, houve significativa mudança no entendimento da segunda turma do STJ, declarando que a saída do estabelecimento industrial seria apenas o aspecto temporal da hipótese de incidência do IPI, não sendo devida a exação quando não houver perfectibilização do negócio jurídico de translação de propriedade pela tradição ao seu destinatário.

A União recorreu desta decisão no Supremo Tribunal Federal via Recurso Extraordinário, sendo o *decisum* mantido por não ter havido ofensa direta à Constituição, visto que os fundamentos apresentados pelo STJ dizem respeito tão somente à interpretação de normas do CTN. Desse modo, não sendo constitucional a matéria relativa ao fato gerador do IPI, o entendimento do STJ é reforçado.

Ressalta-se que a mudança de entendimento fez com que alguns Tribunais Regionais Federais revissem seu posicionamento. Ainda assim, no STJ a matéria não foi objeto de análise sob a égide dos recursos repetitivos e o único boletim informativo de jurisprudência acerca do assunto data de 2010 e relata o antigo posicionamento.

A Receita Federal, mesmo após o acórdão unânime pró-contribuinte proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, emitiu Parecer reforçando seu posicionamento. Isso implica dizer que o contribuinte, ainda que venha a obter sucesso perante o Poder Judiciário para o estorno dos valores pagos a título de IPI dos produtos roubados poderá ser autuado pelo fiscal fazendário mediante Auto de Infração.

A doutrina, por sua vez, é majoritariamente favorável ao contribuinte. Segundo o entendimento de grandes doutrinadores, a saída do estabelecimento

industrial é apenas o aspecto temporal de incidência do imposto, não podendo ser descartados os outros elementos que compõem o fato gerador, sendo imprescindível a observância dos princípios constitucionais.

Diante disso, o estudo na presente monografia detalhará a controvérsia com base nos pontos que envolvem o tema.

1. NASCIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

A obrigação tributária tem origem na lei. Em seu artigo 150, inciso I, a Constituição Federal determina que somente a lei poderá instituir a exigibilidade de tributo².

Não obstante, para a efetiva exigibilidade de um tributo instituído, deverá ser observado por essa lei o exercício da cobrança, de maneira vinculada, aos critérios e pressupostos indicados como necessários ao nascimento da obrigação tributária, a irrestrita obediência à competência tributária fixada constitucionalmente³ e, ainda, os princípios gerais de Direito Tributário instituídos constitucionalmente.

De acordo com o artigo 113, § 1º do CTN⁴, a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Por sua vez, o artigo 114⁵ do mesmo diploma legal define fato gerador da obrigação principal como sendo a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Da análise destes dispositivos, tem-se, portanto, que, concretizando-se no mundo dos fatos a situação descrita na norma como necessária e suficiente para titular o Estado no direito de exigir compulsoriamente o pagamento de determinada quantia, nascerá a obrigação tributária⁶.

Contudo, a lei, ao descrever um estado de fato, limita-se a certos caracteres que bem o definam, para os efeitos de criar uma hipótese de incidência. Com isto,

² "Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça"

³ CAMPOS, Roberto de Siqueira. *O Furto de Produtos Industrializados e a Legalidade do IPI e do ICMS*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 10. São Paulo: Dialética. Julho de 1996. p. 66.

⁴ "Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente."

⁵ "Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência."

⁶ CAMPOS, *Ibid.* p. 66.

pode negligenciar outros caracteres do mesmo, que não sejam reputados essenciais à configuração dessa hipótese. Pode, portanto, o legislador arrolar muitos ou só alguns dos caracteres do estado de fato tirados do mundo pré-jurídico.

Dessa forma, temos uma hipótese de incidência una e incindível, ainda quando a realidade que conceitua seja integrada por elementos vários, como, por exemplo, “transmitir um imóvel”. Não constitui a hipótese de incidência só o ato de transmitir, nem só o imóvel, mas a conjugação dos dois termos, conceitualmente, que se reporta ao “ato de transmitir que tem por objeto um imóvel”. Este complexo é que, pela lei, pode ser qualificado como hábil a determinar o nascimento de obrigações tributárias⁷.

Essa conduta tributária descrita pelo legislador como fato gerador de um tributo deverá ser observada pelo Fisco e pelo contribuinte, informando-lhe em razão do quê, quando e onde um dado sujeito passivo, ou seu substituto, deve prestar para determinado sujeito ativo determinada quantia apurada, mediante delimitação de uma base de cálculo e respectiva alíquota, o valor exato da obrigação de natureza tributária. É a norma de conduta que informa os limites materiais de incidência do fenômeno tributário, como realização do princípio da reserva legal.

Acontece que o sistema tributário nacional é extremamente complexo e determina que essas situações observem uma série de princípios instituídos constitucionalmente como reguladores das relações jurídico-tributárias.

1.1. DEFINIÇÃO DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO ENVOLVIDOS NA CONTROVÉRSIA

Os princípios constitucionais, segundo Humberto Ávila, “são normas imediatamente finalísticas”, que “estabelecem um estado ideal de coisas a ser buscado e, por isso, exigem a adoção de comportamentos cujos efeitos contribuam

⁷ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros Editores LTDA., 2009. 6ª edição, 10ª triagem. p. 58/65.

para a promoção geral daquele fim”. Esses princípios vinculam-se entre si, pois “estabelecem o dever de buscar ou preservar vários ideais ao mesmo tempo”⁸.

Diante disto, temos que os princípios que interessam ao presente estudo e que vão determinar, portanto, que não haja a exigência do IPI caso a mercadoria seja roubada ou furtada antes da entrega ao comprador são os princípios da capacidade contributiva, da vedação ao confisco e da não cumulatividade.

1.1.1. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

É o fato gerador do tributo que acaba por individualizar a grandeza econômica sobre a qual recairá o ônus do imposto, devendo, portanto, mensurar a capacidade contributiva⁹.

O princípio da capacidade contributiva encontra-se positivado no artigo 145, § 1º¹⁰ da Carta Magna e, segundo Luciano Amaro, “inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à procura de água”¹¹. A ideia é que se preserve a eficácia da lei de incidência e o contribuinte, garantindo que haja riqueza a suportar o imposto, buscando evitar que uma tributação excessiva comprometa os meios de subsistência do contribuinte.

Ainda, Geraldo Ataliba e Cléber Giardino *apud* Luciano Amaro, complementam essa concepção, registrando que a capacidade contributiva

⁸ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010. 4ª edição. p. 38/39.

⁹ CAMPOS, Roberto de Siqueira. *O Furto de Produtos Industrializados e a Legalidade do IPI e do ICMS*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 10. São Paulo: Dialética. Julho de 1996. p. 70.

¹⁰ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

¹¹ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 138.

corresponde à “real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando a riqueza de lastro à tributação”¹².

1.1.2. Princípio do Não Confisco

A vedação ao confisco, ou o princípio do não-confisco, encontrado no inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal¹³, apresenta-se como uma limitação ao poder de tributar, impedindo que, com o pretexto de cobrar tributo, o Estado tome posse dos bens do contribuinte. Obviamente, a intenção da vedação ao confisco não é outorgar à propriedade uma proteção absoluta contra a incidência do tributo, mas que se evite que o Estado anule a riqueza privada por meio do tributo¹⁴.

Luciano Amaro cita Ricardo Lobo Torres, que “considera a vedação do confisco como uma imunidade tributária da parcela mínima necessária à sobrevivência da propriedade privada”, reconhecendo que, diante da impossibilidade prévia de fixar os limites quantitativos para a cobrança não confiscatória, a definição concreta de confisco há de se pautar pela razoabilidade¹⁵.

Segundo Carrazza, o tributo que incidir sobre correções monetárias, que “não revelam aumento de riqueza (e, nesta medida, aumento de capacidade contributiva), mas simples recomposição do valor de troca da moeda”, por exemplo, será confiscatório. Nessa linha, também padecerá “desta inconstitucionalidade o tributo que alcança meros sinais exteriores de riqueza, ou seja, indícios, não confirmados pelos fatos, de aumento da aptidão econômica do contribuinte”¹⁶.

¹² AMARO, *Ibid.* p. 139.

¹³ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
(...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco”

¹⁴ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 138. p. 144.

¹⁵ AMARO, *Ibid.* p. 144.

¹⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores LTDA., 2012. p. 114/115.

Ressalta-se que a Constituição, no *caput* e no inciso XXII de seu artigo 5^o¹⁷, dispõe que o direito à propriedade é um direito fundamental do cidadão brasileiro, devendo, pois, ser levado em consideração quando da interpretação de um texto legal.

Isto posto, temos que para o Direito Tributário, somente os fatos que exteriorizam capacidade contributiva, ou seja, traduzem-se em expressão monetária, é que podem ser tributados, sob pena de confisco.

1.1.3. Princípio da Não-Cumulatividade

Por fim, em relação à não cumulatividade, temos que, no caso de tributos plurifásicos, que incidem em sucessivas operações, a apuração do tributo será feita sobre o valor agregado em cada uma delas, ou seja compensado com o que tenha incidido nas operações anteriores¹⁸.

A não-cumulatividade tem aplicação obrigatória e não pode ser afastada por legislação infraconstitucional. O respeito à não-cumulatividade é, por conseguinte, um dever constitucional do ente tributante.¹⁹

Feitas essas considerações, fica claro que para a investigação do nascimento da obrigação tributária devem ser observados todos os pressupostos mencionados, não podendo ser interpretada uma lei sem a observância dos princípios constitucionais envolvidos no caso concreto.

¹⁷ "Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

XXII - é garantido o direito de propriedade"

¹⁸ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 138. p. 148.

¹⁹ FERREIRA FILHO, Roberval Rocha; DA SILVA JÚNIOR, João Gomes. *Direito Tributário: Teoria, Jurisprudência e Questões*. Recife: Editora JusPODIVM, 2007. p. 507/511.

2. O IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

O Imposto sobre Produtos Industrializados é instituído pelo artigo 153, IV da Constituição Federal:

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

(...)

IV - produtos industrializados;

(...)

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

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

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

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei.”

Á luz dessas disposições, temos que o referido tributo é de competência da União, que no caso será o sujeito ativo da relação tributária.

Tal competência, compreendida pela análise sistemática das disposições constitucionais, leva-nos a concluir que o imposto incide sobre “operações com produtos industrializados” e não simplesmente sobre “o produto”, conforme já apontado na introdução da presente monografia. O termo operações deve ser compreendido em seu sentido jurídico usual, ou seja, significando atos ou negócios jurídicos em que ocorre a transmissão de um direito.

Além das determinações acerca do IPI na Constituição Federal, esse imposto possui regulamentação específica e aprofundada através do Código Tributário Nacional (CTN) e do Decreto 7.212 de 15 de junho 2010 (RIPI).

No Código Tributário Nacional, o Imposto sobre Produtos Industrializados está definido no artigo 46:

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;

II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;

III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão. Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

O art. 46 do CTN, segundo o entendimento majoritário da doutrina, que se mostrará adiante, ao contrário do que refere como sendo fato gerador, descreve hipóteses de concretização do critério temporal do fato gerador.

Portanto, quando seus incisos elencam o desembaraço aduaneiro, a saída do estabelecimento industrial e o arremate do produto em leilão, a intenção é referir a ficção do momento em que se manifestam as operações jurídicas realizadas com os produtos industrializados.

Essa questão é chave para a compreensão do conflito exposto na presente monografia, posto que na visão de grandes doutrinadores, o critério material não é simplesmente industrializar produtos, mas sim realizar operações jurídicas de translação de propriedade desses produtos industrializados.

A base de cálculo da exação será definida pelos elementos elencados no artigo 47 do CTN, quais sejam:

Art. 47. A base de cálculo do imposto é:

I - no caso do inciso I do artigo anterior, o preço normal, como definido no inciso II do artigo 20, acrescido do montante:

- a) do imposto sobre a importação;
- b) das taxas exigidas para entrada do produto no País;
- c) dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis;

II - no caso do inciso II do artigo anterior:

- a) o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria;
- b) na falta do valor a que se refere a alínea anterior, o preço corrente da III - no caso do inciso III do artigo anterior, o preço da arrematação.

Novamente o legislador utiliza o termo *operações*, dessa vez em conjunto com o vocábulo *mercadoria*, não restando dúvidas da imperiosa necessidade de realização de negócio jurídico a ensejar a exigibilidade do tributo.

O sujeito passivo do imposto está definido no artigo 51 do Código Tributário Nacional:

Art. 51. Contribuinte do imposto é:

I - o importador ou quem a lei a ele equiparar;

II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar;

III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;

IV - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

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

Dessa forma, importa dizer que no caso de furto ou roubo da mercadoria não será responsável o comprador, mas o industrial que, além de sofrer o prejuízo da ocorrência delitiva, será encarregado do recolhimento da exação.

2.1. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS ESPECÍFICOS DO IPI

2.1.1. Não-Cumulatividade

A definição desse princípio foi abordada no item 1.1.3 do presente trabalho.

No caso do IPI, resta referir que a previsão legal desse aspecto encontra-se no artigo 153, § 3º, II da Constituição Federal.

Ademais, o CTN refere esse traço no seu artigo 49:

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

Com alusão à essa norma, dispõe o artigo 225 do RIPI 2010:

Art. 225. A não cumulatividade é efetivada pelo sistema de crédito do imposto relativo a produtos entrados no estabelecimento do contribuinte, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo

período, conforme estabelecido neste Capítulo (Lei nº 5.172, de 1966, art. 49).

§ 1º O direito ao crédito é também atribuído para anular o débito do imposto referente a produtos saídos do estabelecimento e a este devolvidos ou retornados.

§ 2º Regem-se, também, pelo sistema de crédito os valores escriturados a título de incentivo, bem como os resultantes das situações indicadas no art. 240.

Diante disso, conclui-se que, no momento de se apurar o IPI sobre o valor incidente na saída dos produtos, deve-se subtrair o valor do IPI incidente na entrada. Dessa forma, há um alívio natural aos custos de produção, convertendo-se em vantagens econômicas ao consumidor final através de preços mais acessíveis.²⁰

2.1.2. Seletividade

A seletividade da exação é designada pelo artigo 153, § 3º, I da Constituição Federal e pelo artigo 48 do Código Tributário Nacional. Ambas previsões legais estabelecem que o IPI “será seletivo, em função da essencialidade do produto”.

Isso significa que a variação da alíquota obedece a um critério qualitativo, definido com base na essencialidade do produto.

Com efeito, cumpre analisarmos a definição de essencial segundo a Academia Brasileira de Letras Jurídicas *apud* Manoela Floret Silva Xavier: “Essencial - relativo à essência; fundamental, substancial para a realização de alguma coisa ou a consecução de algum interesse, ou para que algum ato ou fato produza efeito jurídico”²¹.

Assim, temos que a essencialidade se refere à adequação do produto na vida da população. Produtos essenciais, como os que estão na cesta básica, tem

²⁰ XAVIER, Manoela Floret Silva. IPI: Imposto sobre Produto Industrializado. Rio de Janeiro: Maria Augusta Delgado, 2008. p. 12.

²¹ *Ibid.* p. 10.

alíquota zero. Produtos não essenciais, possuem uma alíquota básica, e aqueles em que há um interesse de coibir o consumo, como álcool e tabaco, tem alíquota elevada.

À vista disso, temos que apesar de essencialmente fiscal, representando um importante ingresso de receitas nos cofres da União, o imposto também exerce, ainda que indiretamente, função extrafiscal ao servir de instrumento regulador do mercado de determinados produtos, onerando de maneira mais gravosa os produtos considerados supérfluos, ou não-essenciais, e fomentando a produção de produtos essenciais por meio da redução de alíquotas e outros incentivos fiscais²².

²² *Ibid.* p.10

3. A COBRANÇA DE IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS NO CASO DE ROUBO OU FURTO ANTES DA ENTREGA AO COMPRADOR

3.1. ANÁLISE JURISPRUDENCIAL

Acerca do tema, até o ano de 2012, a posição jurisprudencial era majoritariamente desfavorável ao contribuinte. De maneira geral, os órgãos do judiciário entendiam que o elemento que determina a incidência de uma exação é seu fato gerador, sendo exigível no caso de mercadoria roubada antes da entrega ao comprador o IPI, pois, na hipótese, o fato gerador do tributo é a saída do estabelecimento industrial, ou estabelecimento equiparado. Outrossim, referia-se que não há previsão legal para extinção do crédito tributário no caso de roubo da mercadoria.

Em 2012, contudo, em acórdão não unânime, a Segunda Turma do STJ reviu seu posicionamento, declarando que a saída do estabelecimento industrial seria apenas o aspecto temporal da hipótese de incidência do IPI, sendo indispensável para a cobrança da exação a perfectibilização do negócio jurídico de translação de propriedade pela tradição ao seu destinatário.

Esse posicionamento foi reforçado em nova decisão sobrevinda em 2013, na qual todos os Ministros da Segunda Turma acordaram com o posicionamento pró-contribuinte adotado pela Relatora Eliana Calmon.

A União recorreu desta decisão, sustentando que o afastamento das normas que impõem a cobrança pela saída do estabelecimento, ainda que roubada antes da entrega ao comprador, não observou a cláusula de reserva de plenário, contida no artigo 97 da Constituição Federal. Também houve alegações de violações a artigos infraconstitucionais.

A decisão no Supremo manteve a decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça com o fundamento de que não foi declarada a inconstitucionalidade do artigo 46 do CTN pelo STJ, apenas deu-se nova interpretação ao dispositivo, no sentido de que a "saída" é apenas o aspecto temporal do fato gerador, não o fato

gerador em si, afastando, por conseguinte, a alegação da violação à cláusula de reserva de plenário. Quanto às demais alegações, foram negadas por não serem de natureza constitucional.

Dessa forma, o STF posiciona-se em relação à matéria no sentido pró-contribuinte, reforçando o entendimento adotado pelo STJ.

Embora de extrema relevância para o assunto, essas decisões ainda não foram suficientes para que Receita Federal e alguns dos Tribunais Regionais Federais revissem seu posicionamento.

Ressalta-se que no STJ a matéria ainda não foi objeto de análise sob a égide dos recursos repetitivos e o único boletim informativo de jurisprudência acerca do assunto data de 2010 e relata o antigo posicionamento.

3.1.1. O posicionamento do Superior Tribunal de Justiça

Acerca do tema, na análise do Recurso Especial nº 734.403, com acórdão publicado em 06/10/2010, pronunciou-se o Superior Tribunal de Justiça da seguinte maneira:

PROCESSUAL CIVIL. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DO NÃO-CONFISCO E DA NÃO-CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE EXAME PELO STJ EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. FATO GERADOR. MOMENTO DA OCORRÊNCIA. SAÍDA DO PRODUTO DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL OU EQUIPARADO. ROUBO DE CARGA APÓS O FATO GERADOR. INAPLICABILIDADE DO ART. 174, V, DO RIPI-98. EXIGÊNCIA DO TRIBUTO.

1. Inexiste a alegada violação do art. 535 do CPC. Conforme se depreende do julgado recorrido, houve expressa análise do dispositivo legal invocado pela recorrente.

2. A discussão sobre o alcance dos princípios da não-cumulatividade e do não-confisco, previstos no art. 153, §3º, II, e art. 150, IV, da Constituição Federal de 1988, refoge ao âmbito do STJ, em sede de recurso especial, sob pena de usurpação das competências do STF.

3. A legislação tributária define o fato gerador do IPI como sendo a saída do produto industrializado do estabelecimento industrial ou equiparado, seja qual for o título jurídico de que decorra essa saída do estabelecimento produtor

(art. 46, II, do CTN; art. 2º, II e §2º, da Lei n. 4.502/64; e art. 32, II, do Decreto n. 2.637/98 - RIPI-98).

4. O roubo ou furto de mercadorias é risco inerente à atividade do industrial produtor. Se roubados os produtos depois da saída (implementação do fato gerador do IPI), deve haver a tributação, não tendo aplicação o disposto no art. 174, V, do RIPI-98. O prejuízo sofrido individualmente pela atividade econômica desenvolvida não pode ser transferido para a sociedade sob a forma do não pagamento do tributo devido.

5. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.²³

No caso dos autos, foi lavrado auto de infração contra a empresa Philip Morris Brasil S/A por ter efetuado estorno de débitos de IPI relativo a mercadorias saídas do seu estabelecimento e que foram posteriormente roubadas. O auto de infração gerou inscrição em Dívida Ativa da União e posterior execução fiscal objeto de embargos do devedor.

Em primeira instância, foi dada sentença de improcedência aos embargos do devedor ao fundamento de que o fato gerador do IPI ocorreu com a saída dos produtos do estabelecimento, na forma do art. 46, II, do CTN, de modo que a ocorrência de furto após a saída da mercadoria do estabelecimento é irrelevante sob o ponto de vista tributário.

Foram interpostos embargos de declaração da sentença, alegando a necessidade de declarar o disposto no art. 174, V, do RIPI-98. Os embargos restaram rejeitados ao argumento de que o artigo não diz respeito aos produtos finais roubados ou furtados, mas somente aos insumos, matérias-primas ou produtos intermediários roubados ou furtados ou que venham a ser empregados em produtos finais roubados ou furtados

Em sede de apelação a sentença foi confirmada pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que decidiu pela ocorrência do fato gerador do IPI tão-somente com a saída da mercadoria do estabelecimento industrial, nos termos do disposto no art. 46, inciso II, do CTN, sendo irrelevante perquirir se o contribuinte teve ou não proveito econômico-financeiro com a mercadoria. Decidiu também ser inaplicável o art. 174, V, do RIPI-98 (Decreto n. 2.637/98) ao caso dos autos e, por fim, afirmou não

²³ REsp 734.403/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/06/2010, DJe 06/10/2010

haver previsão legal determinando a anulação, mediante estorno, para produtos finais furtados ou roubados, devendo ser mantida a exigência fiscal.

Na ocasião do julgamento, o Ilmo. Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, relator do Recurso, reitera o posicionamento do Tribunal de Origem, de modo que não prosperaram as pretensões da empresa.

Quanto à alegação de violação ao disposto no art. 174, V do RIPI-98, dispõe:

"Desse modo, o inciso V, do art. 174, do RIPI-98, invocado não tem a extensão que lhe pretende dar a contribuinte, pois se refere à anulação do creditamento do IPI pago na aquisição de produtos que tenham sido roubados ou furtados antes da saída do estabelecimento, e não à anulação do crédito tributário de IPI a ser cobrado por sobre o preço dos produtos que tenham tido saída do estabelecimento produtor e posteriormente hajam sido roubados ou furtados".

Quanto à ocorrência do fato gerador, alega que à ocasião aplica-se a regra geral de incidência no sentido de que o fato gerador se concretizou na saída do produto industrializado do estabelecimento industrial ou equiparado. Ainda, salienta que o roubo ou furto de mercadorias é risco inerente à atividade do industrial produtor, declarando que "Não se pode adotar linha interpretativa que transforme o ente público tributante em segurador universal da atividade econômica desenvolvida por todos os sujeitos passivos"²⁴.

Na ocasião do julgamento, o Exmo. Sr. Ministro Castro Meira pediu vista aos autos e decidiu se manifestar contra o voto do relator, por entender que a solução dada por este se mostrava injusta com o contribuinte. No seu voto, Castro Meira discorda da conclusão pelos seguintes motivos:

"(a) o fato gerador do IPI não é a saída do produto do estabelecimento industrial ou a ele equiparado. Esse é apenas o momento temporal da hipótese de incidência, cujo aspecto material consiste na realização de operações que transfiram a propriedade ou posse de produtos industrializados;

²⁴ STJ, REsp 734.403/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/06/2010, DJe 06/10/2010). p. 05/15.

“(b) a obrigação tributária nascida com a saída do produto do estabelecimento industrial para entrega futura ao comprador, portanto, com tradição diferida no tempo, está sujeita a condição resolutória, não sendo, portanto, definitiva nos termos dos arts. 116, II e 117 do CTN;

“(c) o furto ou roubo de mercadoria, segundo o art. 174, V, do Regulamento do IPI, impõe o estorno do crédito de entrada relativo aos insumos, o que leva à conclusão de que não existe o débito de saída em respeito ao princípio constitucional da não-cumulatividade. Do contrário, além da perda da mercadoria - e do preço ajustado para a operação mercantil -, estará o vendedor obrigado a pagar o imposto e a anular o crédito pelas entradas já lançado na escrita fiscal; e

“(d) o furto de mercadorias antes da entrega ao comprador faz desaparecer a grandeza econômica sobre a qual deve incidir o tributo. Em outras palavras, não se concretizando o negócio jurídico, por furto ou roubo da mercadoria negociada, desaparece o elemento signo de capacidade contributiva, de modo que o ônus tributário será absorvido não pela riqueza advinda da própria operação tributada, mas pelo patrimônio e por rendas outras do contribuinte que não se relacionam especificamente com o negócio jurídico que deu causa à tributação, em clara ofensa ao princípio do não-confisco”²⁵

Frente à exposição de posicionamentos discordantes, os Ministros manifestaram-se, por maioria, no sentido de negar provimento ao recurso, nos moldes do voto do Relator.

Em 2012, em acórdão de relatoria do Exmo. Ministro Herman Benjamin, em decisão não unânime de provimento do Recurso Especial, há uma mudança no entendimento acerca da matéria. O acórdão sobrevivendo do julgamento do Recurso Especial nº 1.203.236 foi assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. IPI. FATO GERADOR. MOMENTO TEMPORAL. FURTO/ROUBO. TRADIÇÃO. CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA SUBJETIVA. EXAÇÃO INDEVIDA.

1. A empresa ajuizou Ação Ordinária com o intuito de anular lançamentos de IPI sobre mercadorias (cigarros) destinadas à exportação que foram furtadas. O Juízo de 1º grau julgou improcedente o pedido, tendo sido mantida a sentença pelo Tribunal Regional Federal

2. Não se configura a ofensa ao art. 535 do Código de Processo Civil, uma vez que o Tribunal de origem julgou integralmente a lide e solucionou a controvérsia, tal como lhe foi apresentada.

3. Em relação ao mérito, esta Turma se posicionara inicialmente no sentido de que "o roubo ou furto de mercadorias é risco inerente à atividade do industrial produtor. Se roubados os produtos depois da saída (implementação do fato gerador do IPI), deve haver a tributação, não tendo aplicação o disposto no art. 174, V, do RIPI-98". (REsp 734.403/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 6.10.2010). Nessa oportunidade,

²⁵ STJ, REsp 734.403/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/06/2010, DJe 06/10/2010. p. 17/39.

fiquei vencido ao lado do Eminentíssimo Ministro Castro Meira, cujas considerações ali feitas motivaram aqui maior reflexão sobre a justiça de onerar o contribuinte com tributação que não corresponde ao proveito decorrente da operação. Tais observações prevalecem nos seguintes termos:

4. O fato gerador do IPI não é a saída do produto do estabelecimento industrial ou a ele equiparado. Esse é apenas o momento temporal da hipótese de incidência, cujo aspecto material consiste na realização de operações que transfiram a propriedade ou posse de produtos industrializados.

5. Não se pode confundir o momento temporal do fato gerador com o próprio fato gerador, que consiste na realização de operações que transfiram a propriedade ou posse de produtos industrializados.

6. A antecipação do elemento temporal criada por ficção legal não torna definitiva a ocorrência do fato gerador, que é presumida e pode ser contraposta em caso de furto, roubo, perecimento da coisa ou desistência do comprador.

7. A obrigação tributária nascida com a saída do produto do estabelecimento industrial para entrega futura ao comprador, portanto, com tradição diferida no tempo, está sujeita a condição resolutória, não sendo definitiva nos termos dos arts. 116, II, e 117 do CTN. Não há razão para tratar, de forma diferenciada, a desistência do comprador e o furto ou o roubo da mercadoria, dado que em todos eles a realização do negócio jurídico base foi frustrada.

8. O furto ou o roubo de mercadoria, segundo o art. 174, V, do Regulamento do IPI, impõem o estorno do crédito de entrada relativo aos insumos, o que leva à conclusão de que não existe o débito de saída em respeito ao princípio constitucional da não cumulatividade. Do contrário, além da perda da mercadoria – e do preço ajustado para a operação mercantil –, estará o vendedor obrigado a pagar o imposto e a anular o crédito pelas entradas já lançado na escrita fiscal.

9. Desarrazoado entender que a parte que tem a mercadoria roubada deva suportar prejuízo decorrente de déficit da segurança pública que deveria ser oferecida pelo Estado, e recolher o tributo como se obtivesse proveito econômico com a operação. Quando há proveito econômico, não se recolhe tributo. Quando não há, o pagamento é indevido? Tratar-se-ia de afirmação kafkiana.

10. O furto de mercadorias antes da entrega ao comprador faz desaparecer a grandeza econômica sobre a qual deve incidir o tributo. Em outras palavras, não se concretizando o negócio jurídico, por furto ou roubo da mercadoria negociada, já não se avista o elemento signo de capacidade contributiva, de modo que o ônus tributário será absorvido não pela riqueza advinda da própria operação tributada, mas pelo patrimônio e por rendas outras do contribuinte que não se relacionam especificamente com o negócio jurídico que deu causa à tributação, em clara ofensa ao princípio do não confisco.

11. Recurso Especial provido.²⁶

Nesse caso, a ação é movida pela Souza Cruz Trading contra a Fazenda Nacional, e, assim como no caso anterior, discute-se a cobrança de Imposto sobre Produto Industrializado (IPI) sobre mercadoria roubada no percurso entre o estabelecimento industrial e o destinatário adquirente. Da mesma forma que a Philip Morris S/A, a recorrente defende, em síntese, que a mera saída física do produto do

²⁶ STJ, REsp nº 1.203.236/RJ, Rel. Min. Herman Benjamin, 2ª Turma, v.u., j. 21.6.2012, Dje-STJ de 30.8.2012

estabelecimento comercial não é suficiente para constituir fato gerador do IPI, sendo necessária a efetivação da entrega ao adquirente, que no caso não ocorreu em razão de furto.

A única diferença entre os casos expostos está na destinação da mercadoria. Enquanto a mercadoria afanada da empresa Philip Morris era destinada ao mercado interno, a destinação da mercadoria da empresa Souza Cruz Trading era o mercado externo. A relevância dessa diferença resguardaria-se no fato de que o IPI não incide sobre mercadorias destinadas ao exterior, na forma do art. 153, § 3º, III da Constituição Federal. Ainda, acerca do tema, o acórdão atacado pelo Recurso Especial em comento teria ressaltado a incidência do art. 39, § 3º da Lei nº 9.532, de 10/12/97, que prevê o pagamento da exação em tela nos casos de extravio ou roubo, incidindo a responsabilidade do pagamento sobre o exportador.

A mudança de entendimento diz respeito à não ocorrência do fato gerador e, como bem elucida o Ilmo. Ministro Cesar Asfor Rocha "o produto que goza de imunidade tributária e sai do estabelecimento industrial sob tal condição não pode transmutar-se para sofrer a incidência do IPI pela ocorrência de furto, ou seja, o referido evento danoso não tem o condão de retirar a imunidade que nem por lei poderia ser retirada".

Em seu voto, o Ministro cita a doutrina de Fábio Fanucchi em "Curso de Direito Tributário Brasileiro", colacionando trecho em que o ilustre doutrinador afirma que no caso de não incidência (segundo o entendimento do Ministro, a hipótese constitucional de não incidência do IPI sobre mercadorias destinadas ao exterior configura-se situação de não incidência, e não de isenção) não há sequer fato gerador. Nas palavras de Faucchi,

"Diz-se que não há incidência porque o acontecimento material não possui elementos que conjuguem com qualquer dos fatos geradores estipulados na legislação tributária, logo, a sua exteriorização é absolutamente irrelevante para o direito tributário. Portanto, não há como confundir a isenção com a não incidência. Na primeira, todos os elementos da ocorrência material são encontrados na lei como definidores de acontecimentos capazes de fazer nascer uma obrigação tributária. Na segunda, todavia, nenhuma conjugação existe entre o fator de tributação escolhido pelo legislador e inserto na lei e o acontecimento exteriorizado por aquele que se pretendia fosse um sujeito passivo de obrigação tributária".

Por fim, em 2013 foi prolatada nova decisão da Segunda Turma a qual, por unanimidade, deu provimento à pretensão do contribuinte, ratificando a mudança no posicionamento em acórdão assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - IPI - FATO GERADOR - ROUBO DE MERCADORIA - VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC NÃO CARACTERIZADA - NECESSIDADE DE EFETIVA OPERAÇÃO MERCANTIL - RECURSO PROVIDO - 1. Não ocorre ofensa ao art. 535, II, do CPC, se o Tribunal de origem decide, fundamentadamente, as questões essenciais ao julgamento da lide.
2. A mera saída de mercadoria do estabelecimento comercial ou a ele equiparado não caracteriza, por si só, a ocorrência do fato gerador do IPI, fazendo-se necessária a efetivação de operação mercantil, à luz do que dispõe o art. 46, II, do CTN, c/c o art. 153, §3º, II, da CF/88.
3. Mudança de entendimento da Segunda Turma (REsp 1203236/RJ, Rel. Min. Herman Benjamin, Dje 30/08/2012) 3. Hipótese em que a mercadoria foi objeto de roubo após saída do estabelecimento comercial.
4. Recurso especial parcialmente provido.²⁷

No voto, a Relatora Ministra Eliana Calmon reafirma que não é possível confundir o critério temporal da hipótese de incidência com o próprio fato gerador, que consiste na realização de operações que transfiram a propriedade ou posse de produtos industrializados.

3.1.2. O posicionamento dos Tribunais Regionais Federais

Frente à essa mudança de entendimento do Superior Tribunal de Justiça, alguns Tribunais Regionais Federais passaram a adotar o referido posicionamento, exonerando o contribuinte de pagar o Imposto sobre Produtos Industrializados na ocasião de furto ou roubo após a saída do estabelecimento industrial.

²⁷ REsp 1184354/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/05/2013, DJe 03/06/2013

Esse é o caso, por exemplo, do Tribunal Regional da 4ª Região, que recentemente mudou seu entendimento, coadunando-se ao entendimento do STJ:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IPI. FATO GERADOR. SAÍDA DA MERCADORIA. ASPECTO MATERIAL DO FATO GERADOR. FURTO OU ROUBO. NÃO PERFECTIBILIZAÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO, CUJA INCIDÊNCIA DO IPI ESTÁ SUJEITA À CONDIÇÃO SUSPENSIVA DA TRADIÇÃO OU ENTREGA DA MERCADORIA.

1. Apesar de ser referido o critério temporal do fato imponible do IPI a saída do produto do estabelecimento industrial (art. 46, inc. II, do CTN), o fato gerador do IPI não é verdadeiramente a saída do produto do estabelecimento industrial ou a ele equiparado, pois esse é apenas o momento temporal da hipótese de incidência, já que o aspecto material do fato gerador consiste na realização da operação que transfira a propriedade ou a posse dos produtos industrializados.

2. A previsão do momento temporal da hipótese de incidência não é mais que a antecipação do fator temporal, criado por ficção legal para fins de controle tributário, mas que não torna definitiva a ocorrência do fato gerador, que é apenas presumida como sendo no momento da saída da mercadoria, mas que não irá se realizar nos casos de furto, roubo, perecimento da mercadoria ou até no caso de desistência do adquirente.

3. O próprio CTN distingue em seu art. 116 a "situação de fato" (inc. I) da "situação jurídica" (inc. II), e nessa última situação esclarece no art. 117 que tratando-se de atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados desde o momento de seu implemento (sendo suspensiva a condição) ou desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio (sendo resolutória a condição), que no caso do IPI está sujeita à condição suspensiva, o que poderia ocorrer com o não recebimento da mercadoria pelo adquirente.

4. Não há como distinguir a hipótese de desistência da aquisição feita pelo comprador, quando há o creditamento por devolução (art. 229 do RIPI - Decreto nº 7.212/2010), ou a devolução do "selo de controle" no caso de furto ou roubo de produto importado (art. 310, inc. IV, do RIPI - Decreto nº 7.212/2010), da hipótese de furto ou o roubo da mercadoria comercializada no mercado interno, pois nelas o negócio jurídico base não foi acabado (art. 117, inc. I, do CTN), tanto que frustrada a entrega da mercadoria.

5. Outra hipótese ocorre no caso de furto ou o roubo de mercadoria que impõem o estorno do crédito de entrada relativo aos insumos (art. 254, inc. IV, do RIPI - Decreto nº 7.212/2010), o que também leva à conclusão de que não existe débito pela saída da mercadoria, em respeito ao princípio constitucional da não cumulatividade (art. 153, § 3º, inc. II).

6. O STJ já decidiu que "não se concretizando o negócio jurídico, por furto ou roubo da mercadoria negociada, já não se avista o elemento signo de capacidade contributiva, de modo que o ônus tributário será absorvido não pela riqueza advinda da própria operação tributada, mas pelo patrimônio e por rendas outras do contribuinte que não se relacionam especificamente com o negócio jurídico que deu causa à tributação, em clara ofensa ao princípio do não confisco (STJ, REsp nº 1.203.236/RJ, Rel. Min. Herman Benjamin, 2ª Turma, v.u., j. 21.6.2012, Dje-STJ de 30.8.2012)."²⁸

²⁸ TRF4, AC 5003706-70.2014.404.7111, Primeira Turma, Relatora p/ Acórdão Maria de Fátima Freitas Labarrère, juntado aos autos em 30/03/2015

No caso, mais uma vez a empresa Philip Morris Brasil Indústria e Comércio LTDA. postula o reconhecimento da inexigibilidade de IPI relativamente a produtos industrializados e comercializados, dessa vez com referência a mercadorias com destino ao mercado interno ou à exportação, que, a partir dos últimos 5 (cinco) anos a contar do ajuizamento da ação, sejam objeto de furto ou roubo, registrado perante as autoridades policiais, ocorrido após a saída do estabelecimento da impetrante e antes da entrega ao comércio varejista, ou seja, inclusive em subtrações ocorridas a partir de saída dos estabelecimentos de distribuição da impetrante ou de distribuidores terceirizados em consignação, quando a operação de compra e venda do produto seja não-concretizada ou seja cancelada, com os devidos registros fiscais pela impetrante.

Em seu voto, a Desembargadora Federal Maria de Fátima Freitas Labarrère afirma que entender como ocorrido o fato gerador apenas a partir de seu aspecto temporal seria vislumbrar um entendimento incompleto, visto que o fato gerador do IPI não é verdadeiramente a saída do estabelecimento industrial ou a ele equiparado, esse é apenas o momento temporal da hipótese de incidência. Para a clara compreensão, deveria-se analisar também o aspecto material do fato gerador, o qual consiste na realização da operação que transfira a propriedade ou a posse dos produtos industrializados.

Acrescenta, ainda, a Desembargadora:

“A previsão do momento temporal da hipótese de incidência não é mais que a antecipação do fator temporal, criado por ficção legal para fins de controle tributário, mas que não torna definitiva a ocorrência do fato gerador, que é apenas presumida como sendo no momento da saída da mercadoria, mas que não irá se realizar nos casos de furto, roubo, perecimento da mercadoria ou até no caso de desistência do adquirente”.

O Tribunal Regional Federal da 2ª Região, no entanto, adota posição desfavorável ao contribuinte.

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. FATO GERADOR. MOMENTO DA OCORRÊNCIA. SAÍDA DO PRODUTO DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL OU EQUIPARADO. ROUBO DE CARGA APÓS O FATO GERADOR. EXIGÊNCIA DO TRIBUTO.

1. Discute-se se o furto/roubo de produto industrializado (cigarros), ocorrido após a sua saída do estabelecimento do vendedor, mas antes da sua entrega ao comprador, impede a ocorrência do fato gerador do IPI na compra e venda já concluída.
2. A embargante sustenta que a regra contida no art. 46, II, do CTN, embora contendo o aspecto temporal da incidência tributária (saída do estabelecimento), não é suficiente para o aperfeiçoamento do fato gerador, que pressupõe a efetiva circulação do produto, com transferência de titularidade do bem, o que só ocorre com a tradição, através da entrega definitiva da coisa vendida ao comprador.
3. Pelo texto constitucional, verifica-se que, ao contrário do que ocorre com o ICMS, em que "operações relativas à circulação de mercadorias" foram eleitas como uma das bases econômicas que autorizam a instituição deste imposto de competência estadual (art. 155, II), o IPI não contemplou este mesmo evento como fato necessário a sua imposição, mas apenas uma operação envolvendo produtos industrializados.
4. Assim, do ponto de vista do sistema constitucional tributário, não é possível concluir que, para incidência do IPI, seria indispensável, além da conclusão de negócio jurídico envolvendo produto industrializado, a efetiva circulação deste, com transferência da titularidade.
5. O CTN, por sua vez, ao estabelecer normas gerais sobre o referido imposto, sem transbordar dos contornos constitucionais vigentes, elencou dentre os fatos geradores do IPI a saída do produto de estabelecimento industrial ou equiparado (art. 46, II).
6. Trata-se da eleição de algo que constitui um movimento anterior ao da entrega do produto como evento fático da incidência tributária, e isso não altera a definição, o conteúdo ou o alcance dos institutos de direito privado (art. 110 do CTN), pois a tradição na compra e venda é consequência e não condição para o aperfeiçoamento do contrato.
7. Embora a obrigação de transferência do bem surja a partir da conclusão do contrato, o cumprimento desta é mera etapa executória do negócio jurídico já aperfeiçoado.
8. Por essa razão, exigir a implementação da eficácia translativa (tradição) para aperfeiçoamento da compra e venda, ou mesmo para própria imposição tributária, é confundir o momento temporal da celebração do negócio jurídico com o da sua execução.
9. Assim, se a entrega da coisa vendida não é realizada no próprio estabelecimento do vendedor, exigindo, para sua ocorrência, o transporte do bem até outra localidade, a ocorrência de sinistro (furto da carga) antes da efetiva entrega não afasta a incidência do IPI, pois, como visto, a tradição não constitui elemento de conclusão da compra e venda, tampouco integrou o aspecto temporal do fato gerador, que elegeu momento anterior para incidência tributária (movimento da saída do bem do estabelecimento industrial ou equiparado). Precedente do Eg. STJ (REsp 734.403/RS).
10. Ademais, tratando-se de compra e venda de produtos fungíveis, sequer é possível afirmar que haverá resolução do contrato, pois o cumprimento da obrigação se dará através da substituição dos produtos furtados por outros da mesma espécie, ficando por conta do vendedor, segurador ou comprador, conforme dispuser o contrato, o prejuízo decorrente do fato de terceiro.
11. Embargos infringentes a que se nega provimento.²⁹

²⁹ TRF1, Embargos Infringentes (AC) 0002487-61.2006.4.02.5101, Segunda Seção Especializada, Relatora p/ Acórdão Luiz Antônio Soares, disponibilizado em 05/02/2014.

No voto, o Relator Juiz Federal Convocado Theophilo Miguel, sustenta, com base na doutrina de Leandro Paulsen que não seria possível inferir que, para a incidência do IPI, seria indispensável a conclusão do negócio jurídico envolvendo produto industrializado e a efetiva circulação deste, com transferência de titularidade.

"Pela sua interpretação sistemática, vemos que incide sobre a 'operação' com 'produtos industrializados', ou seja, sobre o negócio jurídico que tenha por objeto bem, ainda que não destinada ao comércio (mercadoria), submetido por um dos contratantes a processo de industrialização. Pressupõe, pois, a industrialização e a saída do produto do estabelecimento industrial". (Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 10ª edição.)

Refere, ainda, que a expressão "saída dos estabelecimentos" manifesta movimento, não podendo o intérprete, sob pena de se negar vigência à legislação, suprimir ou acrescentar algo ao evento eleito por lei como necessário e suficiente à imposição do tributo. Além disto, a tradição na compra e venda seria consequência e não condição para o aperfeiçoamento do contrato.

Nesse contexto, embora a própria obrigação constitua elemento que surge no momento do aperfeiçoamento do negócio jurídico, o seu efetivo cumprimento não é exigido para a conclusão do ato, mas constitui momento posterior a sua celebração, que integra a fase de execução do contrato. Exigir a implementação da eficácia translativa para aperfeiçoamento da compra e venda, ou mesmo para a própria imposição tributária, é confundir o momento temporal da celebração do negócio jurídico com o da sua execução.

O voto, ademais, reitera o argumento de que o risco é inerente à atividade industrial e que uma vez atendidos os requisitos legais para incidência tributária do IPI na hipótese, não é possível, com base em fato posterior e estranho à norma, negar-lhe aplicação. Dessa forma, julgar inválida a norma contida no art. 46, II do CTN, que se presume constitucional, tornaria obrigatória a apreciação da matéria pelo Plenário, sob pena de violação à Súmula Vinculante nº 10 do STJ³⁰.

³⁰ "Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, afasta sua incidência, no todo ou em parte."

Cumpra-se, ainda, que o Tribunal Regional da 1ª Região, em decisão prolatada em 25/06/2013, também manifestou-se contra a pretensão do contribuinte.

TRIBUTÁRIO - PROCESSUAL CIVIL - AÇÃO ORDINÁRIA - IPI - SAÍDA DE MERCADORIAS IMPORTADAS/NACIONALIZADAS, DA IMPORTADORA PARA SEUS ESTABELECIMENTOS (LOJAS/FILIAIS) VAREJISTAS: FATO GERADOR (ART. 46, I E II, E ART. 51, I A IV, DO CTN). 1-O Pleno do STF, sob o rito do art. 543-B do CPC, resolveu em definitivo a questão do prazo prescricional/decadencial repetitório, normatizando que, de regra, ele se conta na modalidade "5+5", salvas as ações ajuizadas sob a égide da LC nº 118/2005, que se regulam pelo prazo quinquenal. 2-Repetição do IPI exige atendimento ao art. 166/CTN (AgRg-AgRg-REsp 752.367/SC). 3-O CTN estipula que o IPI tem como um dos seus fatos geradores (art. 46, II, c/c art. 51, I e II) a "saída" das mercadorias industrializadas dos importadores, industriais ou legalmente equiparados. 4-Apesar de o STJ (SÚMULA nº 166, e, sob o rito do art. 543-C/CPC, REsp nº 1.125.133/SP) entender não constituir "fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte", porque tal evento (físico) seria estranho ao núcleo (jurídico-econômico) do fato gerador daquele tributo estadual (que é a circulação do bem), tem-se, lado outro, na compreensão que decorre da leitura do art. 46, I e II, c/c art. 51, I a IV, do CTN, que "a saída" das mercadorias da posse/domínio da empresa importadora ou industrial (ou a tais equiparada), em prol de seus estabelecimentos/lojas varejistas configura, sim, o fato gerador do IPI (que não é a "industrialização" nem a "circulação" dos bens, mas o só fato da "saída" em si mesma), inclusive, em reforço de argumento e "mutatis mutandis", quando eventualmente se tratar (REsp nº 734.403/RS) de roubo de carga após a saída (fato gerador) das mercadorias. 5-Apeleção não provida. 6-Peças liberadas pelo Relator, em Brasília, 25 de junho de 2013., para publicação do acórdão.³¹

No voto, o Relator Desembargador Federal Luciano Tolentino Amaral, expõe sua posição no sentido de que, apesar de o STJ - analisando o caso sob o rito dos recursos repetitivos e sumulando o entendimento - ter se manifestado no sentido de que não ocorre o fato gerador do ICMS quando há simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, pois tal evento físico seria estranho ao núcleo do fato gerador, que é a circulação do bem, no caso do IPI, essa simples saída física poderia sim configurar a ocorrência do fato gerador, porquanto da compreensão que decorre da leitura do art. 46, I e II, c/c art. 51, I a IV, do CTN, o fato gerador da exação não é a industrialização, nem a circulação dos bens, mas somente o fato da saída.

³¹ AC 0034940-74.2001.4.01.3400 / DF, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL LUCIANO TOLENTINO AMARAL, SÉTIMA TURMA, e-DJF1 p.1032 de 05/07/2013

3.1.3. O posicionamento da Receita Federal

A Receita Federal, manteve inarredável seu posicionamento de que o extravio de produtos posteriormente à saída da fábrica, ainda que tal saída seja a título de transferência, não afasta a ocorrência do fato gerador do IPI.

Esse posicionamento surgiu originariamente no Parecer Normativo CST nº 25, de 1970³², em análise de caso em que houve o extravio de produtos por incêndio ou explosão e foi reiterado pelos Pareceres Normativos CST nº 209, de 1971³³, no que concerne ao furto de produtos tributados em poder do ambulante e nº 95, de 1977³⁴, nos casos de faltas (perda total do produto ou redução de sua quantidade, peso ou volume) decorrentes de evaporação, vazamentos, desaparecimentos ou extravios, sinistros ou furtos, bem como avarias (deterioração, inutilização, etc.) resultantes, principalmente, de acidentes de trânsito³⁵.

³² "A saída de produto tributado de estabelecimento industrial é fato gerador do imposto; ocorrido este, constitui-se a obrigação tributária; desta decorre o crédito tributário, que é constituído pelo lançamento. O crédito tributário assim constituído somente se modifica ou se extingue por uma das modalidades expressamente previstas em lei. O extravio de produtos posteriormente à saída da fábrica, ainda que a título de transferência, não extingue o crédito tributário já constituído."

³³ "O furto de produtos tributados, em poder do ambulante, é uma hipótese que se enquadra perfeitamente na citação acima ("A saída de produtos tributados de estabelecimento industrial é fato gerador do imposto; ocorrido este, constitui-se a obrigação tributária; deste decorre o crédito tributário, que é constituído com o lançamento. O crédito assim constituído somente se modifica ou extingue por uma das modalidades expressamente contempladas em lei. O extravio de produtos, posteriormente à saída da fábrica, ainda que a título de transferência, não extingue o crédito tributário"). Não há, portanto, no caso do furto, a extinção nem a exclusão do crédito tributário, nem a possibilidade de cancelamento do débito. Tendo o contribuinte, erradamente, se creditado do imposto, deverá fazer o estorno desse crédito, bem como anotar o ocorrido na coluna de "observações" do livro modelo 14, procedendo ao recolhimento, se for o caso, nos termos do Art. 157 do RIPI (Decreto nº 61.514/67)."

³⁴ "O crédito por parte do remetente, em situações semelhantes, ou seja, quando não tenha ocorrido a devolução ou o retorno dos produtos ao seu estabelecimento, já foi analisado no PN nº 209/71. O entendimento então esposado, contrário ao crédito pleiteado, deve ser generalizado, pois, acontecimentos tais como: perda total, redução de quantidade, peso ou volume do produto, ou sua avaria, são irrelevantes para alterar a obrigação tributária decorrente de fato gerador ocorrido por ocasião da saída da mercadoria do estabelecimento remetente, não cabendo, assim, a este creditar-se do imposto correspondente às faltas ou avarias verificadas posteriormente àquela saída."

³⁵ CEZAROTI, Guilherme. *O Furto e o Roubo diante da Legislação do IPI*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 79. São Paulo: Dialética. Abril de 2002. p. 53.

Ainda, posteriormente à mudança de entendimento do STJ, foi publicado no Diário Oficial da União em 13/08/2013 o Parecer Normativo COSIT nº 6 de 08 de agosto de 2013 que atualizou o Parecer Normativo CST nº 25, de 1970, porquanto este continha disposições já revogadas que se basearam em entendimento administrativo superado por legislação superveniente.

O Parecer fundamenta-se nos artigos 131, § 1º, 139, 156, 170 e 175 do Código Tributário Nacional, postulando que, de acordo com o § 1º do artigo 131, a saída do produto de estabelecimento industrial é o fato gerador do IPI, cuja ocorrência faz surgir a obrigação tributária. Por sua vez, o crédito tributário decorre da obrigação tributária e tem a mesma natureza desta (art. 139, CTN).

Ainda, declara que a situação em comento não configura causa extintiva de crédito tributário, pois não está entre as modalidades previstas nos artigos 156, 170 e 175 do CTN.

Isto posto, conclui o Parecer que para que a incidência do imposto pudesse ser afastada no caso de produtos que saíam da fábrica e se extraviam antes de chegar ao destino seria necessária previsão legal expressa.

É importante ressaltar que, por força do art. 7º, V, da Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011³⁶, o julgador que atua em DRJ deve observar rigorosamente as normas legais e regulamentares, bem assim o entendimento da RFB expresso em atos normativos. A observância de atos interpretativos baixados pela RFB completa a lógica do julgamento administrativo.

A jurisprudência da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes é favorável ao entendimento expendido, conforme Acórdão 203-06828, elaborado na Sessão de 17 de outubro de 2000, e 203-08260, elaborado na Sessão de 19 de junho de 2002, cujas ementas foram assim redigidas:

IPI - FATO GERADOR - FURTO E ROUBO DE PRODUTOS OCORRIDOS FORA DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL - A obrigação de pagar o IPI nasce a partir do momento em que se verifica a saída dos produtos do estabelecimento industrial. Essa regra geral somente não se aplica se houver

³⁶ "Art. 7º São deveres do julgador:

(...)

IV - cumprir e fazer cumprir as disposições legais a que está submetido;"

norma expressa - as denominadas normas de exceção - excluindo determinada hipótese da regra matriz de incidência. É irrelevante, para tanto, que as mercadorias não tenham sido entregues ao destinatário, porque furtadas ou roubadas no percurso da entrega, fora do estabelecimento industrial. Recurso negado.

Dessa forma, fica o industrial obrigado à emissão de nota fiscal através da qual se efetiva o lançamento, constituindo-se definitivamente o crédito tributário, não estando autorizado o cancelamento de débito, a extinção ou a exclusão do crédito tributário, por não se tratar de hipótese contemplada na lei.³⁷

Essa observação leva à conclusão que no caso de não recolhimento da exação pelo contribuinte (tendo em vista que a modalidade de lançamento mais utilizada no caso do IPI é por homologação, com o pagamento antecipado do imposto e a devida comunicação à Secretaria da Receita Federal do Brasil), está o agente da RFB compelido à promover o lançamento de ofício, dando origem ao Auto de Infração.

3.2. ANÁLISE DOUTRINÁRIA

A grande maioria dos doutrinadores entende inexistir fato jurídico tributário pela simples saída física dos produtos industrializados. A operação que gera a saída do produto industrializado corresponde sempre a ato ou negócio jurídico translativo da posse ou da propriedade. Caso isso não ocorra, não encontra-se perfectibilizado o nascimento da obrigação tributária.

Ainda, a cobrança pela simples saída física contrariaria princípios constitucionais por exigir um imposto sem que obtido o proveito econômico provindo da venda, fazendo que o imposto incida sobre o patrimônio do contribuinte, não guardando relação com o objeto tributado.

A análise doutrinária gira em torno, basicamente, dos argumentos acerca da não ocorrência do fato gerador, tendo em vista os elementos material e temporal

³⁷ CEZAROTI, Guilherme. *O Furto e o Roubo diante da Legislação do IPI*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 79. São Paulo: Dialética. Abril de 2002. p. 52.

da hipótese de incidência da exação e da afronta aos princípios constitucionais da capacidade contributiva, do não confisco e da não-cumulatividade.

3.2.1. Análise dos Elementos da Hipótese de Incidência

Como visto anteriormente, a hipótese de incidência é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato. Para o nascimento da obrigação tributária, além da observância aos princípios gerais de Direito, é necessário que ocorra, no plano concreto, esse fato descrito, da forma e no momento descritos e pelo agente determinado na lei.

Grande parte da doutrina analisa os critérios essenciais que compõem a hipótese de incidência dividindo-os em aspectos ou elementos. Esses aspectos seriam: pessoal, material temporal e espacial.

Resumidamente, teríamos que o aspecto pessoal diz respeito aos sujeitos da relação tributária. Diante desse aspecto, verifica-se que o sujeito ativo é o credor da obrigação tributária, que seria pessoa jurídica de direito público, titular da capacidade tributária ativa, na pessoa de um ente federativo - União, Estados, Município e o Distrito Federal. O sujeito passivo, por sua vez, é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou multa. Tal pessoa pode ser contribuinte ou o responsável.

O aspecto material é a própria essencialidade do fato descrito na hipótese de incidência. É a imagem abstrata de um fato jurídico: propriedade imobiliária, patrimônio, renda, produção, consumo de bens, prestação de serviços, ou uma atuação pública (como o estado de realizar obra, produzir um serviço, conceder uma licença, uma autorização, uma dispensa, etc.). Fornece o critério básico para se responder o quanto é devido³⁸.

³⁸ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros Editores LTDA., 2009. 6ª edição, 10ª triagem. p. 106/107.

O aspecto temporal designa, explícita ou implicitamente, o momento em que se deve reputar consumado um fato gerador³⁹.

Por fim, o aspecto espacial determina o nascimento de uma obrigação quando este fato se dê no âmbito territorial de validade da lei.

Dito isso, no caso analisado pelo presente estudo, verifica-se que a grande maioria dos doutrinadores de Direito Tributário considera que a saída do produto do estabelecimento industrial é apenas o aspecto temporal da hipótese de incidência, cujo aspecto material consiste na realização de operações que transfiram a posse ou a propriedade de produtos industrializados.

No Direito brasileiro, “o negócio jurídico subjacente à entrega dos produtos pelo industrial aos varejistas é um contrato de compra e venda mercantil”⁴⁰. Esse contrato consensual pressupõe a tradição, na medida em que somente com a entrega da coisa vendida ao comprador, é que se dará a transferência do domínio da coisa móvel.

Acerca disso, em artigo para a Revista de Direito Tributário nº 37, Geraldo Ataliba e Cleber Giardino manifestam:

É, em princípio, hipótese de incidência do IPI o fato de um produto, sendo industrializado, sair de estabelecimento produtor, em razão de um negócio jurídico translativo da posse ou da propriedade do mesmo. Esta definição é jurídica e se despreocupa quer dos ângulos econômicos, do fenômeno subjacente, quer da motivação do legislador ou seus designios. Analisemo-la: a) fato = acontecimento localizado no tempo e no espaço, que modifica a realidade das coisas, porque lhe acrescenta (ou suprime) algo nela existente; b) de um produto = produto é a coisa que se obtém como resultado de um processo de produção, processo esse que é real e concreto e se dá no mundo fenomênico, mas que - para efeito jurídico - deve ser legalmente qualificado; c) sendo industrializado = forma enfática de sublinhar que não é qualquer coisa que pode ser considerada produto industrializado, mas só o que, de acordo com a lei, resulta finalmente de uma série de operações mecânicas, físicas e concretas, que caracterizam a industrialização, tal como legalmente qualificada; d) sair = a saída não é a materialidade da hipótese de incidência. É meramente seu aspecto temporal. A saída é o momento qualificado pela lei como de consumação do processo concreto que redundará na obtenção (produção) do produto. É erro lógico e conceitual grave supor que "saída" seja hipótese de incidência de qualquer tributo. É mero aspecto temporal, quer do

³⁹ *Ibid.* p. 94/104.

⁴⁰ CEZAROTI, Guilherme. *O Furto e o Roubo diante da Legislação do IPI*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 79. São Paulo: Dialética. Abril de 2002. p. 49.

ICM (v. Souto Maior Borges, RDA 103), quer do IPI; e) do estabelecimento produtor = a essência da materialidade da hipótese de incidência do IPI está na dinâmica, em si, do fato de o produto sair de uma origem juridicamente qualificada: o "estabelecimento", onde ocorre o processo concreto (conjunto de operações mecânico-físicas) que redundou no produto final; f) em razão de um negócio jurídico = não é toda e qualquer saída que consuma - como o quer a lei - o processo industrial. Não é qualquer saída que faz presumir a conclusão do ciclo econômico, considerado pelo legislador como unidade fática materialmente tributável, mas só a saída de produto que tenha sido objeto de um negócio jurídico.⁴¹

Essa posição é reforçada por outros doutrinadores como Roberto de Siqueira Campos⁴², Hugo de Brito Machado⁴³ e Humberto Ávila⁴⁴, os quais defendem, em síntese, que o Imposto sobre Produtos Industrializados não incide sobre mercadorias roubadas ou furtadas antes da entrega ao comprador, pois não se perfectibiliza a tradição como ato jurídico translativo de domínio, desaparecendo o negócio jurídico que deu ensejo à saída do produto do estabelecimento fabricante. Não se encontra, pois, no caso, presente o requisito material da hipótese de incidência do imposto.

Valendo-se da presunção de que o negócio jurídico mercantil será concluído com a entrega da mercadoria ao comprador, o ordenamento tributário brasileiro antecipou o elemento temporal do fato gerador do IPI para a saída do produto do estabelecimento industrial ou a ele equiparado (art. 46, II, do CTN).

Essa previsão é criada apenas por ficção legal para fins de controle tributário e não torna definitiva a ocorrência do fato gerador. A presunção de que o negócio jurídico mercantil será concluído com a entrega do produto ao adquirente não é absoluta, podendo ser afastada se houver o desfazimento do negócio, seja por furto, roubo ou perecimento da coisa ou, mesmo, por desistência do comprador.

⁴¹ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. *Hipótese de Incidência do IPI*. Revista de Direito Tributário. São Paulo, RT, n. 37, jul./set. 1986. p. 147/151.

⁴² CAMPOS, Roberto de Siqueira. *O Furto de Produtos Industrializados e a Legalidade do IPI e do ICMS*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 10. São Paulo: Dialética. Julho de 1996. p. 64/114.

⁴³ MACHADO, Hugo de Brito. *O IPI e o Roubo de Produtos Industrializados*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 179. São Paulo: Dialética. Agosto de 2010. p. 67/73.

⁴⁴ ÁVILA, Humberto. *IPI. Furto e Roubo de Mercadoria. Exame da Existência de Competência e de Exercício de Competência. Intributabilidade das Meras Saídas Físicas a Título de IPI*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 171. São Paulo: Dialética. Dezembro de 2009. p. 156/164.

No caso da desistência do comprador, na análise do § 1º do artigo 225 do RIPI 2010⁴⁵, em atenção ao princípio da não-cumulatividade, temos que o crédito do imposto relativo a produtos entrados no estabelecimento do contribuinte pode ser atribuído para anular o débito do imposto referente a produtos saídos do estabelecimento e a este devolvidos ou retornados.

Dessa forma, não há razão que justifique tratamento tributário diferenciado na hipótese de furto ou roubo da mercadoria, pois nesses casos também ocorre o desfazimento do negócio jurídico.

Ao tratar do momento de ocorrência do fato gerador, o inciso II do art. 116 do CTN⁴⁶ reforça essa tese quando enuncia que, tratando-se de situação jurídica, considera-se ocorrido o fato gerador desde o momento em que esteja definitivamente constituída.

No caso do IPI, haja vista ser consubstanciado em operações jurídicas translativas de propriedade ou posse de produtos industrializados, considerando que essas são operações complexas que somente se aperfeiçoam com a tradição, real ou ficta, da mercadoria negociada, antes da entrega da mercadoria ao comprador, diz-se que a obrigação tributária nascida com a saída do produto do estabelecimento fabricante não é definitiva, mas está sujeita a condição resolutória, especificamente, à ocorrência do negócio jurídico subjacente.

Sendo assim, por tratar-se de condição resolutiva, e não suspensiva, a saída do produto do estabelecimento industrial produz, desde já, os seus efeitos, impondo ao vendedor, por exemplo, a emissão de nota fiscal de saída para instrumentar a operação de circulação.

⁴⁵ "Art. 225. A não cumulatividade é efetivada pelo sistema de crédito do imposto relativo a produtos entrados no estabelecimento do contribuinte, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo (Lei nº 5.172, de 1966, art. 49).

§ 1o O direito ao crédito é também atribuído para anular o débito do imposto referente a produtos saídos do estabelecimento e a este devolvidos ou retornados."

⁴⁶ "Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável."

Portanto, caso haja um lapso temporal entre a saída do estabelecimento industrial e a entrega do produto, o fato gerador considera-se ocorrido desde o momento em que deixa a sede do estabelecimento fabricante, mas não é definitivo, já que sujeito a uma condição que pode "resolver", ou extinguir, o vínculo obrigacional tributário nascido de forma antecipada e presumidamente.

Cezaroti, com base em fundamentos similares, concluiu que as operações interrompidas, frustradas ou inacabadas não geram a obrigação de pagar o IPI.

"A saída do produto industrializado do estabelecimento do vendedor é um fato definido pelo art. 105 do CTN, ou seja, o início da ocorrência do fato imponible, mas não é a conclusão da operação exigida pelo art. 116, inciso II, do CTN. Somente com a colocação dos produtos industrializados à disposição do adquirente é que a operação se conclui.

"Se a condição for resolutive, o negócio jurídico se torna perfeito quando ele é celebrado, ou seja, a obrigação tributária se constitui quando da saída do produto industrializado do estabelecimento do industrial, mas deverá se extinguir se a operação não se completar. A devolução de produtos industrializados tributados é um exemplo disto, quando o estabelecimento industrial poderá se creditar do imposto lançado por conta da saída (art. 30, lei n.º 4.502/64; art. 150, RIPI).

"Na hipótese de furto ou roubo dos produtos industrializados após a sua saída do estabelecimento industrial, não ocorre a conclusão da operação exigida, pelo art. 116, II, do CTN, o que autorizaria a extinção da obrigação tributária mediante o creditamento do IPI relativo a estes produtos"⁴⁷

Humberto Ávila coaduna-se a esse entendimento, quando expõe em seu artigo:

2.2.5. Ora, considerando que, no plano constitucional, ficou assentado que a União Federal só tem competência para tributar os negócios jurídicos translativos da propriedade de produtos industrializados, indicativos de capacidade econômica e capazes de fazer com que o sujeito passivo seja responsável pela carga tributária gerada na operação que deu causa e possa repassá-la ao consumidor, e se é preciso, de acordo com o Código Tributário Nacional, que o fato ocorrido seja suficiente ao nascimento da obrigação tributária, e o fato gerador, quando envolver um negócio jurídico, somente ocorre quando os seus requisitos legais estiverem presentes, só surgirá o fato

⁴⁷ CEZAROTI, Guilherme. *O Furto e o Roubo diante da Legislação do IPI*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 79. São Paulo: Dialética. Abril de 2002. p. 54/55.

gerador do imposto sobre produtos industrializados quando se perfectibilizar o negócio jurídico bilateral e oneroso.⁴⁸

Por conseguinte, conclui-se que, acerca do fato gerador do IPI, deve ser observado o momento da perfectibilização do negócio jurídico, pois este é elemento chave da hipótese de incidência do imposto.

3.2.2. Análise dos Princípios Constitucionais Envolvidos

Conforma já mencionado, de acordo com o § 3º do artigo 153 da Carta Magna, o Imposto sobre Produtos Industrializados será seletivo, em função da essencialidade do produto, não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores e não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

A interpretação desse dispositivo demonstra que a incidência do IPI se dará sobre a realização de operações tendo por objeto produtos industrializados.

Acerca do termo operações, ainda que tratando do antigo ICM, o Supremo Tribunal Federal em caso que se discutia a legalidade da cobrança do antigo ICM no transporte a outro local apenas para pesagem, decidiu, por unanimidade, pela não incidência do imposto.

EMENTA: - IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS - DESLOCAMENTO DE COISAS - INCIDÊNCIA - ARTIGO 23, INCISO II DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL ANTERIOR. O simples deslocamento de coisas de um estabelecimento para outro, sem transferência de propriedade, não gera direito à cobrança de ICM. O emprego da expressão 'operações', bem como a designação do imposto, no que consagrado o vocábulo 'mercadoria', são conducentes à premissa de que deve haver o envolvimento de ato

⁴⁸ ÁVILA, Humberto. *IPI. Furto e Roubo de Mercadoria. Exame da Existência de Competência e de Exercício de Competência. Intributabilidade das Meras Saídas Físicas a Título de IPI*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 171. São Paulo: Dialética. Dezembro de 2009. p. 160.

mercantil e este não ocorre quando o produtor simplesmente movimentar frangos, de um estabelecimento a outro, para simples pesagem.⁴⁹

O termo “operações”, portanto, tem relação com as fases diversas de um ciclo produtivo, de forma que a carga tributária recaia sobre o consumidor final, “mas que é cobrado antecipadamente dos intervenientes em cada uma das fases de um processo produtivo, assegurando-se a repercussão jurídica pelo mecanismo de débitos e créditos”⁵⁰.

Cezaroti, com base na doutrina de Geraldo Ataliba e Cléber Giardino e de Roberto de Siqueira campos, explica:

Justamente porque o mecanismo da não-cumulatividade pressupõe que o produto seja transferido de um agente do processo produtivo, no qual o imposto é lançado a débito, para outro agente do processo produtivo, no qual o imposto, incorporado ao preço pago por este ao primeiro, é lançado a crédito, temos que a hipótese de incidência do IPI consiste na realização de operações, ou seja, na realização de atos jurídicos que transfiram a propriedade ou posse de produtos industrializados.⁵¹

Quanto à não-cumulatividade, segundo José Eduardo Soares de Melo configura-se como princípio basilar do sistema econômico sobre o qual foi organizado o Estado. A exoneração da cumulatividade tributária minimiza o impacto dos tributos sobre os preços dos bens e serviços de transportes e comunicações. Não fosse por esta, a cumulatividade tributária geraria um custo artificial indesejável aos preços dos produtos e serviços comercializados, os quais estariam totalmente desvinculados da realidade da produção e da comercialização. Logo, esse princípio não pode ser

⁴⁹ AI 131941 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Segunda Turma, julgado em 09/04/1991, DJ 19-04-1991 PP-00932 EMENT VOL-01616-04 PP-00682.

⁵⁰ CEZAROTI, Guilherme. *O Furto e o Roubo diante da Legislação do IPI*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 79. São Paulo: Dialética. Abril de 2002. p. 51.

⁵¹ *Ibid.* p. 51.

desconsiderado pela legislação ordinária ou por interpretações que minimizem a sua importância, sob pena de desequilíbrio nas relações econômicas⁵².

O atual Regulamento do IPI (RIPI 2010) trata da matéria no já referido art. 225.

Seguindo a lógica da compensação a cada operação, Roberto de Siqueira Campos propõe o seguinte raciocínio:

Aquele que recebe produto industrializado objeto de furto jamais poderá pleitear a compensação do “imposto devido pela vítima” pois, entre ele e o suposto contribuinte não houve “operação” alguma (não houve negócio jurídico) na medida em que a interposta pessoa (o ladrão) apenas fez uma entrega física de coisa pertencente a terceiro, sem que qualquer “operação” legítima tenha ocorrido entre quem “deve o imposto (na ótica do fisco) e quem tem o direito de compensá-lo”.

Ao se exigir IPI da vítima de furto de produto industrializado, há também que se garantir o direito à manutenção do crédito por parte do receptor e isto equivaleria a admitir que o Direito estaria a legitimar a ação delituosa, o que se consubstancia em uma aberração jurídica inadmissível⁵³.

Dessa forma, aceitar que no caso de roubo da mercadoria, situação onde o contribuinte perderá não só a mercadoria e o preço ajustado para o negócio mercantil, como deverá recolher o imposto sobre a operação não concluída e estornar o crédito de entrada relativo aos insumos utilizados no processo industrial, configuraria-se clara situação de ofensa ao princípio da não-cumulatividade.

Para Humberto Ávila⁵⁴, como se depreende do fragmento abaixo, caso seja cobrado o imposto sobre operações não concluídas por furto e roubo, o imposto deixaria de ser sobre o consumo e a carga tributária passa a ser suportada integralmente pelo industrial e não pelo consumidor final, como quer a Constituição.

⁵² MELO, José Eduardo Soares de; *A não-cumulatividade tributária - ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2008.

⁵³ CAMPOS, Roberto de Siqueira. *O Furto de Produtos Industrializados e a Legalidade do IPI e do ICMS*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 10. São Paulo: Dialética. Julho de 1996. p. 98.

⁵⁴ ÁVILA, Humberto. *IPI. Furto e Roubo de Mercadoria. Exame da Existência de Competência e de Exercício de Competência. Intributabilidade das Meras Saídas Físicas a Título de IPI*. Revista Dialética de Direito Tributário no 171. São Paulo: Dialética, Dezembro/2009. p.157.

2.1.4. Se o inciso II do parágrafo 3º do artigo 153 visa afastar o efeito cumulativo da carga tributária incidente em "cada operação" relativa a produtos industrializados, desde a sua produção até o seu consumo, claro está que a Constituição não só estabeleceu que a carga tributária devesse ser suportada pelos consumidores finais, como também previu que o imposto só poderá incidir quando efetivamente ocorrerem as operações a eles destinadas. Isso porque, se o imposto incidir também nos casos em que o produto não se destinar ao consumo, o industrial será responsável por uma carga tributária superior àquela incidente na operação que deu causa, fazendo não apenas com que o imposto seja cumulativo, mas que ele também seja suportado economicamente pelo industrial em vez do consumidor.

2.1.5. Sendo assim, o termo "operação" só pode conotar o negócio jurídico por meio do qual os produtos industrializados sejam efetivamente destinados ao consumo. Eles só tem, porém, esse destino, quando a sua propriedade é transferida pelo industrial a quem irá revendê-lo ou consumi-lo. Assim, se o imposto incidir mesmo quando o produto não for vendido, a carga tributária agregada pelo industrial irá recair sobre ele, fazendo não só com que o imposto deixe de ser sobre o consumo, como, da mesma forma, que a sua carga seja acumulada durante o ciclo econômico. Mas, se o imposto deixar de ser sobre o consumo e a sua carga for acumulada, não se estará respeitando aquilo mesmo que a Constituição determinou - que o contribuinte seja responsável pela carga tributária incidente na sua própria operação.

O caso em tela violaria também aos princípios da capacidade contributiva e do não confisco.

A regra-matriz de incidência tributária de cada um dos impostos está sempre atrelada a um respectivo signo presuntivo de riqueza, dando aplicabilidade ao princípio constitucional da capacidade contributiva.

O princípio da capacidade contributiva está delineado no parágrafo primeiro do artigo 145, da CF, segundo o qual: "Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte".

O uso da expressão "capacidade econômica" pelo legislador poderia dar a entender que "dispondo o contribuinte de uma situação financeira positiva, denotando capacidade econômica, pode e deve pagar imposto em qualquer situação, mesmo que a mercadoria fabricada para venda tenha sido eventualmente furtada"⁵⁵.

⁵⁵ CAMPOS, Roberto de Siqueira. *O Furto de Produtos Industrializados e a Legalidade do IPI e do ICMS*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 10. São Paulo: Dialética. Julho de 1996. p. 72.

Campos cita a doutrina de Ives Gandra da Silva Martins, que distingue capacidade contributiva de capacidade econômica, sendo que “Contributiva é a capacidade do contribuinte relacionada com a imposição específica ou global, sendo, portanto, dimensão econômica particular de sua vinculação ao poder tributante, nos termos da lei.” Por sua vez, “Capacidade econômica é a exteriorização da potencialidade econômica de alguém, independentemente de sua vinculação com o referido poder”⁵⁶.

A título de exemplo, Ives Gandra menciona que, a despeito de uma imposição como a do Imposto sobre a Renda, “um cidadão que usufrui renda tem capacidade contributiva perante o país que a recebeu, desde que nos limites adequados e vinculados à sua produção de renda”, enquanto que “um cidadão rico, de passagem pelo país, tem capacidade econômica, mas não tem a contributiva, para efeitos dos tributos específicos exigidos de cidadãos residentes”⁵⁷.

Segundo Roque Carrazza, “o princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos”⁵⁸. Para ele, é justo que quem possui mais pague na proporção de sua riqueza, assim como quem possui menos deve pagar menos. Afirma ainda que esse princípio está intimamente ligado ao princípio da igualdade e é um dos mecanismos mais eficazes para que se alcance a tão almejada Justiça Fiscal⁵⁹.

Assim, temos que para o Direito Tributário, somente os fatos que traduzem-se em expressão monetária, ou seja, que exteriorizam capacidade contributiva, é que podem ser tributados, sob pena de confisco.

⁵⁶ *Ibid.* p.72.

⁵⁷ *Ibid.* p. 73.

⁵⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores LTDA., 2012. p. 96.

⁵⁹ *Ibid.* 97/98.

Dino Jarach *apud* Castro Meira⁶⁰, afirma que com a análise indutiva do direito positivo, aduz-se que o Estado exige prestação apenas sobre situação que indique capacidade contributiva.

Todas as situações e todos os fatos aos quais está vinculado o nascimento de uma obrigação impositiva possuem como característica a de apresentar um estado ou um movimento de riqueza; isto se comprova com a análise indutiva do direito positivo e corresponde a um critério financeiro que é próprio do imposto: o Estado exige uma soma de dinheiro em situações que indicam uma capacidade contributiva. É certo que o Estado, por capricho, pelo seu poder de império, poderia exigir impostos com base em qualquer pressuposto de fato, mas o Estado, afortunadamente, não age assim. (O Fato Imponível, Editora Revista dos Tribunais, p. 95)

Por derradeiro, diante da análise doutrinária exposta, conclui-se que a incidência do IPI sobre produtos roubados ou furtados antes da entrega ao respectivo comprador contraria os primados constitucionais da não-cumulatividade, da capacidade contributiva e do não confisco.

Isto posto, permitir a incidência de imposto que recaia sobre realidade que não revela capacidade contributiva é fazer com que este atinja bens e rendas não diretamente relacionadas ao objeto tributado, o que geraria descabido enriquecimento ao Fisco.

Ao perfilhar esse entendimento, os direitos e garantias limitadoras da tributação são ofendidos, razão pela qual a interpretação literal da lei, sem observância aos fundamentos constitucionais, negligencia as diretrizes e regras que regulam o fenômeno tributário contidas em nossa Constituição, pondo o contribuinte em sensível desvantagem na relação tributária estabelecida com o fisco⁶¹.

⁶⁰ STJ, REsp 734.403/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/06/2010, DJe 06/10/2010. p. 17/39.

⁶¹ FORTE, Cláudia Maria Paiva. *A inconstitucionalidade da cobrança do IPI diante do furto/roubo da mercadoria*. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XVI, n. 117, out 2013. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=13249>. Acesso em jun 2016.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

4.1. DA TÉCNICA INTERPRETATIVA PARA A SOLUÇÃO DO CONFLITO APRESENTADO

No Estado Democrático de Direito que vige em nosso Estado soberano, impera o princípio da legalidade, instituído no art. 5º, II⁶² da Carta Magna. No caso específico do Direito Tributário, a Constituição Federal atribui, ainda, princípio constitucional singular no art. 150, I⁶³, determinando os limites da atuação tributária no ordenamento pátrio. Dessa forma, a instituição e imposição de satisfação relativa a qualquer tributo somente terá validade se instituída por lei.

Não se pode confundir normas jurídicas com meros dispositivos, pois, normas jurídicas são sentidos normativos construídos através do processo interpretativo de um ou mais dispositivos. Assim, o art. 150, I, através do qual só se pode instituir tributo mediante lei, dá origem à diversos sentidos normativos, como o princípio da legalidade, o princípio da tipicidade, a proibição de delegação normativa, bem como a vedação de interpretação analógica.⁶⁴

Nessa medida, acerca dos critérios interpretativos que conduzem à normatização dos dispositivos, Humberto Ávila dispõe, quanto ao IPI, que o verdadeiro sentido das regras de competência não pode ser alcançado através da análise de

⁶² "Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;"

⁶³ "Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;"

⁶⁴ ÁVILA, Humberto. *IPI. Furto e Roubo de Mercadoria. Exame da Existência de Competência e de Exercício de Competência. Intributabilidade das Meras Saídas Físicas a Título de IPI*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 171. São Paulo: Dialética. Dezembro de 2009. p. 156/157.

apenas um dispositivo constitucional, mas sim, devem ser buscadas a partir da soma dos dispositivos referentes à exação⁶⁵.

Acerca dos pressupostos referentes ao nascimento da obrigação tributária, Roberto de Siqueira Campos afirma que são relevantes e devem ser levados em consideração: "I) a irrestrita obediência, quanto aos limites da outorga de competência tributária fixada na Constituição Federal e, II) o exercício da cobrança do tributo, de maneira vinculada, aos critérios e pressupostos indicados na lei".⁶⁶

Assim, por exemplo, no caso do presente estudo, extrai-se do texto normativo do art. 153 da Carta Maior que a competência para instituição do Imposto sobre Produtos Industrializados será da União e que este tributo será não cumulativo. Percebe-se, por conseguinte, que há mais de um dispositivo hábil à determinação da exigência do imposto, com base em situação que se traduza em proveito econômico. É por esse motivo que se diz que através da interpretação sistemática de textos é que se pode obter o comando normativo.

Campos aduz, ainda, que "a leitura apressada e isolada de um dispositivo de lei pode, eventualmente, indicar o nascimento de obrigação tributária onde, na verdade, ela não tem condições de existir"⁶⁷.

Neste prisma seria ilegítima a cobrança do IPI nos casos de furto ou roubo da mercadoria após a saída do estabelecimento industrial ou equiparado. A exigência da exação é descabida se analisados todos os dispositivos que envolvem a matéria.

No caso, interpretando isoladamente e literalmente o art. 46, II do Código Tributário Nacional, seria possível inferir que a hipótese de incidência do IPI é apenas a saída do estabelecimento industrial ou equiparado. Contudo, quando observamos os outros dispositivos acerca do imposto, fica evidente que esse é apenas um dos elementos de sua hipótese de incidência.

⁶⁵ ÁVILA, *Ibid.* p. 157.

⁶⁶ CAMPOS, Roberto de Siqueira. *O Furto de Produtos Industrializados e a Legalidade do IPI e do ICMS*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 10. São Paulo: Dialética. Julho de 1996. p. 65.

⁶⁷ *Ibid.* p. 65.

Dito isso, percebe-se que, quanto à saída do produto industrializado do estabelecimento industrial, há uma aparente incoerência entre o estabelecido na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional.

É necessário, portanto, que sejam interpretados conjuntamente os artigos 46, II do Código Tributário Nacional e 153, § 3º, II da Constituição Federal. Dessa forma, se o valor do imposto será compensado em cada "operação", fica claro que a hipótese de incidência do IPI é a realização de operações que transfiram a propriedade ou a posse de produtos industrializados⁶⁸ e não somente a mera saída do estabelecimento industrial.

Segundo Ávila, quando há essa aparente desarmonia entre textos normativos, deve se utilizar a técnica de interpretação conforme a Constituição, na qual "o intérprete escolhe, dentre os vários sentidos atribuíveis a um dispositivo, aquele que seja compatível com o ordenamento constitucional"⁶⁹.

A interpretação conforme a Constituição que o Professor Ávila refere é um método hermenêutico e de controle de constitucionalidade. Deve ser utilizada sempre para dar à lei o sentido adequado conforme o disposto na Carta Maior, com o fim de garantir a compatibilidade da norma ao ordenamento constitucional.

Sempre que um dispositivo puder ser interpretado de diversas formas, deve ser utilizada a interpretação conforme a Constituição, não sendo possível admitir que essa interpretação contrarie princípios constitucionais. Do contrário, o dispositivo deverá ser declarado inconstitucional e expurgado do ordenamento jurídico⁷⁰.

Nessa linha de entendimento, observa-se que os dispositivos normativos que perfaçam a exigibilidade do tributo, com base em determinada circunstância fática, só podem originar-se em interpretação que leve em consideração a harmonia

⁶⁸ CEZAROTI, Guilherme. *O Furto e o Roubo diante da Legislação do IPI*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 79. São Paulo: Dialética. Abril de 2002. p. 52.

⁶⁹ ÁVILA, Humberto. *IPI. Furto e Roubo de Mercadoria. Exame da Existência de Competência e de Exercício de Competência. Intributabilidade das Meras Saídas Físicas a Título de IPI*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 171. São Paulo: Dialética. Dezembro de 2009. p. 157.

⁷⁰ DORNELES, Tatiana Poltosi. O controle de constitucionalidade e a interpretação conforme a Constituição. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, IX, n. 35, dez 2006. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=1528>. Acesso em dez 2015.

de todo o ordenamento jurídico, pois que a eficácia deste processo hermenêutico não está adstrita à literalidade dos dispositivos, mas sim, da compatibilidade, sobretudo constitucional, de todos os textos normativos pertinentes, estes encontrados em diversas leis, constitucionais ou infraconstitucionais⁷¹.

Acerca dessas afirmações, Ávila ilustra situação sobre a importância de se perceber o ordenamento jurídico como um todo, assim como quem percebe uma floresta olhando para suas árvores.

2.3.14. Em suma, para aceitar a cobrança do imposto sobre produtos industrializados sobre meras saídas físicas de produtos roubados é preciso fazer uma interpretação deliberadamente fragmentada de alguns dispositivos legais, sem atenção para o sistema do qual eles fazem parte e dentro do qual adquirem sentido normativo. É interpretar o direito “em tiras”, em suma. Com a permissão para o uso de uma ilustrativa metáfora já incorporada ao uso, a interpretação que conduz à admissão da cobrança do imposto também nos casos em que o produto é roubado, não somente olha para as árvores, sem considerar a floresta da qual elas fazem parte, como ainda olha para as árvores erradas⁷².

Cezaroti, com base na doutrina de Gilmar Mendes observa que a interpretação conforme a Constituição conhece limites. Assim, não é admissível que a interpretação altere expressão literal do texto da lei, ou o significado do texto normativo, ignorando a concepção original do legislador⁷³.

Hans Kelsen também entende nesse sentido:

Se por “interpretação” se entende a fixação por via cognoscitiva do sentido do objeto a interpretar, o resultado de uma interpretação jurídica somente pode ser a fixação da moldura que representa o Direito a interpretar e, conseqüentemente, o conhecimento das várias possibilidades que dentro desta moldura existem. Sendo assim, a interpretação de uma lei não deve

⁷¹ CAMPOS, Roberto de Siqueira. *O Furto de Produtos Industrializados e a Legalidade do IPI e do ICMS*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 10. São Paulo: Dialética. Julho de 1996. p 65/69.

⁷² ÁVILA, Humberto. *IPI. Furto e Roubo de Mercadoria. Exame da Existência de Competência e de Exercício de Competência. Intributabilidade das Meras Saídas Físicas a Título de IPI*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 171. São Paulo: Dialética. Dezembro de 2009. p. 163.

⁷³ CEZAROTI, Guilherme. *O Furto e o Roubo diante da Legislação do IPI*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 79. São Paulo: Dialética. Abril de 2002. p. 52.

necessariamente conduzir a uma única solução como sendo a única correta, mas possivelmente a várias soluções (...).⁷⁴

À vista de tal proposição, temos que essa moldura a que Kelsen se refere estabelece os limites gerais da interpretação para solução de determinada situação no plano concreto.

No caso do estudo em comento, configura-se situação em que o conjunto de princípios dispositivos normativos e regras envoltos na obrigação tributária relativa ao IPI nos casos de insucesso da operação que dera azo à saída do produto do estabelecimento industrial fazem gerar várias possibilidades interpretativas.

Assim, pode-se dizer que tanto o entendimento da Receita Federal e de alguns Tribunais estaria dentro dessa moldura kelseniana, mas não levam em consideração todo o conteúdo normativo envolvido na questão. Isso fica claro quando o argumento principal que corrobora a tese de exigência da exação funda-se na ocorrência do fato gerador, utilizando-se da interpretação isolada e literal de dispositivos⁷⁵.

Para Paulo Barros de Carvalho,

O desprestígio da chamada interpretação literal é algo que dispensa meditações mais profundas, bastando recordar que, prevalecendo como método de interpretação do direito, seríamos forçados a admitir que os meramente alfabetizados, quem sabe com o auxílio de um dicionário de tecnologia jurídica, estariam credenciados a identificar a substância das mensagens legisladas, explicando as proporções de significado da lei. O reconhecimento de tal possibilidade roubaria à Hermenêutica Jurídica e à Ciência do Direito todo o teor de suas conquistas, relegando o ensino universitário a um esforço sem expressão e sentido prático de existência. Talvez por isso, e sem o perceber, Carlos Maximiliano haja sufragado, com suficiente ênfase, que todos os métodos interpretativos são válidos, desde

⁷⁴ KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. Tradução João Baptista Machado. 6º ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999. p. 247. Disponível em: <<http://portalconservador.com/livros/Hans-Kelsen-Teoria-Pura-do-Direito.pdf>>. Acesso em dez. 2015.

⁷⁵ FONTES, Daniel José Gonçalves. *INTRIBUTABILIDADE DAS MERAS SAÍDAS FÍSICAS A TÍTULO DE IPI*. Disponível em: <<http://www.viajus.com.br/viajus.php?pagina=artigos&id=4225&idArea-Sel=6&seeArt=yes>>. Acesso em jun/2016

que seus resultados coincidam com aqueles colhidos da interpretação sistemática.⁷⁶

Com efeito, é pertinente ressaltar que não é possível afirmar, de todas as técnicas interpretativas que possam propor soluções jurídicas ao caso concreto, que apenas uma é correta. O que se discute é que se encontre a forma mais adequada de examinar os fatos, encontrando a solução mais coerente e, portanto, justa.

Isto posto, para que seja feita a precisa aferição do caso do presente estudo, se faz necessária a interpretação de diversos dispositivos dispostos em numerosos atos normativos.

Assim, temos que a interpretação que mais se aproxima de uma solução justa é a que se utiliza do método sistemático, porquanto a norma de validade máxima do sistema jurídico normativo brasileiro é a Carta Maior. Em razão da supremacia constitucional, seus dispositivos devem ter uma maior carga axiológica frente aos demais⁷⁷.

4.2. DO DIREITO À SEGURANÇA E À PROPRIEDADE

Em sua escrita acerca do tema do presente estudo, Hugo de Brito Machado reconhece tanto a segurança pública quanto a segurança à propriedade como garantias constitucionais⁷⁸.

⁷⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 243/244.

⁷⁷ FONTES, Daniel José Gonçalves. *INTRIBUTABILIDADE DAS MERAS SAÍDAS FÍSICAS A TÍTULO DE IPI*. Disponível em: <<http://www.viajus.com.br/viajus.php?pagina=artigos&id=4225&idAreaSel=6&seeArt=yes>>. Acesso em jun/2016

⁷⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *O IPI e o Roubo de Produtos Industrializados*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 179. São Paulo: Dialética. Agosto de 2010. p. 72.

Desta forma, o roubo dos produtos transportados do estabelecimento industrial para a entrega a seus compradores é fruto “da negligência do Estado no cumprimento do seu dever de prestar a segurança à qual todos nós temos direito”⁷⁹.

A segurança pública, conforme o artigo 144 da Constituição Federal⁸⁰, é dever do Estado, direito e responsabilidade de todos, sendo exercida para a preservação da ordem pública e da incolumidade das pessoas e do patrimônio. Tal direito foi constitucionalmente disposto como direito e garantia fundamental, assegurado aos cidadãos brasileiros, tratando-se de cláusula pétrea na forma dos artigos 5º, *caput*⁸¹ e 60, § 4º, IV⁸², ambos da Constituição Federal de 1988⁸³.

Igual tratamento recebe o direito de propriedade disposto também no *caput* e no inciso XXII⁸⁴ do artigo 5º do mesmo diploma legal. A Constituição também trata do tema no artigo 170, II e III⁸⁵ e a sua função é garantir o acesso e a proteção dos bens necessários ao desenvolvimento de uma vida digna, tanto no âmbito dos bens privados (como os bens móveis de uso essencial ou o imóvel residencial), tanto no âmbito dos bens públicos (como os recursos naturais). Logo se pode falar em garantia

⁷⁹ *Ibid.* p. 72.

⁸⁰ “Art. 144. A segurança pública, dever do Estado, direito e responsabilidade de todos, é exercida para a preservação da ordem pública e da incolumidade das pessoas e do patrimônio, através dos seguintes órgãos: (...)”

⁸¹ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes (...)”

⁸² “Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

(...)

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

(...)

IV - os direitos e garantias individuais.”

⁸³ GRACIANO, Georgia Bordin Jacob. *A responsabilidade civil do Estado e a segurança pública*. Disponível em: <<http://www.gazetadopovo.com.br/vida-publica/justica-direito/a-responsabilidade-civil-do-estado-e-a-seguranca-publica-2daj5q18t38x2trya23u3o3m6>>. Acesso em jun/2016.

⁸⁴ “XXII - é garantido o direito de propriedade;”

⁸⁵ “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...)

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;”

da propriedade, baseando-se no texto constitucional, com o objetivo fundamental de proteger o desenvolvimento pleno do ser humano⁸⁶.

Machado ressalta, ainda, que geralmente o contrato de compra e venda é mantido pelo industrial mediante a entrega de outros produtos, naqueles casos em que a mercadoria é roubada no curso do transporte para a entrega ao cliente. “Assim, se considerarmos efetivamente devido o IPI relativamente aos produtos roubados, teremos duplicado o valor do imposto, pois este com certeza é pago em relação aos produtos efetivamente entregues”⁸⁷.

Nesse sentido, o Estado, ao exigir o pagamento do IPI relativamente aos produtos roubados, estaria sendo premiado por sua negligência, o que constitui evidente absurdo. Ainda, essa premiação seria dada pela maior vítima desse descaso.

O tributo é “o preço que os cidadãos pagam, na medida de suas capacidades contributivas, para que o Estado lhes ofereça os serviços públicos, entre os quais se destaca a segurança”⁸⁸.

A função essencial do tributo, é, pois, garantir ao cidadão o acesso aos bens e serviços promovidos pelos entes de direito público. Se ignorada essa função, estaríamos diante do financiamento do descaso estatal, ao invés de reivindicarmos a responsabilidade do Poder Público pela preocupante situação de insegurança vivida atualmente no Brasil.

⁸⁶ SILVA, Márcia Nazaré. *A garantia da propriedade*. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XIV, n. 95, dez 2011. Disponível em: < http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10798>. Acesso em jun 2016.

⁸⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *O IPI e o Roubo de Produtos Industrializados*. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 179. São Paulo: Dialética. Agosto de 2010. p. 73.

⁸⁸ *Ibid.* p. 72.

5. CONCLUSÃO

O presente estudo prestou-se à análise da legalidade da cobrança do IPI na ocasião de roubo ou furto antes da entrega da mercadoria ao destinatário, sem a pretensão de esgotar o tema. Com base no exame dos elementos que compõem a controvérsia, propôs-se a procurar entender a questão diante dos mais variados pontos de vista.

A análise fundou-se na elucidação dos conceitos substanciais à compreensão do tema, seguida por uma exposição jurisprudencial e doutrinária, tendo por fim uma proposta para a solução do conflito apresentado e um breve comentário sobre a incoerência da cobrança do imposto com a insegurança no Brasil devido ao descaso do Poder Público, que ainda se beneficia pela receita advinda dessa arrecadação.

Do estudo da matéria no caso concreto, com o exame de precedentes tanto no âmbito judicial, quanto no âmbito fiscal, verificou-se a falta de unidade no entendimento. Isso acaba por provocar insegurança jurídica e gera dúvidas por parte do contribuinte.

A doutrina apresentada conclui que o sujeito passivo não é obrigado ao recolhimento da exação no caso em tela, porquanto não perfectibilizado o aspecto material do fato gerador do IPI, qual seja, a conclusão do negócio jurídico de translação da propriedade ou posse da mercadoria ao destinatário. Também, caso fosse efetivamente cobrada a exação, violar-se-ia os princípios constitucionalmente estabelecidos da não-cumulatividade, da capacidade contributiva e do não confisco.

Com vistas à técnica interpretativa adequada e a análise terminológica e principiológica apresentada, parece óbvio que o sistema jurídico brasileiro, dada a sua amplitude e complexidade, deva reger-se com observância à hierarquia normativa dos princípios constitucionais, claramente desprezados no entendimento fiscal. Ademais, é inadmissível que o Estado obtenha proveito econômico através do recolhimento do imposto, uma vez que importaria em premiar sua incapacidade de garantir os direitos fundamentais à propriedade e à segurança pública.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 15ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2009.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. São Paulo: Malheiros Editores LTDA., 2009. 6ª edição, 10ª triagem.

ÁVILA, Humberto. IPI. Furto e Roubo de Mercadoria. Exame da Existência de Competência e de Exercício de Competência. Intributabilidade das Meras Saídas Físicas a Título de IPI. Revista Dialética de Direito Tributário nº 171. São Paulo: Dialética. Dezembro de 2009. p. 156/164.

ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 4ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010.

CAMPOS, Roberto de Siqueira. O Furto de Produtos Industrializados e a Legalidade do IPI e do ICMS. Revista Dialética de Direito Tributário nº. 10. São Paulo: Dialética. Julho de 1996. p. 64/114.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros Editores LTDA., 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2013.

CEZAROTI, Guilherme. O Furto e o Roubo diante da Legislação do IPI. Revista Dialética de Direito Tributário nº 79. São Paulo: Dialética. Abril de 2002. p. 49/59.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em jun/2016.

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em jun 2016.

DECRETO Nº 7.212, DE 15 DE JUNHO DE 2010. Regulamento do IPI - RIPI. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7212.htm#art617>. Acesso em jun/2016.

DORNELES, Tatiana Poltosi. O controle de constitucionalidade e a interpretação conforme a Constituição. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, IX, n. 35, dez 2006. Disponível em: http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=1528>. Acesso em dez/2015.

FERREIRA FILHO, Roberval Rocha; DA SILVA JÚNIOR, João Gomes. Direito Tributário: Teoria, Jurisprudência e Questões. Recife: Editora JusPODIVM, 2007.

FORTE, Cláudia Maria Paiva. A inconstitucionalidade da cobrança do IPI diante do furto/roubo da mercadoria . In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XVI, n. 117, out 2013. Disponível em: http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=13249>. Acesso em jun 2016.

KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. Tradução João Baptista Machado. 6º ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999. p. 247. Disponível em: <http://portalconservador.com/livros/Hans-Kelsen-Teoria-Pura-do-Direito.pdf>>. Acesso em dez/2015.

MACHADO, Hugo de Brito. O IPI e o Roubo de Produtos Industrializados. Revista Dialética de Direito Tributário nº 179. São Paulo: Dialética. Agosto de 2010. p. 67/73.

MELO, José Eduardo Soares de. A não-cumulatividade tributária - ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2008.

SILVA, Márcia Nazaré. A garantia da propriedade. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XIV, n. 95, dez 2011. Disponível em: http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10798>. Acesso em jun 2016.

XAVIER, Manoela Floret Silva. IPI: Imposto sobre Produto Industrializado. Rio de Janeiro: Maria Augusta Delgado, 2008.