



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.184.354 - RS (2010/0040177-8)

RELATORA : **MINISTRA ELIANA CALMON**
RECORRENTE : **PHILIP MORRIS BRASIL S/A**
ADVOGADO : **MARCELO REINECKEN DE ARAUJO E OUTRO(S)**
RECORRIDO : **FAZENDA NACIONAL**
ADVOGADO : **PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**

EMENTA

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA Turma do Superior Tribunal de Justiça "A Turma, por unanimidade, deu parcial provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a), sem destaque." Os Srs. Ministros Castro Meira, Humberto Martins, Herman Benjamin e Mauro Campbell Marques votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Dr(a). RAFAEL DE PAULA GOMES, pela parte RECORRENTE: PHILIP MORRIS BRASIL S/A

Dr(a). VITOR SOARES DE LIMA, pela parte RECORRIDA: FAZENDA NACIONAL

Brasília-DF, 16 de maio de 2013(Data do Julgamento)

MINISTRA ELIANA CALMON
Relatora



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.184.354 - RS (2010/0040177-8)

RELATORA : MINISTRA ELIANA CALMON
RECORRENTE : PHILIP MORRIS BRASIL S/A
ADVOGADO : MARCELO REINECKEN DE ARAUJO E OUTRO(S)
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

A EXMA. SRA. MINISTRA ELIANA CALMON: – Trata-se de recurso especial (fls. 348/386) interposto por PHILIP MORRIS BRASIL S/A com fundamento nas alíneas "a" e "c" do permissivo constitucional contra acórdão proferido pelo TRF 4ª REGIÃO, assim ementado (fls. 248/253):

EMENTA: TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL FISCAL. FATO GERADOR. IPI. SAÍDA DA MERCADORIA. SUBTRAÇÃO. PROVEITO ECONÔMICO. INDIFERENÇA. 1. O fato gerador do IPI ocorre com a saída da mercadoria do estabelecimento industrial, nos termos do disposto nos artigos 46, II e 51 do Código Tributário Nacional. 2. A Lei é indiferente se o contribuinte teve ou não proveito econômico com a mercadoria, sendo bastante que se caracterize o fato gerador. 3. Inexistindo previsão legal que ampare o procedimento adotado pela embargante, merece ser mantida a exigência fiscal. (TRF4, AC 2008.71.11.000508-1, Segunda Turma, Relatora Luciane Amaral Corrêa Munch, D.E. 03/06/2009)

(fl. 322)

Embargos acolhidos, tão somente para fins de prequestionamento, nos termos do acórdão de fls. 341/343.

Alega a parte recorrente (fls. 348/386) violação aos arts. 398 e 535, incisos I e II, do Código de Processo Civil, bem como aos arts. 46, inciso II, 49, 114 e 116, inciso II, do Código Tributário Nacional; e ao disposto no art. 150 do Decreto n. 2.637/98 e no art. 167 do Decreto n. 4.544/02.

Sustenta que, ainda na primeira instância, deixou de ser intimada para a produção de provas, apesar de haver, na petição inicial, requerimento expresso para tanto, situação que, no seu entendimento, afrontou o art. 398 do Código de Processo Civil.

Aduziu, também, que o acórdão recorrido deixou de apreciar inúmeros argumentos jurídicos desenvolvidos, tais como a eventual violação do princípio tributário da isonomia, a ausência de critério que justificaria a ocorrência do fato gerador do IPI no caso de roubo e, por fim, a ofensa à regra de não-cumulatividade tributária, tudo em contrariedade ao disposto no art. 535, incisos I e II, do Código de Processo Civil.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Sustentou, também, que o acórdão recorrido contrariou o artigo 46, inciso II, 114 e 116, inciso II, do Código Tributário Nacional, bem como os arts. 150 do Decreto n. 2.637/98 e 167 do Decreto n. 4.544/02, já que teria reconhecido a ocorrência do fato gerador do IPI com a simples saída física do produto do estabelecimento, sem levar em consideração a inexistência de operação mercantil.

Alega, ainda, que a jurisprudência do TRF 3ª Região e do Superior Tribunal de Justiça têm entendimento no sentido de que, em casos tais ou semelhantes - roubo da mercadoria após a saída do estabelecimento comercial ou a devolução do produto - não subsiste o fato gerador do IPI.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 454/460.

Recurso especial admitido na origem (fls. 468/469).

É o relatório.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.184.354 - RS (2010/0040177-8)

RELATORA : **MINISTRA ELIANA CALMON**
RECORRENTE : **PHILIP MORRIS BRASIL S/A**
ADVOGADO : **MARCELO REINECKEN DE ARAUJO E OUTRO(S)**
RECORRIDO : **FAZENDA NACIONAL**
ADVOGADO : **PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**

VOTO

A EXMA. SRA. MINISTRA ELIANA CALMON (RELATORA): –

Tem-se na origem embargos ajuizados pela PHILIP MORRIS BRASIL S/A em face da UNIÃO (Fazenda Nacional), com a finalidade de desconstituir o título executivo que embasa a execução fiscal n. 2008.71.11.000508-1/RS, cujo objeto corresponde à cobrança de créditos tributários de IPI relativos a cargas de cigarros roubadas após saída do estabelecimento comercial, ao argumento da não ocorrência do fato gerador, por não ter havido a formalização de uma operação mercantil.

Preliminarmente, afasto a alegada contrariedade o artigo 535 do CPC, pois o Tribunal de origem decidiu, fundamentadamente, as questões essenciais à solução da controvérsia.

Ademais, no nosso sistema processual, o juiz não está adstrito aos fundamentos legais apontados pelas partes. Exige-se apenas seja a decisão fundamentada, aplicando o julgador ao caso concreto a solução por ele considerada pertinente, segundo o princípio do livre convencimento fundamentado, positivado no art. 131 do CPC.

No mérito temos para exame a questão quanto à possibilidade de se considerar ocorrido o fato gerador do IPI apenas com saída da mercadoria do estabelecimento comercial, desconsiderando a formalização de uma operação mercantil.

O legislador, quando da edição de lei para a instituição de um tributo, deve atentar para a adequada indicação dos critérios da regra matriz de incidência tributária, entre eles os critérios material e temporal.

O critério material corresponde ao fato social sobre qual incidirá a norma tributária. Já o critério temporal corresponde ao momento, no tempo, que essa norma incidirá sobre aquele fato social, dando origem à obrigação tributária cujo objeto é próprio tributo.

Na situação objeto de análise a Fazenda Nacional considerou ocorrido o fato gerador do IPI no momento em que as mercadorias produzidas pelo recorrente saíram do



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

estabelecimento comercial, isto com fundamento no art. 46 do Código Tributário Nacional abaixo transcrito:

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

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

Ocorre que, da análise sistemática desse dispositivo e do art. 153, §3º, inc. II, da Constituição Federal (§ 3º - *O imposto previsto no inciso IV: II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores*), tem-se que o fato gerador do IPI não é simplesmente a saída do produto do estabelecimento industrial ou a ele equiparado. Este seria apenas o momento (critério temporal) da incidência da norma sobre a hipótese fática indicada pelo legislador constituinte (critério material), qual seja, a realização de operações que transfiram a propriedade ou posse de produtos industrializados.

Assim, não se pode confundir o critério temporal (momento para a incidência da norma) com o próprio fato gerador do tributo, que consiste na realização de operações que transfiram a propriedade ou posse de produtos industrializados.

Desta forma, não merece prosperar a constituição do crédito tributário referente ao IPI incidente sobre a saída de mercadorias de estabelecimento comercial ou a ele equiparado, mas não comercializadas, como por exemplo, as mercadorias roubadas ou furtadas, fato que impede a realização de uma operação mercantil.

A questão aqui colocada já foi apreciada em duas outras oportunidades. Na primeira esta Segunda Turma posicionou-se no sentido de que "o roubo ou furto de mercadorias é risco inerente à atividade industrial do produtor", e 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", isto ao fundamento de que o "prejuízo sofrido individualmente pela atividade econômica desenvolvida não pode ser transferido para a sociedade sob a forma do não pagamento do tributo devido" (REsp 734.403/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 6/10/2010).

Na oportunidade acompanhei o relator, restando vencido o Ministro Castro Meira.

Mais recentemente veio a turma a se pronunciar, mudando de entendimento para considerar que a mera saída de mercadoria de estabelecimento comercial, sem a consequente operação mercantil, é situação fática insuficiente para caracterizar ocorrido o fato gerador o IPI. O julgado recebeu a ementa seguinte:



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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, 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.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

(REsp 1203236/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/06/2012, DJe 30/08/2012)

Penitencio-me nesta oportunidade para dizer que está corrente o novo entendimento da turma, ao interpretar de forma sistemática os dispositivos que descrevem o fato gerador do IPI.

Fica portanto prejudicada a análise de suposta ofensa ao art. 398 do CPC.

Com essas considerações, dou parcial provimento ao recurso, para declarar a nulidade do crédito tributário objeto de cobrança na execução fiscal n. 2008.71.11.000242-0.

Em consequência, condeno a parte ré ao pagamento de honorários, que ora fixo em 5 % (cinco por cento) do valor atualizado da causa, nos termos do art. 20, § 4º do CPC.

É o voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.184.354 - RS (2010/0040177-8)

RELATORA : MINISTRA ELIANA CALMON
RECORRENTE : PHILIP MORRIS BRASIL S/A
ADVOGADO : MARCELO REINECKEN DE ARAUJO E OUTRO(S)
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

VOTO

EXMO. SR. MINISTRO CASTRO MEIRA (Relator): Sr. Presidente, ao acompanhar a ilustre Relatora, peço licença para apresentar como razões do meu voto aquele primeiro referido no REsp nº 734.403/RS, *verbis*:

O TRF da 4ª Região negou provimento ao apelo de PHILIP MORRIS BRASIL S/A por entender que o fato gerador do IPI consuma-se com a saída do produto do estabelecimento industrial, nos termos do art. 46, II, do CTN, independentemente do proveito econômico que da operação possa extrair o contribuinte, o qual não se exime do pagamento do imposto se o carregamento foi furtado no caminho para a entrega.

Por meio de recurso especial, alega violação ao disposto no art. 535, II, do CPC, pois acredita existir contradição no aresto impugnado. No mérito, aponta ofensa ao art. 174, V, do Regulamento do IPI (Decreto 2.637/98), e aos princípios da não cumulatividade e do não confisco.

Sustenta não ser devida a cobrança do imposto quando a mercadoria saída do estabelecimento é furtada, basicamente, por duas razões:

(a) porque não satisfeita a operação mercantil que propiciou a saída do produto do estabelecimento industrial. Salienta que, embora tenha a mercadoria saído do estabelecimento produtor, não houve circulação econômica ou jurídica, mas apenas física, pois o negócio mercantil não se completou antes da tradição do produto por causa alheia à vontade das partes.

(b) porque a legislação de regência determina o estorno do crédito de IPI relativo aos insumos (crédito de entrada) no caso de furto ou roubo de mercadorias, justamente diante da impossibilidade de ocorrência do fato gerador do IPI nesses casos. Defende, com base no princípio da não-cumulatividade, que não pode subsistir o débito de IPI pela saída do produto do estabelecimento se a legislação determina o estorno do crédito de entrada relativo aos insumos empregados no produto furtado.

A Fazenda Nacional ofertou contrarrazões às fls. 3674-3679.

Admitido na origem, subiram os autos para julgamento.

O eminente Ministro Mauro Campbell, em percutiente voto, negou provimento ao recurso.

Pedi vista dos autos para examinar a matéria, por entender que a solução se mostra injusta com o contribuinte, compelido a onerar-se com o pagamento de um tributo sem correspondência com o proveito advindo da operação tributada.

A solução da controvérsia posta neste recurso especial consiste em definir se há, ou não, incidência do IPI sobre produtos que, saídos do estabelecimento industrial, são furtados no caminho para a entrega, antes de serem colocados à disposição do comprador.

No campo do Direito Privado, trata-se de típica hipótese de **caso fortuito** ou **força maior**, semelhante ao que ocorre com a inutilização ou deterioração da coisa, que impossibilita, total ou parcialmente, o cumprimento da obrigação assumida pelo vendedor.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Na sistemática do Código Civil, o contrato de compra e venda é de natureza obrigacional, e não real, já que apenas cria para o vendedor o dever de alienar o domínio de certo bem móvel e para o comprador o de pagar o preço ajustado. No art. 620 está expresso que "o domínio da coisa não se transfere pelos contratos antes da tradição".

Assim, o contrato de compra e venda de coisas móveis tem eficácia meramente obrigacional. A eficácia real, traduzida na transferência do domínio, depende da prática de outro ato jurídico, a tradição. Antes da entrega da coisa, o comprador pode apenas agir como credor da entrega, mas não como proprietário do bem a ser entregue, que continua na esfera de titularidade do vendedor, até que a tradição se efetive.

Em consequência, os riscos de perecimento da coisa alienada correm sempre por conta do vendedor até que a tradição se concretize, passando ao comprador após este momento. O art. 1127 do Código Civil bem traduz a conclusão quando enuncia: "até o momento da tradição, os riscos da coisa correm por conta do vendedor e os do preço por conta do comprador".

Nesses termos, havendo furto ou roubo de mercadorias, antes da entrega, os riscos são do vendedor, quer tenha ocorrido o evento dentro do estabelecimento (furto ou roubo interno), quer tenha acontecido fora dele, no transcurso entre a saída do estabelecimento e a entrega ao comprador (furto ou roubo externo).

Se o furto ou roubo como casos fortuitos ou de força maior não geram maiores dúvidas no plano do Direito Privado, já o mesmo não ocorre na esfera do Direito Tributário.

Segundo o art. 46, II, do CTN, materializa-se o fato gerador do IPI com a *saída do produto do estabelecimento industrial*, o que inevitavelmente ocorre no caso do furto ou roubo externo.

Na esteira desse regramento, questiona-se: a saída do estabelecimento industrial cria a obrigação tributária de pagar o IPI em termos definitivos e irreversíveis, independentemente das ocorrências externas que podem afetar a operação mercantil ensejadora da saída?

Na situação dos autos, houve uma saída lícita, em tese, geradora da obrigação de pagar o IPI, diferentemente do que ocorreria se as mercadorias tivessem sido furtadas, ou roubadas, de dentro do estabelecimento fabricante. Não se trata, pois, de saída física criminosa, que não tipifica a hipótese de incidência tributária, mas de saída jurídica embasada em contrato de compra e venda mercantil, cuja entrega tornou-se impossível por fato alheio à vontade das partes.

Com base nesse raciocínio – tecnicamente bem estruturado –, o acórdão recorrido concluiu que é devido o IPI incidente sobre as mercadorias saídas do estabelecimentos e posteriormente furtadas, antes da entrega ao comerciante comprador.

Essa orientação funda-se na constatação de que o fato gerador do IPI é a saída do estabelecimento industrial, de tal modo que eventos ocorridos posteriormente a esse momento não são suscetíveis de impedir, modificar ou extinguir a obrigação tributária, que já estaria constituída de modo definitivo e irreversível.

Com a devida vênia e as escusas de praxe, não me parece correta a conclusão por quatro razões:

(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;

(b) a obrigação tributária nascida com a saída do produto do estabelecimento industrial para entrega futura ao comprador, portanto, com



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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 gradeza 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.

Exploremos, com vagar, cada um desses argumentos.

A) O elemento material da hipótese de incidência do IPI:

A doutrina é hoje quase unânime em sustentar que o fato gerador do IPI não é a saída do produto do estabelecimento industrial ou a ele equiparado. Este é apenas o elemento temporal da hipótese de incidência, cujo aspecto material consiste na realização de operações que transfiram a propriedade ou posse de produtos industrializados.

GERALDO ATALIBA e CLEBER GIARDINO deixam claro que a saída do estabelecimento é apenas o elemento temporal da hipótese de incidência do IPI, não se confundindo com seu aspecto material, que são as operações translativas de propriedade e posse de produtos industrializados:

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 desígnios. Analisemo-la: a) fato = acontecimento localizado no tempo e no espaço, que modifica a realizada 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 ICM (v. Souto Maior Borges, RDA 103), quer do IPI; e) do estabelecimento produtor = a essência da materialidade da hipótese de incidência do



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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. (Hipótese de Incidência do IPI (Hipótese de Incidência do IPI in Revista de Direito Tributário n.º 37, p.4).

EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, no mesmo caminho, assim define a regra matriz de incidência do IPI:

O IPI incide sobre operações jurídicas praticadas com produtos industrializados. Nos termos da Constituição, ele deve ter por hipótese de incidência o fato de alguém industrializar produto e levá-lo para além do estabelecimento produtor, por força da celebração de um negócio jurídico translativo de sua posse ou propriedade.

.....
.....
Voltando ao ponto principal, reafirme-se, conforme já tivermos oportunidade de acenar linhas acima, que não basta ocorrer a industrialização de um produto, para que o IPI seja devido.

Por igual modo, é insuficiente que o produto industrializado saia do estabelecimento produtor.

Na verdade a obrigação de pagar IPI se aperfeiçoa apenas quando a saída do produto industrializado seja causada por um negócio jurídico.

.....
.....
Em resumo, o IPI só é devido quando ocorrer o fato de um produto industrializado sair do estabelecimento produtor (estabelecimento industrial ou a ele equiparado), em razão de negócio jurídico real ou ficto, translativo de sua posse ou propriedade. (Fundamentos do IPI, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, p. 35, 37 e 38)

LEANDRO PAULSEN traz a seguinte observação:

Vale ressaltar, contudo, que se impõe a saída por força de uma "operação" com produto industrializado, como visto quando da análise da base econômica, ou seja, por força de um negócio jurídico. As saídas sem tal pressuposto não dão ensejo, a rigor, à incidência do IPI.

.....
.....
JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELLO afirma que, no IPI, a obrigação tributária decorre da realização de "operações" no sentido jurídico (ato de transmissão de propriedade ou posse), relativo a um bem anteriormente elaborado (esforço humano que consistiu numa transformação ou criação de uma nova utilidade). A obrigação consiste num "dar o produto industrializado", pelo próprio



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

realizador da operação jurídica. Embora este, anteriormente, tenha produzido um bem, consistente em seu trabalho pessoal, sua obrigação principal consiste na entrega desse bem, no oferecimento de algo corpóreo, materializado, que não decorra de encomenda específica do adquirente (Impostos Federais, Estaduais e Municipais, Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, 5ª ed., p. 103-104).

MISABEL DERZI, ao rever e atualizar, à luz da CF/88, a obra de ALIOMAR BALEEIRO, argumentou o seguinte:

A grande maioria dos doutrinadores entende inexistir fato jurídico tributário pela simples saída física dos produtos industrializados (fenômeno que também ocorre no ICMS). A operação que gera a saída do produto industrializado corresponde sempre a ato ou negócio jurídico translativo da posse ou da propriedade (Cf. Américo Masset Lacombe, "Imposto sobre Produtos Industrializados", in RDT, vol. 27, p. 28, pp. 117-119; Paulo de Barros Carvalho, "Imposto sobre Produtos Industrializados", in Curso de Direito Empresarial, vol. II, pp. 149-150). Registra, com propriedade, José Roberto Vieira: "o IPI não só não grava a industrialização, como também não atinge diretamente os produtos industrializados, tributando, na verdade, as operações que têm por objeto produtos advindos de industrialização". (Cf. IPI. A Regra-Matriz de Incidência, pp. 73-74) (Baleeiro, Aliomar. Direito Tributário, 11ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 340).

RUBENS GOMES DE SOUSA assevera que o IPI

(...) passara a ser sobre circulação de mercadorias em fase de produção, guardando identidade com o ICM, só que este, além de abranger a fase de produção, prossegue na fase subsequente de circulação mercantil. (O ICM, o ISS, o IPI e a Construção Civil in Revista de Direito Público n.º 22, p. 291-309)

Para PÉRSIO DE OLIVEIRA LIMA:

(...) o IPI é um imposto que tem três características principais: a existência de um produto, a saída de um produto do estabelecimento produtor, e que esta saída seja causada por um negócio jurídico (Revista de Direito Tributário n.º 7/8, p. 192-193).

Como a operação translativa da propriedade ou posse do produto industrializado é um fato complexo tanto no mundo fenomênico quanto na esfera jurídica, cabe à lei escolher um momento preciso no tempo, ao qual se atribui o efeito de constituir a relação jurídico-tributária.

Esse momento, que é o aspecto temporal do fato gerador, e não o próprio fato gerador, tanto poderia ser o do *inicio* da *tradição* da coisa quanto o do seu *término*, que ocorre quando a coisa é efetivamente entregue ao comprador.

ALBERTO XAVIER, em artigo doutrinário, traz ilustração importante de direito comparado. Segundo o autor, a opção pelo momento do término da operação foi, por exemplo, adotada pelos países da Comunidade Européia, que consideram ocorrer o fato gerador do imposto sobre valor agregado (IVA) no momento em que o produto é colocado



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

à disposição do adquirente. Contrariamente, a lei brasileira optou por definir o momento temporal como aquele em que a tradição da coisa se inicia, pela saída da mesma do estabelecimento do vendedor.

A opção da lei brasileira, segundo ele, assenta-se na premissa, nem sempre efetivada no caso concreto, de que a operação iniciada tende a ser concluída, razão porque se justifica a antecipação do nascimento da obrigação tributária para um momento anterior à consumação definitiva da operação que consubstancia materialmente o fato gerador.

Para melhor elucidação, transcrevo excerto do estudo:

A opção pelo momento do término da operação foi, por exemplo, adotada pelos países da Comunidade Européia, que consideram ocorrer o momento temporal do fato gerador do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) no momento em que o produto é colocado à disposição do adquirente. Ao invés, a lei brasileira optou por definir o momento temporal como sendo aquele em que a tradição da coisa se inicia, pela saída da mesma do estabelecimento do vendedor.

Esta opção da lei brasileira assenta na presunção, baseada na experiência, de que via de regra uma operação iniciada tende a ser concluída, pelo que se justifica a antecipação do nascimento da obrigação tributária para um momento anterior à consumação definitiva da operação em que o fato gerador consiste.

Nos sistemas que adotam o momento final da operação, os eventos fortuitos ou de força maior, como fruto ou roubo, ocorridos medio tempore entre o momento em que a tradição se iniciou e o momento em que a tradição se deveria concluir impedem a própria constituição da obrigação tributária, uma vez que o fato gerador só ocorrerá com a colocação dos bens à disposição do comprador, fato este tornado impossível pelos casos fortuitos ou de força maior.

Ao invés, nos sistemas como o brasileiro que adotam como momento temporal do início da operação - a saída do estabelecimento do vendedor - a obrigação tributária constitui-se imediatamente, pelo que os eventos fortuitos ou de força maior ocorridos medio tempore entre o início e o fim da operação não tem o condão de impedir o nascimento da obrigação tributária, que já se encontra constituída desde o momento em que a tradição se iniciou.

Tudo esta, pois, em saber se os eventos fortuitos ou de força maior que frustram a conclusão da operação tributável, impossibilitando o cumprimento da obrigação do vendedor e, conseqüentemente, exonerando o comprador da sua própria obrigação, são totalmente irrelevantes para efeitos tributários (como é orientação tradicional do Fisco), ou se, pelo contrario, podem influenciar de qualquer modo a referida obrigação, atendendo a circunstancia de não se ter completado a operação tributável.

O equívoco da posição do Fisco esta em ter confundido o momento temporal do fato gerador com o próprio fato gerador em si mesmo considerado. A saída do estabelecimento do industrial e, sem duvida, o momento temporal do fato gerador, mas não se confunde com este, posta este ultimo consistir, nos termos da Constituição, em operações translativas de propriedade ou posse de produtos industrializados. ("O Furto e o Roubo de Produtos face ao IPI" in Dimensão Jurídica do Tributo, São Paulo: Editora Meio Jurídico, 2003, p. 103-104).

O equívoco da posição fazendária, no meu sentir, está em ter confundido o



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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.

PAULO DE BARROS CARVALHO traduziu, com precisão, esse equívoco comum de confundir o elemento material da hipótese de incidência tributária como o aspecto temporal do fato gerador:

São muitas as ocasiões em que o legislador assevera que a hipótese de incidência da exação é aquilo que denominamos critério temporal do suposto normativo. Com o emprego de circunlóquios, escolhe um momento, topicamente determinado, para situar, no tempo, a inauguração do vínculo jurídico patrimonial.

Fixemos a vista nas disposições dos artigos do Código Tributário Nacional e naquele do Decreto-lei 406/68, que transcrevemos acima. Veremos que, a pretexto de mencionarem o fato, separam um instante, ainda que o momento escolhido se contenha na própria exteriorização da ocorrência. Não passa contudo de uma unidade de tempo, que se manifesta, ora pela entrada de produtos estrangeiros no território nacional (imposto de importação), ora pela saída (imposto de exportação); já pelo desembarço aduaneiro, por deixar o produto industrializado o estabelecimento industrial ou equiparado, ou pelo ato de arrematação, tratando-se daqueles apreendidos ou abandonados e levados a leilão (IPI), seja pela saída de mercadorias dos estabelecimentos, seja pela entrada ou fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em restaurantes, bares e estabelecimentos similares (Curso de Direito Tributário, São Paulo: Ed. Saraiva, 1991, p. 175).

O sistema nacional, valendo-se da presunção de que o negócio jurídico mercantil será concluído com a entrega da mercadoria ao comprador, 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 antecipação, todavia, 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 ilidida se houver o desfazimento do negócio, seja por furto, roubo ou perecimento da coisa ou, mesmo, por desistência do comprador.

Nesse último caso – desistência do comprador – o Decreto 4.544/2002 (Regulamento do IPI) deixa claro que o imposto não incide, devendo o vendedor creditar-se de valor igual ao do imposto escriturado pela saída, como forma de anular a operação na própria escrita fiscal, como se depreende do seguinte dispositivo:

Art. 163. A não-cumulatividade do imposto é efetivada pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo.

§ 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.

A norma em destaque, ao permitir ao vendedor creditar-se do mesmo valor do imposto escriturado por ocasião da saída para anular contabilmente a operação, deixa claro que a saída do produto do estabelecimento não constitui definitivamente a obrigação



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

tributária do IPI.

Ora, não há diferença substancial entre o desfazimento do negócio jurídico por desistência do comprador – o que permite a anulação do imposto escriturado na saída – e o furto de mercadoria antes da entrega – caso em que a Fazenda defende a incidência do IPI.

Poder-se-ia argumentar que, no primeiro caso, haverá o retorno do produto ao estabelecimento fabricante, o que possibilitará futura incidência tributária, com o respectivo recolhimento do tributo, não havendo prejuízo ao erário.

O raciocínio é correto, mas não justifica tratamento tributário diferenciado, por tratar-se de argumento extra ou metajurídico. Ontologicamente, não há diferença entre uma hipótese e outra, pois o negócio jurídico subjacente à saída da mercadoria do estabelecimento produtor, nos dois casos, não foi concluído, um por vontade do comprador, e o outro por fatos totalmente alheios à vontade das partes contratantes.

Em raciocínio também metajurídico, há muito mais razão em não se tributar operação desfeita por furto da mercadoria, por tratar-se de caso fortuito e alheio à vontade das partes, do que a operação não concluída porque uma das partes resolveu desistir do negócio.

Poder-se-ia argumentar que o desfazimento da operação por desistência do comprador é facilmente apurada pelos agentes fiscais, já que a mercadoria regressa ao estabelecimento industrial, amparada inclusive por nova nota fiscal de entrada, como determina a legislação de regência, enquanto no caso de furto ou roubo de mercadoria o controle fiscal fica prejudicado, o que abriria porta larga para as mais diversas fraudes tributárias.

Esse argumento também não pode justificar o tratamento tributário diferenciado, já que o desfazimento do negócio por desistência do comprador em tudo se equipara ao desfazimento por furto da mercadoria, pois ambos traduzem vicissitudes que podem acometer o negócio mercantil após a celebração do contrato e a saída da mercadoria do estabelecimento industrial.

Em outras palavras, a eventual dificuldade que os agentes fiscais terão para fiscalizar as situações de furto e roubo, não justifica o tratamento tributário diferenciado.

Em conclusão: o **aspecto material** da hipótese de incidência do IPI não é a saída da mercadoria do estabelecimento industrial, mas o negócio jurídico translativo da posse ou propriedade de produtos industrializados. Assim, não incide o imposto quando mercadorias são furtadas antes da entrega ao comprador, já que, nesse caso, não se perfectibiliza a tradição como ato jurídico translatício do domínio, desaparecendo o negócio jurídico que rendeu ensejo à saída do produto do estabelecimento fabricante.

Havendo o furto antes da tradição, a saída perde a sua causa jurídica, ressoando ilegítima a incidência do imposto sobre saídas exclusivamente físicas.

O furto da mercadoria tem por efeito frustrar a sua destinação rumo ao consumo. Embora a pretensão do contribuinte tenha sido a de efetuar uma saída em direção ao consumo, realizando o fato gerador, algo que estava fora de sua esfera volitiva ocorreu, impedindo que a destinação fosse alcançada. Houve, assim, uma saída física, já que frustrada a operação e desfeito o negócio jurídico que impulsionava a mercadoria para o consumo, não havendo base de imposição para o IPI.

B) O elemento temporal da hipótese de incidência do IPI:

Como visto, a saída do produto do estabelecimento fabricante – **elemento temporal** da hipótese de incidência – não constitui definitivamente a obrigação tributária do IPI, já que casos há, como na desistência do comprador, em que o imposto não incide justamente por desfazimento do negócio jurídico subjacente.

Não há razão que justifique tratamento tributário diferenciado na hipótese de furto



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

ou roubo da mercadoria, pois nesses casos também ocorre o desfazimento do negócio jurídico base.

O aspecto material da hipótese de incidência do IPI, como já afirmado, são as operações que transferem a propriedade ou posse de produtos industrializados, não incidindo o imposto quando tais operações são interrompidas ou frustradas.

O art. 116, II, do CTN, ao tratar do momento de ocorrência do fato gerador, confirma a tese quando enuncia:

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

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

Não há dúvida, o fato gerador do IPI é uma situação jurídica, já que consubstanciado por meio de operações (jurídicas obviamente) translativas da propriedade ou posse de produtos industrializados.

Consoante a disposição normativa em destaque, quando o fato gerador consistir em situação jurídica, considera-se ocorrido "desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável".

O negócio jurídico translativo da propriedade ou posse de produtos industrializados é uma operação complexa e somente se aperfeiçoa 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, a ocorrência do negócio jurídico subjacente.

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.

Eis o que dispõe o art. 117 do CTN:

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II - **sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.**

Nos casos em que a entrega do produto é posterior à sua saída do estabelecimento industrial, 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.

ALBERTO XAVIER, com base em fundamentos similares, concluiu que as operações interrompidas, frustradas ou inacabadas não geram a obrigação de pagar o imposto sobre produtos industrializados-IPI, *verbis*:

Ora, operações translativas de propriedade ou posse de produtos industrializados são, por definição, operações completadas, concluídas e não operações interrompidas, frustradas, inacabadas.

Que as operações a que a Constituição se refere são, por natureza,



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

operações concluídas, concretizadas e acabadas, resulta do fato de só no momento em que se concretiza a posse o adquirente fica definitivamente obrigado ao pagamento do preço do produto adquirido, preço esse com cujos recursos o vendedor efetuará o recolhimento do imposto que lançou a débito, e preço esse em cujo valor se inclui o imposto que o adquirente lançará a crédito.

Que o fato gerador do IPI exige que as operações se tenham concluído e acabado resulta ainda do inciso II do art. 116 do CTN segundo o qual: "salvo disposição de lei em contrario, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: (...) II – tratando-se de situação jurídica, *desde o momento em que esteja definitivamente constituída*, nos termos de direito aplicável". Ora, nas operações tributáveis pelo IPI, a situação jurídica *não se encontra definitivamente constituída* enquanto a tradição da coisa não se completa pela sua colocação a disposição do adquirente.

.....
.....

O fato de o sistema constitucional brasileiro conceber o fato gerador do IPI como a realização de operações relativas a transferência de propriedade ou posse de bens concluídas e acabadas, ou seja definitivamente constituídas nos tem os do art. 116 do CTN, aliado a circunstancia de a lei ter escolhido, também ao abrigo da ressalva do art. 116, o inicio da operação como momento temporal constitutivo da obrigação tributaria, obriga logicamente o legislador a ditar uma solução para as hipóteses de operações não concluídas, mas em relação as quais a obrigação tributaria já se constituiu (...).

.....
.....

Esta solução consiste em tratar a obrigação tributaria nascida em virtude de um fato gerador não definitivamente constituído como uma *obrigação sujeita a condição resolutiva*, pela qual os seus efeitos são destruídos retroativamente caso a operação, após iniciada, não se venha a constituir definitivamente pela sua interrupção ou frustração *medio tempore*.

Da mesma forma que a lei constrói certas obrigações tributarias como sujeitas a *condição suspensiva* - como sucede nos casos de suspensão do imposto na saída de um produto para estabelecimento do próprio vendedor - assim também constitui outras situações como obrigações sob *condição resolutiva*, como sucede nos casos em que a obrigação se constitui imediatamente no momento da saída (fato gerador pendente), mas se extingue *de jure* no caso de a operação subjacente, em que o fato gerador consiste, se não tenha completado.

Exemplo característico de obrigação tributaria sob condição resolutiva e o de devolução ou retorno total ou parcial de produtos tributados em que a lei (Lei nº 4.502/64, art. 30; art. 150 do RIPI/98) permite ao estabelecimento industrial *creditar-se do imposto* lançado por ocasião da saída.

Significa isto que a lei considera que inobstante ter ocorrido a saída do estabelecimento industrial e, por conseguinte, se ter constituído a obrigação tributaria, *ex vi* de fato gerador pendente, a mesma se extingue em razão da devolução da mercadoria pelo comprador, em razão de operação ou não concluída, ou concluída mas desfeita, mas, em qualquer caso, não



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

definitivamente constituída, nos termos do art. 116, II do CTN.

Ora, se a não ocorrência ou desfazimento de operação completa e acabada em razão da vontade de uma ou de ambas as partes produz a extinção da obrigação tributaria, não se vê qualquer razão que conduza a solução diversa caso o evento interruptivo seja um fato alheio a vontade das mesmas, como o caso fortuito ou força maior, de que o furto ou roubo são exemplos.

Na hipótese de casos fortuitos ou de força maior, ocorridos após a saída do estabelecimento industrial, a situação jurídica não se constitui definitivamente, nos termos do art. 116, II do CTN, não se verificando o requisito essencial a existência do fato gerador do IPI completo e acabado, que é a conclusão da operação pela tradição efetiva da coisa (*O Furto e o Roubo de Produtos Face ao IPI in Dimensão Jurídica do Tributo*, Coord. Edvaldo Brito e Roberto Rosas, São Paulo: Editora Meio Jurídico, 2003, p. 104-106).

GUILHERME CEZAROTI adota posição similar:

O art. 116, inciso II do CTN, quando dispõe "salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes seus efeitos: (...) II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável", exige que as operações estejam concluídas para a incidência do tributo, o que, no caso do IPI, somente ocorre com a colocação do produto industrializado à disposição do adquirente.

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 imponível, 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.

.....
.....

O art. 117 do CTN prevê a possibilidade de fatos imponíveis que expressem negócios jurídicos sujeitos a condições suspensivas ou resolutivas. Negócio jurídico sujeito a condição é aquele cujo efeito é subordinado a evento futuro e incerto, nos termos do art. 114 do Código Civil.

Quando a condição é suspensiva, o negócio jurídico torna-se perfeito e acabado quando a condição se torna efetiva, isto é, quando se verifica a ocorrência da condição. Isto ocorre, por exemplo, com os produtos remetidos ao estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, a depósitos fechados ou armazéns-gerais (art. 11 do Decreto-lei n.º 400/68; art. 40 do RIPI).

Se a condição for resolutiva, 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).

Percebe-se que, na hipótese em que houver a devolução total dos produtos industrializados, haverá a extinção do crédito tributário em razão do creditamento do imposto relativo a produtos tributados recebidos em devolução ou retorno, ou



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

seja, a obrigação tributária é extinta em razão da vontade de uma das partes.

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 (*O Furto e o Roubo Diante da Legislação do IPI in Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 79, abril/2002, São Paulo: Dialética, p. 54-55).

HUMBERTO ÁVILA, em artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário, também ostenta a opinião de que a saída do produto do estabelecimento industrial constitui, sob condição resolutória, a obrigação tributária do IPI, que somente se concretiza quando perfectibilizado o negócio jurídico, com a tradição da coisa e a transferência do domínio.

Cito o seguinte fragmento do texto:

2.2.4. O artigo 116 do mesmo Código prevê que o fato gerador considera-se ocorrido, "tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituído nos termos do direito aplicável". Desse modo, se o fato gerador envolver um negócio jurídico, ele somente ocorrerá quando, ele somente ocorrerá quando os seus requisitos, de acordo com o Direito Privado, forem concretizados, não antes.

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

2.2.6. Como já visto, a transferência de propriedade só ocorre quando o produto for entregue pelo vendedor ao comprador (artigo 1.122 do Código Civil, hoje no artigo 481 do Novo Código Civil), não antes. Por consequência, de acordo com a parte geral do Código Tributário Nacional, a lei ordinária federal só poderá considerar como momento da ocorrência do fato gerador do produto industrializado o momento da translação da propriedade do bem. (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 *in Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 171, dezembro de 2009, São Paulo: Dialética, p. 160).

Como visto, sob a ótica do **elemento material** da hipótese de incidência tributária, não incide o IPI quando as mercadorias, saídas do estabelecimento industrial, são furtadas antes da tradição ao comprador, pois, não concluído o negócio jurídico subjacente à circulação física do produto industrial, não ocorre qualquer "operação translática da propriedade ou posse de produtos industrializados", justamente o fato gerador da exação.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Igualmente, sob o prisma do **elemento temporal**, também não incide o imposto. O fato gerador do IPI é uma situação jurídica – operação que transfere a propriedade ou posse de produto industrial –, que somente se aperfeiçoa com a tradição do bem negociado ao respectivo comprador. Nesses termos, a saída do produto do estabelecimento fabricante desencadeia a incidência tributária sob condição resolutória do aperfeiçoamento do negócio jurídico subjacente, sem o que a circulação da mercadoria será apenas física, e não jurídica, como exige a legislação de regência.

Também por esse argumento, concluo que o IPI não incide sobre operações com produtos industrializados não concluídas por furto das mercadorias antes da entrega ao comprador.

C) O princípio da não cumulatividade:

Por imposição constitucional, o IPI deve ser seletivo, **não cumulativo** e não poderá incidir sobre produtos industrializados, destinados ao exterior. Esses são os **limites mínimos** a serem respeitados pelo legislador infraconstitucional.

Para JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, a não-cumulatividade é um princípio constitucional dos mais importantes para a ordem econômica e tributária, pois sua supressão causaria sensível abalo nas relações de consumo, na produção de bens e na prestação de serviços, com evidentes reflexos até mesmo nas relações de emprego.

Nesse sentido, veja-se o seguinte fragmento de sua obra:

"No caso da não-cumulatividade, a sua supressão abalaria de maneira profunda a estrutura econômica sobre a qual foi organizado o Estado. Constituindo-se num sistema operacional destinado a minimizar o impacto do tributo sobre os preços dos bens e serviços de transportes e de comunicações, a sua eliminação os tornaria artificialmente mais onerosos. Caso fosse suprimida, a cumulatividade tributária geraria um custo artificial indesejável aos preços dos produtos e serviços comercializados. Esses preços estariam totalmente desvinculados da realidade da produção e da comercialização. Isto, evidentemente, oneraria sobremaneira o custo de vida da população. DE outra parte, encareceria também o processo produtivo e comercial, reduzindo os investimentos na produção e na comercialização de produtos e serviços, em face do aumento de custos ocasionado por esse artificialismo tributário oriundo da cumulatividade.

.....
.....

A não cumulatividade tributária, de fato, é um princípio jurídico constitucional. É um comando normativo repleto de valores extraídos dos anseios da sociedade constituída e permeado de forte conteúdo axiológico. (...) esse princípio constitucional deve necessariamente ser observado à luz do Direito, não resta dúvida. Assim, tratando-se basicamente de uma operação matemática, como se verá, haveremos de encontrar no interior da Constituição Federal seu conteúdo jurídico ("A Não-Cumulatividade Tributária - ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS", São Paulo: Dialética, 2004, p. 100-101).

Como princípio constitucional, fundamental à ordem econômica e tributária, não pode ser desconsiderado pela legislação ordinária ou por interpretações que apequenem a sua real importância.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

O Regulamento do IPI vigente à época dos fatos (Decreto 2.637/98), no art. 174, V, impunha o estorno do crédito de entrada relativo aos insumos quando houvesse furto ou roubo de produtos industrializados.

Eis a redação do dispositivo:

Art. 174. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25, § 3º, Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 8º, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 12):

V - relativo a matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem e quaisquer outros produtos que hajam sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma sorte;

O atual Regulamento do IPI (Decreto 4.544/2002), traz redação semelhante, *verbis*:

Art. 193. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25, § 3º, Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 8ª, Lei nº 7.798, de 1989, art. 12, e Lei nº 9.779, de 1999, art. 11):

IV - relativo a matérias-primas, produtos intermediários, e quaisquer outros produtos que hajam sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma sorte;

A norma regulamentar – seja a antiga ou a nova – disciplina, de maneira muito clara, que o crédito de entrada, relativo às matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na industrialização devem ser estornados da escrita fiscal sempre que o produto final venha a ser furtado, roubado, inutilizado ou deteriorado.

Se a legislação determina a anulação do crédito de entrada é porque não há o correspondente débito de saída, sob pena de injustificável lesão ao princípio constitucional da não-cumulatividade.

A aceitar-se a tese fazendária, será o contribuinte posto em situação "kafkiana": perderá não só a mercadoria e o preço ajustado para o negócio mercantil, como estará obrigado a recolher o imposto sobre operação não concluída e a estornar o crédito de entrada relativo aos insumos utilizados no processo industrial. Nada mais assustador.

A regra do art. 174, V, do RIPI encontra fundamento de validade no § 3º do art. 25 da Lei 4.502/64, que enuncia o seguinte:

Art. 25. A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuído do montante do imposto relativo aos produtos nele entrados, no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer.

§ 1º. O direito de dedução só é aplicável aos casos em que os produtos entrados se destinem à comercialização, industrialização ou acondicionamento e desde que os mesmos produtos ou os que resultarem do processo industrial sejam tributados na saída do estabelecimento.

§ 3º. O Regulamento disporá sobre a anulação do crédito ou o restabelecimento do débito correspondente ao imposto deduzido, nos casos em que os produtos adquiridos saiam do estabelecimento com isenção do tributo ou os resultantes da industrialização estejam sujeitos à **alíquota zero, não estejam**



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

tributados ou gozem de isenção, ainda que esta seja decorrente de uma operação no mercado interno equiparada a exportação, ressalvados os casos expressamente contemplados em lei (Redação dada pela Lei 7.798/89 - original sem grifos).

Segundo o dispositivo, o crédito de entrada relativo aos insumos somente será anulado quando o produto final for isento, não tributado ou sujeito à alíquota zero. Pelo princípio da estrita legalidade, não pode o Regulamento impor o estorno do crédito de entrada fora dessas três situações taxativas.

Como só uma dessas situações – isenção, não tributação e alíquota zero – justifica a anulação do crédito de entrada, faz-se necessário que o furto ou roubo da mercadoria esteja incluído em uma delas, sob pena de indisfarçável ilegalidade do Regulamento.

O furto de mercadorias saídas do estabelecimento industrial não é causa de isenção nem de alíquota zero. Sobra, portanto, a não tributação. Nesses termos, ou se considera o furto uma causa de não tributação do produto final ou o estorno do crédito de entrada é ilegítimo, já que não amparado pela regra do art. 25, § 3º, da Lei 4.502/64.

HAMILTON DIAS DE SOUZA, por meio de parecer elaborado justamente para o caso de furto de cigarros, examinou com acurácia a questão, *verbis*:

Note-se, inicialmente (...) que são três os casos em que o crédito deve ser anulado: alíquota zero, isenção ou quando o produto não é tributado, ressalvados os casos expressos em lei. Os três casos guardam uma simetria de razões: evitar distorções na aplicação do princípio da não-cumulatividade e, por consequência, uma distorção quanto à capacidade contributiva e ao princípio da igualdade. Entende-se, nesse contexto cerrado, o disposto no art. 174, inciso V, do RIPI/98.

De fato, para que tal dispositivo regulamentar esteja realmente amparado no § 3º do artigo 25 da Lei 4.502/64 (com as alterações do DL 34/66 e da Lei n.º 7.798) é necessário que o produto resultante da industrialização e que tenha sido objeto de roubo esteja incluído em uma das três situações: seja isento, esteja submetido a uma alíquota zero ou represente um caso de não-tributação. Só uma dessas três situações justifica a anulação dos créditos de IPI, fundamentada nessa regra legal. Como é certo que o roubo – assim como as demais hipóteses contidas nesse inciso (furtados, inutilizados e deteriorados) – não está prevista legalmente como isenção ou submissão à alíquota zero, resta o caso de não-tributação.

Portanto, podemos dar como certo que o estorno dos créditos das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados em produtos roubados, determinado no inciso V do artigo 274 do RIPI/98, deve-se ao fato do roubo ser um caso de não-tributação.

Ademais, a conclusão de que o estorno de créditos deve ser realizado em caso de roubo do produto industrializado por esse ser um caso de não-tributação faz todo sentido dentro do sistema que formam as normas do IPI. Com efeito, guarda coerência com o princípio da não-cumulatividade. Na verdade, tal entendimento é uma decorrência da correta aplicação do mesmo.

.....
.....

Ora, não fosse o roubo um caso de não-tributação, a obrigação de estornar os créditos obtidos com a entrada de insumos para produção do bem roubado representaria uma brutal cumulatividade. Isso é fácil de perceber por meio de um



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

simples exemplo, no qual tomaremos, para facilitar a compreensão, uma alíquota única de 10% para todos os produtos.

Suponhamos, então, que, para produção de um determinado produto, foram adquiridos diversos insumos no valor total de \$ 700,00, tributados pelo IPI, gerando um crédito no valor de \$ 70,00. Na saída do produto industrializado, no valor de \$ 1.000,00, ocorre nova incidência do IPI, no valor de \$ 100,00. Devido à regra de não-cumulatividade e à sistemática de créditos e débitos, tal suposto contribuinte contraporia seu débito de \$ 100,00 ao crédito de \$ 70,00, gerando um imposto a recolher de \$ 30,00. Somando-se esse recolhimento de \$ 30,00 ao recolhimento anterior de \$ 70,00, realizado pelos fornecedores, teremos um total de \$ 100,00, recolhido em toda a cadeia. Perceba-se que tal quantia representa exatamente a aplicação da alíquota de 10% sobre o valor final do produto (10% de \$1.000,00 = \$ 100,00).

.....
.....
O recolhimento total será, como dito, de \$ 70,00 + \$ 30,00, chegando a \$ 100,00.

Agora, imaginemos a hipótese de o produto final vir a ser roubado. Incidindo a regra do art. 174, inciso V, do RIPI/98, os créditos referentes aos insumos adquiridos devem ser estornados. Perdem-se, assim, os créditos no valor de \$ 70,00. Caso persistisse a tributação devido a uma saída ocorrida por roubo, haveria nova incidência do IPI, passando a ser devida a quantia de \$ 100,00. Como não existiram créditos, dado que estornados, somar-se-iam os recolhimentos de \$ 70,00 e de \$ 100,00, gerando \$ 170,00 de imposto a pagar na cadeia de produção, superando os \$ 100,00 que seriam a incidência da alíquota de 10% sobre a base de cálculo \$ 1.000,00, do produto final.

.....
.....
Na primeira hipótese não ocorre cumulatividade do imposto, pois, como foi verificado, a somatória da carga tributária em todo o ciclo econômico equivale à aplicação da alíquota na última operação. Já na segunda situação imaginada, está presente uma elevada cumulatividade, já que as incidências foram em cascata, fazendo com que o imposto da operação anterior virasse um custo para o produtor, inserindo-se no valor do produto final e, dessa forma, compondo a base de cálculo do próprio IPI (incidência do IPI sobre ele próprio). Daí a carga tributária de toda a cadeia superar o valor do imposto incidente sobre o último elo da circulação.

Logo, essa última hipótese geraria a esdrúxula situação em que uma empresa é roubada/furtada, perde os seus bens antes que cheguem à destinação, devendo, não obstante, pagar IPI e ver anulado os créditos dos insumos correspondentes. Além de ser prejudicada com a perda gerada pelo roubo, ela ainda seria quase que punida por uma cumulatividade que não ocorreria sem o roubo.

.....
.....
Pelo exposto até aqui, vê-se que, a toda evidência, o artigo 174, inciso V, do RIPI/98 existe justamente porque o legislador partiu do correto pressuposto que não haverá recolhimento de IPI em casos de roubo, o que seria uma razão,



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

ao seu ver, para anular os créditos dos insumos. (Roubo de Cigarros - Produto Industrializado - após Saída do Estabelecimento do Industrial: Há incidência de IPI? Análise de AI da Souza Cruz, p. 4-11)

A tese fazendária – de que a regra do art. 174, V, do Decreto 2.637/98 (atual art. 193, V, do Decreto 4.544/2002) somente se aplica ao caso de furto ou roubo de mercadorias nas dependências internas do próprio estabelecimento industrial – não encontra amparo nas regras de hermenêutica.

Se procedermos a uma interpretação literal, não há no dispositivo qualquer restrição que permita se inferir que o estorno do crédito somente se opera quando o furto ou roubo ocorre dentro do próprio estabelecimento. A clareza da regra não comporta a interpretação restritiva proposta pela Fazenda.

Ademais, se recorremos à interpretação sistemática e teleológica da norma, veremos que ela é plenamente compatível com tudo que até aqui foi dito.

O elemento material da regra matriz de incidência do IPI é a operação translativa de propriedade ou posse de produtos industrializados, que não se aperfeiçoa antes da tradição. Assim, furtadas as mercadorias antes da entrega ao comprador, desaparece o elemento material da norma de tributação, de modo que, não havendo imposto a pagar, deverá ser anulado, proporcionalmente, o crédito de entrada relativos aos insumos empregados na atividade industrial.

Já o elemento temporal da hipótese de incidência é a saída do produto do estabelecimento industrial, quando nasce a obrigação tributária de pagar o IPI sujeita à condição resolutória, especificamente, o aperfeiçoamento do negócio jurídico base que ensejou a circulação física da mercadoria. Concretizada a operação, núcleo material da hipótese de incidência, torna-se definitiva a obrigação tributária. A circulação, que era apenas física, torna-se também jurídica e econômica, justificando a incidência do imposto. O furto do produto antes da entrega interrompe este ciclo, retira a causa jurídica da circulação e impede que a condição resolutória se concretize, extinguindo a obrigação tributária prematuramente nascida com a saída do produto do estabelecimento industrial. Não incidindo o imposto pela saída, deve ser estornado o crédito de entrada escriturado na aquisição dos insumos necessários à industrialização.

HAMILTON DIAS DE SOUZA, no parecer já citado, rechaçou a tese fazendária - de que a regra do art. 174, V, do RIPI/98 somente se aplicaria ao furto realizado dentro do próprio estabelecimento industrial -, como se observa do seguinte fragmento que transcrevo:

E deve ser destacado: qualquer roubo, realizado não importa em qual momento e nem tampouco se ele ocorreu dentro ou fora do estabelecimento industrial, pois onde o legislador não distinguiu não cabe ao intérprete fazê-lo ("*ubi lex non distinguit nec distinguere debemus*").

Realmente, a regra determina a anulação do crédito sem fazer qualquer ressalva do local ou do momento em que ocorreu o roubo. Não há um tratamento diferenciado previsto em lei, no sentido de a anulação só ser exigível quando o roubo ocorrer no interior do estabelecimento do industrial, permitindo a manutenção do crédito se ele se dá no exterior. A regra é clara: houve o roubo, impõe-se o estorno do crédito dos insumos.

.....
.....

Ora, se não cabe uma distinção entre roubos ocorridos dentro ou fora do estabelecimento industrial, para fins de estorno do crédito, também não cabe tal



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

diferenciação quanto à não-tributação, eis que é ela o próprio fundamento da validade da regra do estorno. Diferenciar roubos ocorridos dentro e fora do estabelecimento, para pretender gerar diferentes consequências quanto à tributação – não tributação naquela e tributação nessa – fere, portanto, a própria prescrição contida no art. 174, inciso V, dado que tal diferenciação não consta dele.

.....
.....

Entendemos, portanto, que o IPI não incide quando há roubo de produtos industrializados, seja ele realizado dentro ou fora do estabelecimento produtor, pois não ocorre, em tais situações, o fato gerador do IPI, que consiste não na simples saída, mas sim na saída que impulsiona o produto rumo ao consumo, algo que não chegou a se materializar, devido ao roubo (*Op. Cit.* p. 11, 12, 30 e 31).

ALBERTO XAVIER também examinou a questão, como se vê desse trecho de sua obra já citada:

A solução exigida pelo sistema da lei não pode deixar de ser simétrica à das vendas canceladas por devolução ou retorno das mercadorias, ou seja, a extinção *de jure* com efeitos retroativos da obrigação tributária já nascida, embora com a precariedade e provisoriedade inerente a pendência da condição resolutiva consistente na consumação da operação tributável.

A modalidade técnica pela qual se opera a extinção retroativa da obrigação tributária consiste em , ao invés de se proceder á devolução em dinheiro do imposto entretanto devido e recolhido (debitado), se atribuir um crédito de igual valor suscetível de compensação.

Esta solução encontra-se, aliás, implicitamente reconhecida pelo art. 174, V, do RIPI/98, segundo o qual será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto: (...) V- relativo a matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem e quaisquer outros produtos que hajam sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma sorte".

Com efeito, o estorno dos créditos é consequência lógica da extinção retroativa da obrigação tributária em virtude de a operação tributável não se ter definitivamente constituído.

É precisamente porque a operação jurídica de transferência de posse ou domínio de produto industrializado não se concluiu, não dando lugar a débito (ou o que é o mesmo, dando lugar a débito, anulado ou compensado por crédito do imposto) que devem ser estornados os créditos relativos à aquisição de *inputs* utilizados na sua produção.

Note-se que a solução da lei é lógica e racional, pois da uma disciplina jurídica unitária para todos os eventos fortuitos ou de força maior (inutilização, deterioração, furto ou roubo) e quer tais eventos tenham ocorrido no interior do estabelecimento antes da saída ou no exterior do mesmo, a caminho do destinatário.

Na verdade, em nenhuma dessas hipóteses ocorre uma operação posterior tributada, pelo que os créditos devem ser anulados. Pretender anulação ou estorno dos créditos e simultaneamente exigir o debito por operações de saída não concluídas em virtude de superveniência de caso fortuito ou de força maior seria



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

solução incompatível com o princípio da não-cumulatividade, já que ou se exige o débito do imposto e, nesse caso, os créditos devem ser mantidos ou se determina, como faz a lei, o estorno dos créditos, o que envolve necessariamente considerar como também anulado o débito da operação subsequente.

Veja-se o que se passa com o caso análogo dos produtos devolvidos ou retornados, em relação aos quais a lei determina sempre a anulação retroativa da operação pelo método do crédito do imposto.

Quanto a estes a lei não ordena o imediato estorno dos créditos dos *inputs*, pois o produto devolvido pode ser objeto de uma nova operação definitivamente completada, caso em que o crédito do imposto será desconsiderado e efetivamente utilizados os créditos dos *inputs*. O estorno dos créditos dos *inputs* apenas ocorrerá quando os bens devolvidos não devam ser objeto de nova saída tributada, ou seja, uma vez constatada "a impossibilidade de ser dada nova saída ao produto em operação tributável" (art. 174, VI do RIPI/98 e Parecer Normativo n.º 29/80, item 5).

A solução que decorre do sistema da lei e, na verdade, aquela que melhor se ajusta, quer a considerações de equidade, quer ao princípio constitucional da não-cumulatividade. Com efeito, correndo os riscos da coisa por conta do proprietário, faz sentido que ele arque com o ônus do imposto relativo a aquisição dos insumos quando estes ou o produto acabado forem objeto de inutilização, deterioração, roubo ou furto, pois em tais casos o produtor acaba por desempenhar o papel de consumidor final.

Mas já não é conforme com a equidade e com o princípio da não-cumulatividade fazer incidir sobre o produtor o ônus econômico de um imposto destinado a ser suportado pelo consumidor final e que no caso não pode sê-lo pela inexistência de uma operação de consumo, cujo preço seria a fonte que habilitaria o vendedor ao recolhimento do tributo (*Op Cit. p. 106-108*).

Se a legislação de regência determina o estorno do crédito de entrada relativo aos insumos ingressados no estabelecimento industrial quando o produto final é furtado, não há outra conclusão possível, em respeito à dignidade constitucional do princípio da não cumulatividade, senão a de que não há incidência do imposto pela saída do produto. Do contrário, estaria o produtor obrigado a arcar com o imposto em cascata, o que contraria todo o sistema constitucional tributário.

Para HUMBERTO ÁVILA é ilegítima a incidência do imposto sobre operações não concluídas por furto e roubo, pois, nesses casos, o imposto deixa 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.

Eis o seguinte fragmento da obra:

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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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 (*Op. Cit.* p. 157).

A tese sustentada pela Fazenda Nacional nas contrarrazões recursais viola frontalmente o princípio da não cumulatividade e desnatura a própria vocação constitucional do IPI, que passa de imposto que onera o consumo para imposto que onera a própria atividade industrial.

D) O princípio 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.

Esse princípio, diretamente relacionado com os ideais históricos de justiça e igualdade, ocupa posição preeminente entre os postulados fundamentais da tributação, irradiando os seus efeitos sobre toda a seara fiscal.

Para RUY BARBOSA NOGUEIRA, "o princípio da capacidade contributiva é um conceito econômico e de justiça social, verdadeiro pressuposto da lei tributária" (Curso de Direito Tributário, 15ª ed., São Paulo: Saraiva, 1999. p.12).

MISABEL DERZI, atualizadora da clássica obra de Aliomar Baleeiro Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, anota que "a capacidade contributiva é princípio que serve de critério ou de instrumento à concretização dos direitos fundamentais individuais, quais sejam, a igualdade e o direito de propriedade ou vedação do confisco" (BALEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder Tributar, 7ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997. p.689).

Muitos autores fazem a distinção entre capacidade contributiva e capacidade econômica do contribuinte. As referidas expressões não são equivalentes. A **capacidade contributiva** relaciona-se à específica imposição do ônus tributário. É a dimensão econômica particular da vinculação do contribuinte ao poder tributante, ao Estado, de forma geral.

Por sua vez, a **capacidade econômica** é a exteriorização da potencialidade econômica de uma pessoa em razão de suas rendas, do consumo ou de seu patrimônio, independentemente de vinculação específica com o Poder Tributário. Portanto, tem capacidade econômica todo aquele indivíduo que, ainda que momentaneamente, disponha de alguma riqueza ou de aptidão para obtê-la, ainda que destituído de capacidade contributiva.

Desta feita, entende-se que a capacidade contributiva constitui uma capacidade econômica específica, referindo-se apenas a aptidão do contribuinte de arcar com



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

determinada imposição tributária. Assim, admite-se a possibilidade de uma pessoa ter capacidade econômica, mas não ter condições de contribuir com o Fisco.

A capacidade contributiva pode ser examinada sob a perspectiva objetiva ou subjetiva. A **capacidade contributiva objetiva ou absoluta** é a aptidão genérica para pagar tributos. A **capacidade contributiva subjetiva ou relativa** é a efetiva e concreta capacidade de pagar tributos de cada contribuinte relacionada a uma determinada imposição tributária.

Assim, a capacidade contributiva subjetiva ou relativa é reconhecida quando se opera uma autêntica individualização do tributo, valorando-se as distintas circunstâncias pessoais do contribuinte.

Para o Direito Tributário, somente os fatos que exteriorizam capacidade contributiva, ou seja, *fatos signos presuntivos de riqueza*, para utilizar a nomenclatura de BECKER, é que podem ser alcançados pela tributação, sob pena de confisco.

Ensina DINO JARACH:

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)

No mesmo sentido, BERNARDO RIBEIRO DE MORAES argumenta:

Ao contrário do que a maioria da doutrina afirma, pode-se dizer que a capacidade econômica não é dado de relevância jurídica, mas que a capacidade contributiva é de relevância, pois a escolha de fatos geradores da obrigação tributária dela depende. Enquanto que o problema econômico é alheio à ciência jurídica, o da capacidade contributiva, constituído em princípio jurídico, deve ser respeitado pelo legislador, sob pena do Poder Judiciário inquinar o imposto de inconstitucional, por não ter um fato gerador da obrigação tributária fundamentado em indício de riqueza.

.....
.....

Daí a vedação constitucional de se utilizar de se utilizar tributo com efeito de confisco, que, sem causa jurídica, trazem a absorção do patrimônio do particular sem pagamento da justa indenização. (*Capacidade Contributiva e Capacidade Econômica à Luz da Constituição*, Repertório IOB de Jurisprudência 17/90, p. 277).

A incidência do IPI sobre produtos furtados antes da entrega ao respectivo comprador contraria os primados constitucionais da capacidade contributiva subjetiva e da vedação ao confisco.

Nesse caso, a imposição tributária recai sobre uma realidade que não revela capacidade contributiva ou que não é signo presuntivo de riqueza. Em outras palavras,



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

permitir a incidência fiscal em situações como a dos autos é autorizar que o Poder Tributário alcance apenas a capacidade econômica do contribuinte, atingindo bens e rendas que não diretamente relacionados à tributação. Trata-se de expropriação indevida e arbitrária, vez que o valor recolhido é subtraído dentre seus bens e não da grandeza econômica eleita como tributável.

Que a recorrente possui capacidade econômica ninguém duvida. Essa capacidade patrimonial, todavia, não autoriza a imposição tributária se não se fizer presente, no caso concreto, fato signo presuntivo de riqueza que autorize a expropriação de valores do contribuinte.

Para ROBERTO DE SIQUEIRA CAMPOS:

No caso de furto de mercadoria, desde que devidamente comprovado, a grandeza econômica simplesmente não existe.

Exigir pagamento de imposto diante desta circunstância é utilizar o tributo com efeito confiscatório pois, acaba-se retirando da propriedade do contribuinte, sem causa jurídica que justifique, parcela de seu patrimônio, uma vez que o valor recolhido é subtraído dentre seus bens e não da grandeza econômica eleita como tributável pela legislação.

Como dizíamos, no caso do furto de mercadorias, não há conexão entre fato econômico tributável, ou seja, a base de cálculo utilizada para se apurar o "quantum debeatur" e definida em lei, com o pressuposto de incidência que gera a exação tributária.

Inexiste, portanto, capacidade contributiva do contribuinte em relação às mercadorias furtadas.

.....
.....

Os menos avisados talvez tenham tentação em sustentar que tendo o contribuinte "capacidade econômica" será ele responsável pelo pagamento do imposto, uma vez materializada a situação fática, eleita pelo legislador como fato gerador da obrigação tributária. Em outras palavras, 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.

.....
.....

Ora, se o legislador não pode estabelecer uma alíquota de 20% sobre o valor venal do imóvel porque isto violaria o princípio da capacidade contributiva, o que não deveria ser dito quando a administração tributária exige o pagamento de imposto sobre mercadoria furtada, onde a capacidade contributiva do contribuinte é igual a zero?

Não há dúvida de que a indústria do cigarro, assim como a maioria das empresas, movimenta cifras elevadas, sinalizando, conseqüentemente, uma real capacidade econômica.

Não há dúvida, também, que é o entendimento generalizado que os produtos decorrentes do tabaco são considerados supérfluos, assim como muitos outros, no contexto dos bens disponíveis para o consumo humano.

É lógico e razoável que bens nessas circunstâncias sejam escolhidos pelo legislador para uma tributação mais onerosa.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Todavia, não obstante todos esses argumentos, nada, absolutamente nada, justifica a exigência de tributo onde não haja capacidade contributiva do "sujeito passivo".

Cobrar imposto em situação de total ausência de capacidade contributiva equivale a impor ao destinatário a obrigação de retirar parcela de seu patrimônio para entregá-la ao fisco, sem que para tanto haja causa jurídica que dê origem a essa transferência.

Quando assim se procede, materializa-se o confisco, vedado constitucionalmente ao legislador. (*O Furto de Produtos Industrializados e a Legalidade do IPI e do ICMS* in Revista Dialética de Direito Tributário n.º 10, junho de 1996, São Paulo: Dialética, junho de 1996, p. 70,72 e 74)

HUMBERTO ÁVILA, na obra já citada, conclui que a incidência do IPI sobre operação com produtos industrializados furtados antes da entrega ao comprador contraria abertamente os princípios da capacidade contributiva e da neutralidade tributária.

2.1.12. Sustentar que o imposto sobre produtos industrializados também possa incidir sobre a mera saída física do estabelecimento industrial, sem que ela envolva a transferência da sua propriedade, implica admitir que ele possa recair sobre situações que não são indicativas de capacidade econômica alguma, a exemplo do que ocorre no caso do deslocamento físico de produtos em razão da força das águas, como numa enchente, ou dos ventos, como num tufão, ou da ação dolosa de terceiros, como no caso de roubo. Desse modo, sustentar que o imposto incida igualmente sobre a simples saída física é aceitar a violação à dimensão objetiva do princípio da capacidade contributiva.

2.1.13. O princípio da neutralidade tributária, também corolário do princípio da igualdade, proíbe que os entes federados criem desvantagens competitivas injustificadas a contribuintes que exerçam atividades equivalentes. Ele veda, por exemplo, que um contribuinte seja mais onerado quando estiver na mesma situação relativamente ao fato gerador de um imposto, ou não deixe de ser menos onerado ou até desonerado, quando não estiver na mesma situação.

2.1.14. Argüir que o imposto sobre produtos industrializados possa igualmente incidir tanto no caso de venda como no de roubo, importa consentir que os entes federados possam incluir, no âmbito da mesma regra, quem age voluntariamente e tem como objetivo transferir o ônus tributário para a operação seguinte, e quem é atingido involuntariamente por fato externo ou comportamento alheio e não tem como deslocar a carga tributária para a operação posterior. Tal entendimento implica tratar igualmente dois contribuintes que estão em situação desigual relativamente ao fato gerador do imposto. Portanto, defender que o imposto incida sobre a simples saída física é conformar-se com a ofensa ao princípio da neutralidade da tributação. (*Op. Cit.* p. 158-159).

Assim sendo, também com base no princípio da capacidade contributiva, entendo que assiste razão à recorrente. 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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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.

Ante o exposto, **rogando vênia ao eminente Relator, inauguro a divergência para dar provimento ao recurso especial.**

É como voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2010/0040177-8

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.184.354 / RS

Número Origem: 200871110005081

PAUTA: 16/05/2013

JULGADO: 16/05/2013

Relatora

Exma. Sra. Ministra **ELIANA CALMON**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro HERMAN BENJAMIN

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. ELIZETA MARIA DE PAIVA RAMOS

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : PHILIP MORRIS BRASIL S/A
ADVOGADO : MARCELO REINECKEN DE ARAUJO E OUTRO(S)
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IPI/ Imposto sobre Produtos Industrializados

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr(a). RAFAEL DE PAULA GOMES, pela parte RECORRENTE: PHILIP MORRIS BRASIL S/A
Dr(a). VITOR SOARES DE LIMA, pela parte RECORRIDA: FAZENDA NACIONAL

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"A Turma, por unanimidade, deu parcial provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a), sem destaque."

Os Srs. Ministros Castro Meira, Humberto Martins, Herman Benjamin e Mauro Campbell Marques votaram com a Sra. Ministra Relatora.