

JURISPRUDÊNCIA

Inteiro teor

PIS E COFINS IMPORTAÇÃO. MOMENTO DA INCIDÊNCIA. DESEMBARRAÇO ADUANEIRO.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.118.815 - RS (2009/0010907-8)

RELATOR	:	MINISTRO LUIZ FUX
RECORRENTE	:	BUNGE FERTILIZANTES S/A
ADVOGADO	:	GISA MARIA PEREIRA NEVES LEAL E OUTRO(S)
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR	:	PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO. FATO GERADOR. LEI 10.865/2004. REGISTRO DA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. REGULAMENTO ADUANEIRO. REGISTRO ANTECIPADO DA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. DESPACHO ANTERIOR À OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. BENEFÍCIO FISCAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INOCORRÊNCIA.

1. O registro antecipado da declaração de importação é mero benefício concedido pela autoridade fiscal ao importador (sob a condição de recolhimento de eventual diferença tributária por ocasião da ocorrência do fato gerador), cuja finalidade específica é propiciar a descarga direta de cargas a granel, não tendo o condão de alterar o momento da ocorrência do fato gerador, para fazê-lo retroagir. A previsão em lei é imprescindível à exigência de recolhimento do tributo antes da ocorrência do fato gerador.

2. O fato imponível das contribuições para o PIS/COFINS-Importação ocorre com a entrada dos bens estrangeiros no território nacional, sendo certo que, para efeitos de cálculo, realiza-se na data do registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo, nos termos da Lei n. 10.865/2004, *in verbis*:

“Art. 3º O fato gerador será:

I - a entrada de bens estrangeiros no território nacional; (...)”

“Art. 4º Para efeito de cálculo das contribuições, considera-se ocorrido o fato gerador:

I – na data do registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo; (...)”

3. Com efeito, ante a dificuldade na aferição do exato momento em que se realiza a entrada dos bens no território nacional (fato gerador material), a referida lei, para efeito de cálculo das contribuições, estabeleceu, como elemento temporal do fato gerador, a data do registro da declaração de importação, de molde a facilitar a arrecadação e a fiscalização pela autoridade administrativa. (Precedente: REsp 968.842/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/03/2008, DJe 14/04/2008).

4. O art. 144 do CTN prescreve que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente

JURISPRUDÊNCIA

modificada ou revogada, por isso que, considerando-se ocorrido o fato gerador das contribuições na data de registro da declaração de importação, a lei vigente nesse momento rege o lançamento.

5. O despacho aduaneiro, efetuado na data de registro da declaração de importação, coincide com o momento definido por lei como de ocorrência do fato gerador do PIS/COFINS-Importação, sendo certo que, antes da entrada da mercadoria no território nacional, não há importação.

6. *In casu*, os registros foram efetuados na modalidade de Registro Antecipado, vale dizer, houve o registro da declaração de importação, anteriormente à ocorrência do fato gerador das contribuições.

7. O registro antecipado da declaração de importação não tem o condão de alterar o momento da ocorrência do fato gerador, para fazê-lo retroagir.

8. No caso *sub judice*, o registro antecipado das Declarações de Importação foi realizado em 28, 29 e 30/04/2004, tendo ocorrido os fatos geradores após o início da vigência da Lei 10.865/2004, que instituiu as contribuições, por isso que devidos os tributos e a multa por atraso no recolhimento.

9. O Regulamento Aduaneiro, no art. 612, prevê que, *in verbis*:

“Art. 612. A denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do imposto e dos acréscimos legais, excluirá a imposição da correspondente penalidade (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 102, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 1º).

§ 1º Não se considera espontânea a denúncia apresentada (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 102, § 1º, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 1º):

I - no curso do despacho aduaneiro, até o desembarço da mercadoria; ou

II - após o início de qualquer outro procedimento fiscal, mediante ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, tendente a apurar a infração.”

10. *In casu*, consoante consignado pelo Tribunal *a quo*, “o recolhimento com atraso das contribuições, no caso, ocorreu no curso do despacho aduaneiro, de modo que não resta configurada a denúncia espontânea.” (fls. e-STJ 288).

11. Recurso especial desprovido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça acordam, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki, Arnaldo Esteves Lima, Benedito Gonçalves e Hamilton Carvalhido votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 24 de agosto de 2010(Data do Julgamento)

MINISTRO LUIZ FUX
Relator

RECURSO ESPECIAL Nº 1.118.815 - RS (2009/0010907-8)

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO LUIZ FUX (Relator): Trata-se de recurso especial interposto por Bunge Fertilizantes S/A, com fulcro na alínea “a” do permissivo constitucional, contra acórdão prolatado pelo TRF da 4ª Região, assim ementado:

TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. COFINS. ATRASO NO RECOLHIMENTO. MULTA. DECLARAÇÕES DE IMPORTAÇÃO. MERCADORIA A GRANEL. DESPACHO ANTECIPADO. FATO GERADOR. ENTRADA DA MERCADORIA NO TERRITÓRIO NACIONAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INOCORRÊNCIA.

1. O fato gerador material das contribuições instituídas pela Lei 10.865/2004 é a entrada dos bens estrangeiros no território nacional.

2. O inc. I do art. 4º da L 10.865/2004, ao considerar ocorrido o fato gerador na data do registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo, visou eliminar a incerteza quando à efetiva ocorrência do fato gerador. Trata-se de elemento temporal, posterior à ocorrência do fato gerador, fixado pela lei no interesse da arrecadação e fiscalização das contribuições.

3. O dispositivo não se aplica na hipótese de registro antecipado da declaração de importação, que é anterior à ocorrência do fato gerador das contribuições, e está sujeito a posterior revisão.

4. O registro antecipado não é o marco que define qual a legislação aplicável para efeito de incidência ou não das contribuições. O que define a legislação aplicável é o momento da ocorrência do fato gerador.

5. O despacho de importação é o procedimento mediante o qual é verificada a exatidão dos dados declarados pelo importador em relação à mercadoria importada, aos documentos apresentados e à legislação específica, com vistas ao seu desembaraço aduaneiro. Trata-se de típico procedimento administrativo de fiscalização.

6. De acordo com o art. 612 do Regulamento Aduaneiro, não se considera espontânea a denúncia apresentada no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria.

Noticiam os autos que a recorrente impetrou mandado de segurança, em 02/06/2004, objetivando o afastamento da multa aplicada de ofício pela autoridade fiscal decorrente da incidência de PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação incidentes sobre a importação de mercadorias a granel, submetida a despacho aduaneiro antecipado, nos termos do art. 16, da IN SRF 206/02, bem assim para obter o desembaraço aduaneiro da referida importação. Por isso que a requerente procedeu ao registro das Declarações de Importação em 28, 29 e 30/04/2004, sem o recolhimento das exações, que seriam devidas apenas a partir da ocorrência dos fatos geradores ocorridos a partir de 01/05/2004. Todavia, por equívoco, a empresa recolheu espontaneamente os tributos, juntamente com multa moratória de 0,33%.

O Delegado da Receita Federal, sob a alegação de que o recolhimento da PIS/COFINS teria sido efetuado extemporaneamente, exigiu multa de ofício de 75% do valor reco-

lhido a título de tributação, como condição ao desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas.

O Juízo Federal de primeiro grau deferiu parcialmente a liminar, por considerar indevida a retenção de mercadorias como forma de coação ao pagamento de tributos e consentâneos, o que restou confirmado quando da prolação da sentença, que declarou a inexigibilidade da aludida multa, haja vista que os fatos geradores teriam ocorrido anteriormente à entrada em vigor da Lei 10.865/04 (1º/05/04), que instituiu as exações.

Foi interposto recurso de apelação pela Fazenda Nacional, em 27/08/2007, o qual restou provido pelo TRF da 4ª Região, nos termos da seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. COFINS. ATRASO NO RECOLHIMENTO. MULTA. DECLARAÇÕES DE IMPORTAÇÃO. MERCADORIA A GRANEL. DESPACHO ANTECIPADO. FATO GERADOR. ENTRADA DA MERCADORIA NO TERRITÓRIO NACIONAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INOCORRÊNCIA.

1. O fato gerador material das contribuições instituídas pela Lei 10.865/2004 é a entrada dos bens estrangeiros no território nacional.

2. O inc. I do art. 4º da L 10.865/2004, ao considerar ocorrido o fato gerador na data do registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo, visou eliminar a incerteza quando à efetiva ocorrência do fato gerador. Trata-se de elemento temporal, posterior à ocorrência do fato gerador, fixado pela lei no interesse da arrecadação e fiscalização das contribuições.

3. O dispositivo não se aplica na hipótese de registro antecipado da declaração de importação, que é anterior à ocorrência do fato gerador das contribuições, e está sujeito a posterior revisão.

4. O registro antecipado não é o marco que define qual a legislação aplicável para efeito de incidência ou não das contribuições. O que define a legislação aplicável é o momento da ocorrência do fato gerador.

5. O despacho de importação é o procedimento mediante o qual é verificada a exatidão dos dados declarados pelo importador em relação à mercadoria importada, aos documentos apresentados e à legislação específica, com vistas ao seu desembaraço aduaneiro. Trata-se de típico procedimento administrativo de fiscalização.

6. De acordo com o art. 612 do Regulamento Aduaneiro, não se considera espontânea a denúncia apresentada no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria.

Nas razões de recurso especial, alegou-se violação dos arts. 3º, I, 4º, I, 13, I, e 53 da Lei 10.865/04; 114, 116 e 138 do CTN. Em suma, sustentou a recorrente que, nos termos da Lei 10.865/04, o fato gerador das exações em tela seria o registro da declaração de importação, o que, *in casu*, ocorreu anteriormente à entrada em vigor da referida lei, por isso que não teria ocorrido o pagamento extemporâneo dos tributos, sendo inexigível a multa de ofício aplicada, máxime em virtude do pagamento espontâneo, o que, por si só, já atrairia o benefício da denúncia espontânea, afastando a multa moratória.

Foram apresentadas contra-razões ao apelo, que restou admitido na instância originária.

Foi ajuizada medida cautelar, cujo pedido de liminar foi deferido por esta relatoria, nos seguintes termos:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. MEDIDA CAUTELAR. EFEITO SUSPEN-SIVO A RECURSO ESPECIAL. PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO. FATO GERADOR. LEI 10.865/2004. REGISTRO DA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO.

1. Medida Cautelar interposta com o objetivo de agregar efeito suspensivo a recurso especial, de forma a suspender os efeitos de decisão do TRF da 4ª Região que entendeu que o fato gerador do PIS/Importação e da COFINS/Importação, instituídos pela Lei 10.865/04, em vigor em 01/05/04, seria a entrada da mercadoria importada no território nacional, razão pela qual seria legítima a cobrança de multa de ofício fixada em 75% do valor recolhido a título das referidas exações.

2. A concessão de efeito suspensivo a Recurso Especial reclama a demonstração do periculum in mora, que se traduz na urgência da prestação jurisdicional, bem como, a caracterização do fumus boni juris consistente na plausibilidade do direito alegado.

*3. In casu, o **fumus boni juris** encontra-se presente na plausibilidade do direito alegado, uma vez que, consoante recente precedente desta Corte Superior:*

TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO.

1. De acordo com a Lei n. 10.865, art. 4º, I, para efeito dos cálculos das contribuições do PIS e da COFINS, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo.

2. O fato gerador, na hipótese acima destacada, não é o do momento da operação de descarga da mercadoria, como pretende o Fisco.

3. A Lei n. 10.865, de 30.04.2004, entrou em vigor no dia 01.05.2004.

4. Declaração de importação registrada em 28.04.2004, portanto, antes da entrada em vigor da Lei n. 10.865/04.

5. Impossibilidade de, em face desse panorama fático, exigir, para a efetivação do desembaraço aduaneiro, o pagamento das contribuições do PIS e da COFINS.

6. Recurso especial da Fazenda Nacional a que se nega provimento.

(REsp 968.842/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/03/2008, DJe 14/04/2008)

4. In casu, os registros das declarações de importação das mercadorias despachadas para consumo foram efetuados em 28, 29 e 30 de abril de 2004, anteriormente à entrada em vigor da Lei 10.865/04.

*5. O **periculum in mora** reside na cobrança, pela autoridade fiscal, de multa que, em valores atuais, alcançaria o montante de R\$ 1.468.957,89 (hum milhão, quatrocentos e sessenta e oito mil novecentos e cinquenta e sete reais e oitenta e nove centavos), o que importaria grave prejuízo de difícil reparação à requerente que, no caso do inadimplemento, ver-se-ia impossibilitada de obter a expedição de CND.*

6. Liminar deferida para conceder efeito suspensivo ao Recurso Especial 1118815/RS até o seu julgamento final.

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.118.815 - RS (2009/0010907-8)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO. FATO GERADOR. LEI 10.865/2004. REGISTRO DA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. REGULAMENTO ADUANEIRO. REGISTRO ANTECIPADO DA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. DESPACHO ANTERIOR À OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. BENEFÍCIO FISCAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INOCORRÊNCIA.

1. O registro antecipado da declaração de importação é mero benefício concedido pela autoridade fiscal ao importador (sob a condição de recolhimento de eventual diferença tributária por ocasião da ocorrência do fato gerador), cuja finalidade específica é propiciar a descarga direta de cargas a granel, não tendo o condão de alterar o momento da ocorrência do fato gerador, para fazê-lo retroagir. A previsão em lei é imprescindível à exigência de recolhimento do tributo antes da ocorrência do fato gerador.

2. O fato imponível das contribuições para o PIS/COFINS-Importação ocorre com a entrada dos bens estrangeiros no território nacional, sendo certo que, para efeitos de cálculo, realiza-se na data do registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo, nos termos da Lei n. 10.865/2004, *in verbis*:

“Art. 3º O fato gerador será:

I - a entrada de bens estrangeiros no território nacional; (...)”

“Art. 4º Para efeito de cálculo das contribuições, considera-se ocorrido o fato gerador:

I - na data do registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo; (...)”

3. Com efeito, ante a dificuldade na aferição do exato momento em que se realiza a entrada dos bens no território nacional (fato gerador material), a referida lei, para efeito de cálculo das contribuições, estabeleceu, como elemento temporal do fato gerador, a data do registro da declaração de importação, de molde a facilitar a arrecadação e a fiscalização pela autoridade administrativa. (Precedente: REsp 968.842/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/03/2008, DJe 14/04/2008).

4. O art. 144 do CTN prescreve que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada, por isso que, considerando-se ocorrido o fato gerador das contribuições na data de registro da declaração de importação, a lei vigente nesse momento rege o lançamento.

5. O despacho aduaneiro, efetuado na data de registro da declaração de importação, coincide com o momento definido por lei como de ocorrência do fato gerador do PIS/COFINS-Importação, sendo certo que, antes da entrada da mercadoria no território nacional, não há importação.

6. *In casu*, os registros foram efetuados na modalidade de Registro Antecipado, vale dizer, houve o registro da declaração de importação, anteriormente à ocorrência do fato gerador das contribuições.

7. O registro antecipado da declaração de importação não tem o condão de alterar o momento da ocorrência do fato gerador, para fazê-lo retroagir.

8. No caso *sub judice*, o registro antecipado das Declarações de Importação foi realizado em 28, 29 e 30/04/2004, tendo ocorrido os fatos geradores após o início da vigência da Lei 10.865/2004, que instituiu as contribuições, por isso que devidos os tributos e a multa por atraso no recolhimento.

9. O Regulamento Aduaneiro, no art. 612, prevê que, *in verbis*:

“Art. 612. A denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do imposto e dos acréscimos legais, excluirá a imposição da correspondente penalidade (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 102, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 1º).

§ 1º Não se considera espontânea a denúncia apresentada (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 102, § 1º, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 1º):

I - no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria; ou

II - após o início de qualquer outro procedimento fiscal, mediante ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, tendente a apurar a infração.”

10. *In casu*, consoante consignado pelo Tribunal *a quo*, “o recolhimento com atraso das contribuições, no caso, ocorreu no curso do despacho aduaneiro, de modo que não resta configurada a denúncia espontânea.” (fls. e-STJ 288).

11. Recurso especial desprovido.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO LUIZ FUX (Relator): Preliminarmente, impõe-se o conhecimento do apelo, porquanto prequestionada a matéria federal suscitada.

A recorrente pleiteia o reconhecimento da inexigibilidade da multa de ofício pelo atraso no pagamento do PIS-importação e da COFINS-importação, ao argumento de que a Lei 10.865/2004, que instituiu as contribuições, entrou em vigor em 01/05/2004, posteriormente à data do registro das declarações de importação, que se deram em 28/04/2004, 29/04/2004 e 30/04/2004, razão pela qual, sendo estes registros o fato gerador dos tributos, não houve pagamento em atraso.

Deveras, o **fato imponível** das contribuições para o PIS/COFINS-Importação ocorre com a entrada dos bens estrangeiros no território nacional, sendo certo que, para efeitos de cálculo, realiza-se na data do registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo, nos termos da Lei n. 10.865/2004, *in verbis*:

“Art. 3º O fato gerador será:

I - a entrada de bens estrangeiros no território nacional; (...)”

“Art. 4º Para efeito de cálculo das contribuições, considera-se ocorrido o fato gerador:

I - na data do registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo; (...)”

JURISPRUDÊNCIA

Com efeito, ante a dificuldade na aferição do exato momento em que se realiza a entrada dos bens no território nacional (fato gerador material), a lei, para efeito de cálculo das contribuições, estabeleceu, como elemento temporal do fato gerador, a **data do registro da declaração de importação**, de molde a facilitar a arrecadação e a fiscalização pela autoridade administrativa, fixando-a como marco para o recolhimento do tributo.

O art. 144 do CTN prescreve que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada, por isso que, sendo considerado ocorrido o fato gerador das contribuições em tela na data de registro da declaração de importação, a lei vigente nesse momento é que vai reger o lançamento.

Nesse sentido, precedente desta Corte Superior:

TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO.

1. *De acordo com a Lei n. 10.865, art. 4º, I, para efeito dos cálculos das contribuições do PIS e da COFINS, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo.*

2. *O fato gerador, na hipótese acima destacada, não é o do momento da operação de descarga da mercadoria, como pretende o Fisco.*

3. *A Lei n. 10.865, de 30.04.2004, entrou em vigor no dia 01.05.2004.*

4. *Declaração de importação registrada em 28.04.2004, portanto, antes da entrada em vigor da Lei n. 10.865/04.*

5. *Impossibilidade de, em face desse panorama fático, exigir, para a efetivação do desembaraço aduaneiro, o pagamento das contribuições do PIS e da COFINS.*

6. *Recurso especial da Fazenda Nacional a que se nega provimento.*

(REsp 968.842/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/03/2008, DJe 14/04/2008)

Não obstante, *in casu*, os registros foram efetuados na modalidade de Despacho Antecipado, vale dizer, houve o registro antecipado da declaração de importação, anteriormente à ocorrência do fato gerador das contribuições, e que, por isso, está sujeito à posterior revisão.

O Regulamento Aduaneiro, sobre o despacho de importação ou aduaneiro, dispõe, *in verbis*:

“Art. 482. *Despacho de importação é o procedimento mediante o qual é verificada a exatidão dos dados declarados pelo importador em relação à mercadoria importada, aos documentos apresentados e à legislação específica, com vistas ao seu desembaraço aduaneiro.”*

“Art. 485. *Tem-se por iniciado o despacho de importação na data do registro da declaração de importação.”*

§ 1º *O registro da declaração de importação consiste em sua numeração pela Secretaria da Receita Federal, por meio do Siscomex.*

§ 2º *A Secretaria da Receita Federal disporá sobre as condições necessárias ao registro da declaração de importação e sobre a dispensa de seu registro no Siscomex.”*

“Art. 486. O despacho de importação deverá ser iniciado em (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 44, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 2º):

I - até noventa dias da descarga, se a mercadoria estiver em recinto alfandegado de zona primária;

II - até cento e vinte dias da entrada da mercadoria em recinto alfandegado de zona secundária; e

III - até noventa dias, contados do recebimento do aviso de chegada da remessa postal.”

Da mera leitura da legislação supratranscrita, dessume-se que o despacho aduaneiro, efetuado na data de registro da declaração de importação, coincide com o momento definido por lei como de ocorrência do fato gerador das obrigações correspondentes às contribuições, quando então será calculado o montante devido e, se for o caso, proposta a aplicação da penalidade cabível, sendo forçoso concluir que, antes da entrada da mercadoria no território nacional, não há importação.

É cediço que não se pode exigir do importador o recolhimento de tributo antes da ocorrência do fato gerador, ao menos que tal exigência esteja prevista em lei.

Com efeito, o registro antecipado da declaração de importação é benefício concedido pela autoridade fiscal ao importador (sob a condição de recolhimento de eventual diferença tributária por ocasião da ocorrência do fato gerador), cuja finalidade específica é propiciar a descarga direta de cargas a granel, não tendo o condão de efeito de alterar o momento da ocorrência do fato gerador.

Os princípios da tipicidade cerrada e da legalidade determinam que só existe fato gerador do tributo quando tenham ocorrido todos os aspectos previstos na norma de incidência, já que as relações jurídicas devem estar calcadas em critérios de segurança e certeza.

In casu, os registros foram efetuados na modalidade de Despacho Antecipado, vale dizer, houve o registro da declaração de importação, anteriormente à ocorrência do fato gerador das contribuições, em 28, 29 e 30/04/2004, sem o recolhimento das exações, tendo ocorrido os fatos geradores após o início da vigência da Lei 10.865/2004, que instituiu as contribuições, não merecendo reforma o acórdão recorrido neste particular.

No tocante à aplicação do benefício da denúncia espontânea, melhor sorte não assiste à recorrente.

O Regulamento Aduaneiro, no art. 612, prevê que, *in verbis*:

“Art. 612. A denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do imposto e dos acréscimos legais, excluirá a imposição da correspondente penalidade (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 102, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 1º).

§ 1º Não se considera espontânea a denúncia apresentada (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 102, § 1º, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 1º):

I - no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria; ou

II - após o início de qualquer outro procedimento fiscal, mediante ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, tendente a apurar a infração.”

In casu, consoante consignado pelo Tribunal a quo, “o recolhimento com atraso das contribuições, no caso, ocorreu no curso do despacho aduaneiro, de modo que não resta configurada a denúncia espontânea.” (fls. e-STJ 288)

JURISPRUDÊNCIA

Ex positis, NEGO PROVIMENTO ao recurso especial.
É o voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2009/0010907-8	PROCESSO ELETRÔNICO	REsp 1.118.815/RS
---------------------------------	--------------------------------	--------------------------

Número Origem: 200471010019507

PAUTA: 24082010	JULGADO: 24082010
------------------------	--------------------------

Relator

Exmo. Sr. Ministro **LUIZ FUX**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **BENEDITO GONÇALVES**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **IVALDO OLÍMPIO DE LIMA**

Secretária

Bela. **BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE	:	BUNGE FERTILIZANTES S/A
ADVOGADO	:	GISA MARIA PEREIRA NEVES LEAL E OUTRO(S)
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR	:	PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais

CERTIDÃO

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

A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki, Arnaldo Esteves Lima, Benedito Gonçalves e Hamilton Carvalhido votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 24 de agosto de 2010

BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

Secretária

(Ementa publicada no DJe de 09/09/2010).

ISS. LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. CONTRATO DE LOCAÇÃO CONJUGADO COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.194.999 - RJ

RELATORA	:	MINISTRA ELIANA CALMON
RECORRENTE	:	XEROX COMERCIO E INDUSTRIA LTDA
ADVOGADO	:	ANDRE MARTINS DE ANDRADE E OUTRO(S)
RECORRIDO	:	MUNICIPIO DE ITATIAIA
ADVOGADO	:	RENATO LUIZ GAMA DE VASCONCELLOS E OUTRO(S)

EMENTA

TRIBUTÁRIO – IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA – LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS – SÚMULA VINCULANTE 31/STF – CONTRATO DE LOCAÇÃO CONJUGADO COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA.

1. Segundo a Súmula Vinculante 31/STJ, “ é inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

2. É válida a tributação de ISS sobre os serviços de manutenção e de assistência técnica, em razão de expressa previsão na lista anexa à Lei Complementar 116/2003 (item que 14.02 - “assistência técnica”).

3. O STF ainda não tratou definitivamente da questão envolvendo a conjugação de locação bem móvel e serviços acessórios, como o prestação de assistência técnica.

4. A existência de prestação de serviço de assistência técnica, em caráter acessório ao contrato de locação de bem móvel, não justifica a incidência do ISS sobre o valor total da operação, sob pena de ofensa à Súmula Vinculante 31/STF.

5. Recurso especial 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 provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a).” Os Srs. Ministros Castro Meira, Humberto Martins e Mauro Campbell Marques votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Herman Benjamin.

Dr(a). MARCO ANDRÉ DUNLEY GOMES, pela parte RECORRENTE: XEROX COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA

Dr(a). RENATA DO AMARAL GONÇALVES (Protestará por Juntada), pela parte RECORRIDA: MUNICÍPIO DE ITATIAIA

Brasília-DF, 26 de agosto de 2010(Data do Julgamento)

MINISTRA ELIANA CALMON
Relatora

JURISPRUDÊNCIA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.194.999 - RJ (2010/0090823-5)

RECORRENTE	:	XEROX COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA
ADVOGADO	:	ANDRÉ MARTINS DE ANDRADE E OUTRO(S)
RECORRIDO	:	MUNICÍPIO DE ITATIAIA
ADVOGADO	:	RENATO LUIZ GAMA DE VASCONCELLOS E OUTRO(S)

RELATÓRIO

A EXMA. SRA. MINISTRA ELIANA CALMON: Trata-se de recurso especial, fundado nas alíneas “a” e “c” do permissivo constitucional, contra acórdão assim emendado (fl. 434, e-STJ):

Apelação Cível. Mandado de Segurança preventivo. Incidência do tributo ISS sobre atos praticados pela empresa apelante, XEROX. Não se trata de simples locação, mas sim de atividade que engloba serviços como a manutenção da máquina. Locação significa, exclusivamente, o direito de usar mediante paga, mas havendo incidência de outros serviços, legal é a cobrança do ISS. Decisão do STJ em Recurso Extraordinário, afirmando a inconstitucionalidade da cobrança do ISS sobre locação de bens móveis, por maioria, não significa sujeição dos Tribunais, posto que não declarada a suspensão do dispositivo pelo Senado Federal. Ausência de infração aos artigos 154, I e 156, III, da Constituição Federal, uma vez que não se trata de mera locação de bens móveis. Recurso desprovido.

Os embargos de declaração opostos pela empresa foram rejeitados, nos moldes da ementa seguinte (fl. 769, e-STJ):

Embargos de declaração. Se o contrato entre as partes, expressamente, prevê, em cláusula própria, que a locadora se incumbirá da conservação técnica e reparo do equipamento, bem como proverá treinamento específico de servidores designados pelo Município, claro está que não se trata de mero contrato de locação, como previsto no artigo 565 do Código Civil (e não antigo artigo 1.188), não se subsumindo na hipótese o previsto no inciso I do artigo 566 do mesmo diploma legal (artigo 1.189 do CC/1916). Esta prestação de serviço, sem dúvida alguma, transforma o contrato e seu valor é a base de cálculo do imposto, cuja incidência se impõe. Como dito no julgamento do recurso extraordinário argüido pelo recorrente, se a hipótese versasse sobre locação pura e simples, desacompanhada da prestação de serviços, não incidiria o imposto, mas, com na hipótese, há cláusula expressa especificando o serviço, a incidência do tributo se faz necessária. Este entendimento decorre do referido no RE 116121-3/SP, anexado pelo autor às fls. 31, § 3º parágrafo. Embargos rejeitados.

A recorrente, além de sustentar divergência jurisprudencial, aponta ofensa aos arts. 165, 458, II, e 535, I e II, do CPC (nulidade do acórdão) e, no mérito, aos arts. 1.188, 1.189, I, e 1.216 do CC/1916 e ao art. 8º do Decreto 406/1968, afastando-se a incidência do Imposto sobre Serviços – ISS sobre a receita proveniente da locação de bens móveis.

Com contrarrazões às fls. 1013-1035, subiram os autos por força de decisão em Agravo de Instrumento (fl. 1077, e-STJ).

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.194.999 - RJ (2010/0090823-5)

RELATORA	:	MINISTRA ELIANA CALMON
RECORRENTE	:	XEROX COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA
ADVOGADO	:	ANDRÉ MARTINS DE ANDRADE E OUTRO(S)
RECORRIDO	:	MUNICÍPIO DE ITATIAIA
ADVOGADO	:	RENATO LUIZ GAMA DE VASCONCELLOS E OUTRO(S)

VOTO

A EXMA. SRA. MINISTRA ELIANA CALMON (Relatora): Cuida-se, originariamente, de mandado de segurança impetrado pela Xerox Comércio e Indústria, objetivando o afastamento da incidência de ISS sobre locação de bens móveis.

O Tribunal de origem confirmou a sentença, pela denegação da ordem, sob o fundamento de que não se trata de simples locação, mas sim de atividade que engloba serviços como a manutenção da máquina.

Nas razões do recurso especial, a empresa, preliminarmente, aponta omissão no acórdão recorrido “em relação à inexistência de remuneração pelo suposto ‘serviço prestado’, já que o contrato de fls. 62/65, que deu supedâneo ao equivocadamente entendido desafiado pelo presente recurso, dispõe clara e expressamente que o cumprimento de tais obrigações se perfaz sem quaisquer ônus para o Contratante/Locatário” (fl. 784, e-STJ). No mérito, afirma que o aresto combatido contraria jurisprudência do STF.

Em detida análise dos autos, verifico que a instância ordinária, de fato, não fez distinção entre o serviço de locação de bem móvel e a assistência técnica prestada pela empresa, pois, no seu entender, a simples presença deste último serviço já tornaria obrigatória a exação sobre o valor total da operação.

Apenas a título exemplificativo, colaciono trecho do voto-condutor proferido por ocasião do julgamento dos embargos de declaração opostos pela empresa (fl. 770, e-STJ):

O contrato firmado entre a empresa Xerox e o Município de Itatiaia, como se vê às fls. 63, traz em seu bojo uma cláusula (quinta) onde a empresa locadora se obriga a atender chamados de emergência, de conservação técnica e reparo do equipamento, substituindo as peças que se fizerem necessárias em 48 horas.

O parágrafo primeiro da referida cláusula traz em seu bojo a obrigação da locadora em efetiva treinamento específico em servidores designados pelo Município, em local indicado pela locadora.

Assim, entendo que o contrato em questão, como dito no acórdão recorrido, é um pacto de natureza cumulativa, englobando locação e prestação de serviços, desnaturando o contra que não pode ser entendido como de locação pura.

A decisão do Egrégio STF, cuja cópia foi carreada aos autos pela empresa, se coaduna com este entendimento, pois, como já referido pelo ilustre representante do MP de primeiro grau, às fls. 186/188, qualquer contrato, como o firmado entre as partes, que faça incidir uma prestação de serviços deve sofrer a incidência do tributo do ISS.

Ocorre que o Supremo Tribunal Federal já firmou entendimento de que é inconstitucional a incidência de ISS sobre locação de bens móveis, tendo, inclusive editado súmula vinculante (Súmula Vinculante 31: “É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”).

JURISPRUDÊNCIA

A questão que se faz é a seguinte: as operações de locação de bens móveis conjugadas com prestação de outros serviços torna válida a exação sobre o valor total da transação?

O problema não é de simples solução.

O Pretório Excelso, quando da aprovação do referido enunciado vinculante, tratou, ainda que *en passant*, sobre essa discussão.

Na assentada de 4.2.2010, o Ministro Joaquim Barbosa encaminhou ao Plenário proposta de súmula vinculante com a seguinte redação: “É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis **dissociadas da prestação de serviços**” (grifei).

Em razão de manifestação do Ministro Cezar Peluso, modificou-se a redação, para suprimir a expressão final “dissociadas da prestação de serviços”.

Para que se entenda as razões, parece-me oportuno trazer parte das discussões travadas na referida sessão plenária:

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO - Senhor Presidente se Vossa Excelência me permite, acho que o que o eminente advogado propôs tem certa razão de ser.

Veja bem: estamos afirmando que é inconstitucional quando incide sobre locação de móveis, mas só quando é dissociada da operação de serviço. Quando for associada cabe imposto? Não. Então, a referência a “dissociada” é desnecessária, porque, quando associada, também não incide. **Quando há contrato de locação de móveis e, ao mesmo tempo, prestação de serviço, a locação de móveis continua não suportando o imposto; o serviço, sim. Se não tiver nenhuma ligação com prestação de serviço, também continua não suportando; não há incidência.** Noutras palavras, o “dissociada” aí realmente é inútil e pode gerar dúvida. E, quando for associada, está sujeita ao imposto sobre prestação de serviço?

A meu ver, com o devido respeito, não há prejuízo algum ao sentido das inúmeras decisões, se for cortada a expressão final “dissociada da prestação de serviço”. **É inconstitucional a incidência sobre locação de móveis só.**

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA - Eu não vejo prejuízo na supressão dessa expressão. A minha preocupação foi em relação àquelas situações em que a prestação de serviço vem escamoteada sob a forma de locação. Por exemplo: locação de maquinário, e vem o seu operador. Nessa hipótese, muito comum.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO - Então, esse caso aí é a prestação de serviço típica, não é a locação de móvel como tal.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA - Pois é, mas a prestação é escamoteada aí.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO - Sim, mas a pergunta é a seguinte: existem, neste caso, locação de móvel e prestação de serviço, ou existem ambas?

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA - Tem as duas coisas, mas o que aparece é só a locação de móveis.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO - **Então a locação de móvel não tem incidência, mas a prestação de serviço tem.**

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA - Mas, como eu disse, não vejo essas questões periféricas que podem surgir aí, podem ser resolvidas em relação e em outros procedimentos. Não vejo nenhum problema.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO - O meu receio é exatamente que se raciocine nestes termos: quando associadas, elas ficam sujeitas a imposto? Não ficam.

(...)

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES (PRESIDENTE E RELATOR) - Portanto: É inconstitucional a incidência do Imposto Sobre Serviço de qualquer natureza sobre operações de locação de bens móveis.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - **Presidente, com isso ficamos fiéis ao que assentado pela Corte, já que, quando da formalização do *leading case*, não houve o exame da matéria quanto à conjugação “locação de bem móvel e serviço”.**

Deve-se esperar, portanto, reiterados pronunciamentos do Tribunal sobre possível controvérsia envolvida a junção, para posteriormente editar-se um verbete. (grifei).

Fica evidente, especialmente, pela última declaração do Ministro Marco Aurélio, que a questão envolvendo a conjugação de locação bem móvel e serviço ainda não foi definitivamente apreciada pela Corte Constitucional.

Contudo, é possível, desde já, estabelecer alguns pontos incontroversos:

- é inconstitucional a incidência do ISS sobre operações de locação de bens móveis (por expressa disposição da Súmula Vinculante 31); e

- é válida a tributação de ISS sobre os serviços de manutenção e de assistência técnica, em razão de expressa previsão na lista anexa à Lei Complementar 116/2003 (item que 14.02 - “assistência técnica”).

A dúvida persiste nos casos em que não se individualiza o *quantum* remuneratório para cada atividade, ou seja, não se delimita o valor da operação relativa à locação e a quantia devida a título de serviços de manutenção.

A propósito, frise-se que essa circunstância encontra-se presente na maioria dos contratos de locação de bens móveis, em que se garante a prestação de assistência técnica do bem locado. Afinal, ao se atribuir um valor global ao contrato de locação, raramente se discrimina a parcela devida pela locação pura e pelos serviços de manutenção.

Conforme já dito, o STF ainda não tem uma solução definitiva para as situações de conjugação de locação de bens móveis e serviços, contudo, entendo que, a partir das teses já estabelecidas, é possível dirimir a controvérsia no presente caso. Vejamos.

É fato incontroverso que há Contrato de Locação de Bens Móveis (máquinas copadoras, impressoras e outros equipamentos) firmado pela Xerox Comércio e Indústria Ltda. e o ente municipal. Ora, a partir da disposição da Súmula Vinculante 31, é inconstitucional a cobrança de ISS pelo Fisco sobre a totalidade do contrato de locação bens móveis.

Ocorre que, em análise do contrato em questão, o Tribunal de origem verificou também a existência de prestação de serviço de assistência técnica. Entretanto, tal circunstância não justifica a incidência do ISS sobre a parcela referente à operação de locação “pura” de bem móvel, apenas permite a tributação sobre os serviços em questão. Ao que parece, a instância ordinária adotou critério da preponderância do serviço prestado, que não mais se aplica para fins de definição da exação devida.

Ressalto que não estou analisando cláusula contratual – o que é obstado pela Súmula 5/STJ. Limito a análise aos dados apreciados pela instância ordinária e constantes das decisões por ela proferidas.

JURISPRUDÊNCIA

Assim, constato que há inconstitucionalidade na autuação fiscal da autoridade municipal e que, por conseguinte, as decisões proferidas pela instância ordinária afrontam a jurisprudência constitucional sobre o tema, merecendo reforma, sob pena de ofensa direta ao referido enunciado vinculante.

Ressalva-se, todavia, que a autoridade fiscal proceda a apuração do *quantum* devido apenas a título dos serviços de assistência técnica prestados, por meio do procedimento administrativo próprio.

Com essas considerações, dou provimento ao recurso especial.

Sem honorários advocatícios (Súmula 105/STJ).

É o voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 20100090823-5	PROCESSO ELETRÔNICO	REsp 1.194.999/RJ
--------------------------------	--------------------------------	--------------------------

Números Origem: 1134549 200100118631 200301874090 200401487141
200802781266 200813407718 200813517857 563942 696578

PAUTA: 26082010	JULGADO: 26082010
------------------------	--------------------------

Relatora

Exma. Sra. Ministra **ELIANA CALMON**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **HUMBERTO MARTINS**

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. **ELIZETA MARIA DE PAIVA RAMOS**

Secretária

Bela. **VALÉRIA ALVIM DUSI**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE	:	XEROX COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA
ADVOGADO	:	ANDRÉ MARTINS DE ANDRADE E OUTRO(S)
RECORRIDO	:	MUNICÍPIO DE ITATIAIA
ADVOGADO	:	RENATO LUIZ GAMA DE VASCONCELLOS E OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ISS/Imposto sobre Serviços

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr(a). **MARCO ANDRÉ DUNLEY GOMES**, pela parte RECORRENTE: XEROX COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA

Dr(a). **RENATA DO AMARAL GONÇALVES**(Protestará por Juntada), pela parte RECORRIDA: MUNICÍPIO DE ITATIAIA

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 provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a).”

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

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Herman Benjamin.

Brasília, 26 de agosto de 2010

VALÉRIA ALVIM DUSI

Secretária

(Ementa publicada no DJe de 22/09/2010).

CPMF SOBRE RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. INTERPRETAÇÃO RESTRITA. INOCORRÊNCIA DE IMUNIDADE.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 566.259 Rio Grande do Sul

RELATOR : Min. Ricardo Lewandowski

RECTE.(S) : A. Guerra S/A Implementos Rodoviários

ADV. (A/S) : Lucas Braga Eichenberg e Outro (A/S)

ADV. (A/S) : Daniel Lacasa Maya

RECDO. (A/S) : União

ADV. (A/S) : Procurador-Geral do Estado do Rio Grande do Sul.

EMENTA: CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 149, § 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. EXTENÇÃO DA IMUNIDADE À CPMF INCIDENTE SOBRE MOVIMENTAÇÕES FINANCEIRAS RELATIVAS A RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO ESCRITA DA NORMA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO.

I – O art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal é claro ao limitar a imunidade apenas as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico incidentes sobre as receitas decorrentes de exportação.

II – Em se tratando de imunidade tributária a interpretação há de ser restritiva, atendendo sempre para o escopo pretendido pelo legislador.

III – A CPMF não foi contemplada pela referida imunidade, porquanto a sua hipótese de incidência – movimentações financeiras – não se confunde com as receitas.

IV – Recurso extraordinário desprovido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a Presidência do Senhor Ministro Cezar Peluso, na con-

JURISPRUDÊNCIA

formidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por maioria e nos termos do voto do relator, negar provimento ao recurso extraordinário, contra os votos dos Senhores Ministros Marco Aurélio e Cezar Peluso (Presidente), que lhe davam provimento.

Brasília, 12 de agosto de 2010

RICARDO LEWANDOWSKI - RELATOR

11/12/2008

PLENÁRIO

Recurso Extraordinário 566.259 Rio Grande do Sul

Relator : **Min. Ricardo Lewandowski**
Recte.(s) : A. Guerra S/A Implementos Rodoviários
Adv. (A/S) : Lucas Braga Eichenberg e Outro (A/S)
Adv. (A/S) : Daniel Lacasa Maya
Recdo. (A/S) : União
Adv. (A/S) : Procurador-Geral do Estado do Rio Grande do Sul.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro **RICARDO LEWANDOWSKI**: - Trata-se de recurso extraordinário interposto contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, em sede de mandado de segurança, de cuja ementa extraio a seguinte decisão:

“A imunidade objetiva prevista no art. 149, § 2º, inc. I, da CF, na redação dada pela EC nº 33/2001, abrange somente as contribuições sociais que incidem sobre o faturamento ou receita, decorrentes de operações de exportação, não abarcando a CPMF, que tem como fato gerador a movimentação ou transmissão de valores e de créditos de natureza financeira e lançamentos de débitos e créditos em contas correntes, independentemente da origem dos créditos” (fl.85).

Neste RE, interposto com fundamento no art. 102, III, a da Constituição, a recorrente sustenta, em suma, que

“a movimentação financeira é tão-somente o fato que desencadeia a incidência da CPMF, a qual, em se tratando de receitas de exportação, incide sobre estas e, aí, contraria a imunidade de que trata o artigo 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal.” (fl. 98, grifos no original).

Alega, ainda, que, não obstante tenha a CPMF como fato gerador as movimentações financeiras, a sua base de cálculo corresponde à totalidade das receitas auferidas pelo contribuinte, inclusive as oriundas de exportação, alcançadas pela imunidade constitucional.

Submeti à Corte manifestação no sentido da existência de repercussão geral do tema em discussão, a qual foi por ela reconhecida (DJE de 8/5/2008).

O Subprocurador-Geral da República Roberto Monteiro Gurgel Santos opinou pelo conhecimento e desprovimento do RE (fls. 135-139).

É o relatório.

Recurso Extraordinário 566.259 Rio Grande do Sul

VOTO

O Sr. Ministro **RICARDO LEWANDOWSKI** (Relator): A matéria sob análise tem como referência o art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal,¹ acrescido pela Emenda Constitucional 33/2001, que estabelece a imunidade das receitas decorrentes de exportação, relativamente às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico.

A discussão, neste RE, cinge-se a saber se essa imunidade alcança ou não a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – CPMF, que recai sobre receitas decorrentes de exportação.

Bem examinada a questão, entendo que a resposta é, *data venia*, negativa.

Com efeito, nada há no referido dispositivo constitucional que autorize a inclusão da CPMF, no âmbito da referida imunidade, visto tratar-se de contribuição destinada ao custeio da Seguridade Social, mais especificamente, da Previdência Social, do Fundo Nacional de Saúde e do Fundo de Combate à Erradicação da Pobreza, nos termos dos arts. 74, 75, 79 e 80 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, cuja disciplina se contém no art. 195 da Constituição.

Em se tratando de imunidade tributária, segundo tem assentado esta Suprema Corte, a interpretação do texto normativo há de ser não apenas restritiva, mas sobretudo, teleológica, devendo o exegeta atentar para os fins que o legislador buscou lograr com benesse fiscal.²

Nesse sentido, diz Humberto Ávila que

“a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem normalmente aplicado as normas relativas à imunidade, de modo teológico, no sentido de examinar os fins subjacentes às normas constitucionais, de sorte a abranger na imunidade os fatos necessários à garantia dos fins públicos referentes às imunidades...”³

1. “Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observando o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que ajude o dispositivo.

(...)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio de que trata o caput deste artigo:

“1 – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;”

2. CF, dentre outros, RE 170.784, Rel. Min. Marco Aurélio, Redator para o acórdão, Min. Nelson Jobim; RE 424.819, Rel. Min. Gilmar Mendes; e RE 169.625, Rel. Min. Maurício Corrêa.

3. ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p 215.

JURISPRUDÊNCIA

O inciso I do § 2º do art. 149, como se sabe, teve como escopo incentivar as exportações brasileiras, contribuindo para o bom desempenho do balanço de pagamentos do País e, em conseqüência, para o desenvolvimento econômico nacional, mediante a desoneração das receitas oriundas dessas atividades, mas tão-somente quanto às contribuições expressamente referidas no caput do art. 149 da Carta Magna, dentre as quais não se inclui a CPMF em face de sua destinação e regramento especialíssimos.

Sim, porque, nas palavras de Hamilton dias de Souza

“As contribuições especiais para a seguridade social têm regime jurídico, em parte, diverso das demais, não se sujeitando, por exemplo, aos princípios da anterioridade de que trata p art. 150, III, b, da CF, mas sim à regra do art. 195, § 6º”⁴

É bem verdade que as movimentações financeiras são fatos que decorrem das receitas, mas com estas, obviamente, não se confundem, eis que ambas consubstanciam hipóteses de incidência tributária diversas.⁵

A hipótese de incidência da CPMF, como se sabe é a movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira, a teor do art. 74 ADCT, inserido pela Emenda Constitucional 12/1996, cujo regulamento, no plano infraconstitucional, é dado pela Lei 9.311/96, modificada pela Lei 9.539/97, nada tendo a ver, a não ser indiretamente, com as receitas resultantes de exportação. Do ponto de vista jurídico-tributário referem-se imponentes distintos.

Como corretamente assinalou o digno magistrado de primeiro grau, Rafael Farinatto Aymone, ao sentenciar,

“receita’ e ‘movimentação financeira’ são realidades fáticas e base econômica absolutamente distintas, que, à míngua de expressa previsão constitucional, não podem merecer o mesmo tratamento tributário, sob pena de estender-se a imunidade para situação não prevista na Constituição Federal”.

Ademais, se levada às últimas conseqüências a interpretação que a recorrente pretende conferir ao inciso I do § 2º do art. 149, chegar-se-ia à absurda conclusão de que todo e qualquer fato econômico ou financeiro decorrente das receitas de exportação, ainda que remotamente com elas relacionado, a exemplo da contribuição previdenciária sobre a folha de salários, também estaria abrangido pela norma imunizante.

O tema já foi objeto de estudo por parte de diversos especialistas, dentre os quais Leandro Paulsen, que assim se pronunciou sobre ele:

4. SOUZA, Hamilton Dias de Contribuições para a Seguridade Social. In. MARTINS, Ives Gandra (org.). Curso de Direito Tributário. Vol. 2. 5ª Ed. Belém CEJUP, 1997, p. 121

5. Para MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 22ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 166, é a “a situação [contida na lei] necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária”.

“A imunidade das receitas, note-se, alcança os tributos que incidem sobre a tal base econômica tão-somente. Não se pode pretender aplicá-la à CPMF e a outras contribuições que não incidem sobre a ‘receita.’”⁶

De outra parte, anoto que o financiamento da Seguridade Social encontra arrimo no princípio da solidariedade. Esse fundamento foi bem explorado no RE 227.832/PR, cujo relator, o Ministro Carlos Velloso, valeu-se de uma interpretação sistemática para restringir o alcance do § 3º do art. 155 da Constituição, em sua redação original, concluindo pela incompatibilidade entre o mencionado princípio e a concessão de imunidade no tocante a contribuições sociais, no caso de empresa de grande porte, de mineração, de eletricidade, de telecomunicações e distribuidoras de derivados de petróleo.

E no RE 144.971/DF, que tratava de questão semelhante, o Ministro Carlos Velloso, destacou em seu voto trecho de pronunciamento do Tributarista Sacha Calmon Navarro Coelho, abaixo transcrito, que aponta na mesma direção:

“Dizer que o art. 155 § 3º da CF barra as CONTRIBUIÇÕES PARAFISCAIS, mormente as sociais, seria o mesmo que dizer dispensados da mantença da seguridade social e das contribuições do art. 149 da Carta, as empresas de mineração, as concessionárias de energia elétrica, a indústria e o comércio de combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos, o que seria um ABSURDO LÓGICO, altamente atentatório aos princípios da capacidade contributiva (art. 145, § 1º) e da igualdade tributária (art. 150, II), sem falar no art. 195, ‘caput’ da CF que defere a TODOS o dever de contribuir para seguridade social”.

Isso significa dizer que, quando se cuida de reconhecer a imunidade relativamente a contribuições sociais, é previsto sempre sopesar valores, sendo escusado dizer que o valor solidariedade prepondera sobre qualquer outro de cunho econômico, visto estar ele diretamente referenciado ao postulado da dignidade humana, pilar sobre o qual se assenta o próprio arcabouço republicano. Por isso mesmo é que o art. 195 da Carta Magna estabelece que a “seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta a indireta, nos termos da lei (...)”.

Convém consignar, por fim, que o art. 85 do ADCT, introduzido pela Emenda Constitucional 37/02 – portanto posterior à EC 33/01 – previu, de forma minuciosa, diversas hipóteses de não-incidência da CPMF, sem fazer qualquer menção às receitas decorrentes de exportação, silêncio eloqüente que, à toda evidência precisa ser levado em consideração para a correta exegese do dispositivo sob exame.

Isso posto, conheço do recurso extraordinário, mas nego-lhe provimento.

6. PAULSEN, Leandro. Direito Tributário. 8ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 182.

JURISPRUDÊNCIA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 566.259-4 RIO GRANDE DO SUL

VISTA

A Sra. Ministra Ellen Gracie – Senhor Presidente, se assim me autorizem os colegas, gostaria de antecipar pedido de vista, tal como fiz anteriormente, da semana passada, relativamente aos REs nº 474.132, relatoria de Vossa Excelência, e nº 564.413, de relatoria do Ministro Marco Aurélio.

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 566.259-4

PROCED.: RIO GRANDE DO SUL

RELATOR: MIN. RICARDO LEWANDOWSKI

RECTE. (S) : A. GUERRA S/A IMPLEMENTOS E RODOVIÁRIOS

ADV. (S/A) : LUCAS BRAGA EICHENBERG E OUTRO (A/S)

ADV. (S/A) : DANIEL LACASA MAYA

RECDO. (S/A) : UNIÃO

ADV. (S/A) : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Decisão: Após o voto do Senhor Ministro Ricardo Lewandowski (relator), conhecendo e negando provimento ao recurso, pediu vista dos autos a Senhora Ministra Ellen Gracie. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Menezes Direito. Falou pela recorrente o Dr. Daniel Lacasa Maya. Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes. Plenário, 11.12.2008.

Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes. Presentes à sessão os Senhores Ministros Marco Aurélio, Ellen Gracie, Cezar Peluso, Carlos Britto, Joaquim Barbosa, Ricardo Lewandowski, Eros Grau, Cármen Lúcia e Menezes Direito.

Procurador-Geral da República, Dr. Antônio Fernando Barros e Silva de Souza.

Luiz Tomimatsu
Secretário

12/08/2010

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 566.259 RIO GRANDE DO SUL

VOTO – VISTA

A Senhora Ministra Ellen Gracie: 1. Solicite vista para melhor analisar a extensão da imunidade estabelecida pelo art. 149, § 2º, I, da CF, que dispõe:

“Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observando o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

...

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Parágrafo acrescido pela EC 33/01)

“I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;”

Discute-se se a norma é aplicável à CPMF.

2. O recurso Extraordinário que ora se aprecia é de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, que votou pelo desprovisionamento do recurso da empresa contribuinte para que a imunidade não alcance as movimentações financeiras (CPMF).

3. A competência para a instituição de contribuições ditas especiais – por oposição às contribuições de melhoria – é outorgada pelo art. 149 e pelo art. 149-A da Constituição Federal, contando, ainda, com algum detalhamento em outros dispositivos, como os arts. 177, § 4º, e 195.

Tal espécie de tributo caracteriza-se por impor a um determinado grupo de contribuintes – ou, potencialmente, à toda a sociedade, no que diz respeito às contribuições de seguridade social – o custeio de atividades públicas que lhes digam respeito voltadas à realização de fins constitucionalmente estabelecidos.

Nesse sentido é que o art. 149 permite a instituição de contribuintes como instrumento da atuação da União nas áreas social, de intervenção no domínio econômico e do interesse de categorias profissionais ou econômicas, bem como autoriza os Estados, o Distrito Federal e os Municípios a instituírem contribuições previdenciárias para o custeio de regime próprio de previdência e, finalmente, o art. 149-A dá competência aos Municípios e ao Distrito Federal para que institua contribuição para o custeio da iluminação pública.

Pertinentes, no ponto, detalhar a classificação das contribuições especiais, com amparo no Texto Constitucional:

“Contribuições especiais 1. sociais 1.1 gerais (art. 149, primeira parte e §§ 2º, 3º e 4º, e art. 212, § 5º) 1.2. de seguridade social 1.2.1.ordinárias (art. 149, primeira parte e §§ 2º, 3º e 4º, c/c art. 195, I, II, III e 239) 1.2.2. residuais (art. 149, primeira parte, c/c art. 195, § 4º) 1.2.3. de previdência do funcionalismo público estadual, distrital e municipal (40 e 149, § 1º) 1.2.4. temporária (art. 149, primeira parte, da CF c/c art. 74 a 90 do ADCT) 2. de intervenção no domínio econômico (art. 149, segunda parte e §§ 2º, 3º e 4º e art. 177, § 4º) 3. do interesse das categorias profissionais ou econômicas (art. 149, terceira parte) 4. de iluminação pública municipal e distrital (art. 149-A)”.

Vê-se, de pronto, que as contribuições ditas sociais se subdividem em gerais e de seguridade social. Estas são as contribuições sociais voltadas a atuação relacionadas a

JURISPRUDÊNCIA

saúde, a assistência social e a previdência, conforme se infere do Capítulo II (Da Seguridade Social) do Título VIII (Da Ordem Social) da Constituição Federal. Aquelas, as gerais, por exclusão, são as que dizem respeito aos âmbitos de atuação definidos nos demais capítulos daquele Título VIII, como, por exemplo, os da educação, da cultura e do desporto.

A contribuição em discussão nos presentes autos é a contribuição de seguridade social. A CPMF tem suporte nos arts. 74 a 90 do ADCT. Foi uma contribuição temporária diversas vezes prorrogada e que vigeu até dezembro de 2007. Inicialmente destinada a ações e serviços de saúde (art. 74, § 3º, do ADCT), posteriormente passou a custear também a previdência social e as ações de combate e erradicação da pobreza (art. 75, § 2º, e 84, § 2º, também do ADCT).

Às contribuições de seguridade social aplicam-se as normas mais gerais constantes do art. 149 da CF, relativas a quaisquer contribuições sociais, e as normas especiais que complementam seu regramento constitucional, como é o caso do art. 195 da CF, que detalhou as bases econômicas a serem tributadas para fins de custeio da seguridade social, e os arts. 74 a 90 do ADCT, que ensejaram a instituição da CPMF como contribuição temporária cumulativa.

Há, pois, entre o art. 149 da CF, de um lado, e os arts. 195 e 239 da CF e 74 a 90 da CF e 74 a 90 do ADCT, de outro, uma relação de complementaridade, de modo que os fundamentos constitucionais específicos da PIS, da COFINS, da CSLL e da CPMF não tornam inaplicáveis às mesmas o art. 149, inclusive seu § 2º, I, acrescido pela EC 33/01.

Sujeitas que estão tais contribuições, no que lhes for aplicável, ao art. 149, § 2º, I, da CF, cabe verificar o alcance deste dispositivo.

4. A EC 33/01, ao acrescentar o § 2º, inciso I, ao art. 149 da CF, dispôs que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico “não incidirão” sobre as receitas de exportação. O texto Constitucional, como se vê, não faz uso do termo imunidade. Mas a Jurisprudência deste Tribunal considera imunidade toda norma constitucional que vede a instituição de tributo, estabeleça “isenção”, determine não-incidência ou, mediante ou mediante o emprego de qualquer outra expressão, proíba determinada tributação, do que é exemplo o entendimento adotado por ocasião do julgamento da ADI 2.028-DF acerca do conteúdo do art. 195, § 7º, da CF, que estabeleceu imunidade valendo-se impropriamente do termo “isenção”. Isso porque as vedações ou proibições constitucionais à tributação constituem normas de (in)competência tributária a serem observadas pelos entes políticos.

Efetivamente, a competência tributária é definida pelo Texto Constitucional utilizando-se tanto de normas que autorizam a instituição de tributos (normas positivas ou concessivas de competência tributária) como de normas que vedam ou proíbem a tributação (normas negativas de competência tributária ou normas de incompetência tributária).

As normas negativas (imunidade) combinam-se com as normas concessivas para moldar a competência tributária. Não constituem, pois, propriamente, normas limitadoras, mas definidoras dos lindes da competência. Isso porque as normas concessivas e proibitivas são de mesmo nível e incidem simultaneamente. A competência consubstancia-se no produto da aplicação conjunta das normas concessivas e negativas. Assim como o

conteúdo do direito de propriedade vem moldado constitucionalmente por sua função social, a competência tributária não pode ser visualizada senão com suas delimitações constitucionais.

5. E mais: cuida-se de uma imunidade objetiva.

No ponto, valho-me da lição da Desembargadora Federal Regina Helena Costa, em sua obra Curso de Direito Tributário, Saraiva, 2009, p. 81:

“Uma segunda classificação considera como critério de distinção das normas imunitórias a forma previsão ou modo de sua incidência. A utilidade dessa distinção volta-se para a determinação da extensão dos efeitos da exoneração constitucional. Consoante esse critério, as imunidades podem ser subjetivas ou objetivas. As imunidades subjetivas ou pessoais são aquelas outorgadas em razão da condição de determinadas pessoas; recaem sobre sujeitos. Nestas impende registrar a presença de elementos objetivos – patrimônio, renda, ou serviços relacionados com as finalidades essenciais das entendidas beneficiárias ou delas decorrentes (art. 150, § 2º e 4º) -, mas tão somente como elementos balizadores da subjetividade considerada. São outorgadas em função da natureza jurídica da pessoa ou, mesmo, em consideração ao papel socialmente relevante que desempenha. A imunidade subjetiva é, assim, atributo da personalidade jurídica de certos entes. [...] As imunidades objetivas ou reais, por seu turno, são aquelas concedidas em função de determinados fatos, bens ou situações; recaem sobre coisas. É certo que também beneficiam pessoas, mas não são outorgadas em função delas.”

Acresço, apenas, que a imunidade objetiva recai sobre bens, atividades, operações ou grandezas que se pretenda excluir da possibilidade de tributação.

No caso do art. 149, § 2º, I, da CF, a imunização das “receitas de exportação” e não das “empresas exportadoras” torna claro que se trata de uma imunidade objetiva, o que é relevante para a sua interpretação, como se verá.

6. Para a interpretação das imunidades, enquanto normas negativas de competência, cabe ter em conta, em primeiro lugar, o que já foi afirmado por esta Excelsa Corte quando do julgamento do RE 166.772-9, em que foi definida a necessidade de atenção ao sentido técnico das palavras utilizadas pelo constituinte. O art. 110 do CTN, aliás, é expresso no sentido de que sejam observados as definições, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e forma de direito privado utilizados pela Constituição para definir ou limitar competências tributárias.

A compreensão da amplitude da regra de imunidade não pode estar dissociada dos limites semânticos dos termos utilizados para estabelecê-la e da sua percepção harmônica com o sistema constitucional, sem alargamentos ou restrições. Não há que se dizer que as imunidades, como a do art. 149, § 2º, inciso I, mereçam interpretação ampliativa ou restritiva. Cabe os intérpretes ser fiel ao sentido e à extensão da norma tal qual ela se apresenta.

Note-se que, enquanto algumas imunidades estão a serviço de garantias fundamentais (a dos livros, em prol da livre manifestação do pensamento; a dos templos, em prol da liberdade de crença), o art. 149, § 2º, I, limita-se a elevar ao nível constitucional norma de desoneração das exportações, anteriormente veiculada mediante dispositivos das leis do PIS e da COFINS.

Há de se ter em conta, ainda, que o custeio da seguridade social é regido pelo princípio da universalidade do custeio e organizado tendo como objetivo a diversidade da base de financiamento, nos termos dos art. 194 e 195 da Constituição, de modo que não se deve buscar interpretação que contrarie tais preceitos, reduzindo o custeio. Aliás foi justamente com fundamento na previsão constitucional de que “a seguridade social será financiada por toda a sociedade” que esta Corte considerou abrangido pelo vocábulo “empregador”, constante da redação original do art. 195, I, da CF, inclusive “a pessoa jurídica empregadora em potencial” (RE 249.841-AgR, de minha relatoria).

O fato de cuidar-se de uma imunidade objetiva, por fim, também orienta o intérprete.

Isso porque as imunidades objetivas visam, como já se viu, a preservar da tributação determinadas grandezas, atividades ou operações consideradas em si mesmas, independentemente de que as realize ou detenha.

Lembro que, mesmo para a imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, de que cuida o art. 150, VI, d, da CF, que está a serviço da liberdade pública de manifestação do pensamento, o entendimento desta Corte sempre foi no sentido de reconhecer seu caráter objetivo, negando a possibilidade de extensão às editoras, autores e empresas jornalísticas, cuja tributação do lucro é mantida (RE 206.774, 1ª Turma, rel. Min. Ilmar Galvão, ago/99). Ou seja, entende-se que, se a imunidade é dos livros, somente a operação ou atividade desenvolvida por empresas editoras ou jornalísticas, tampouco o lucro destas.

Não há que se pretender, pois, com fundamento específico na imunidade das “receitas de exportação”, que é imunidade objetiva, a desoneração ampla das empresas exportadoras, como se de uma imunidade subjetiva se tratasse. A imunidade objetiva em questão é restrita à grandeza que foi excluída à tributação pelo art. 149, § 2º, I, da CF.

Colocadas tais premissas, é necessário verificar o que se deve entender por “receitas de exportação”.

Para O art. 149, § 2º, I, refere-se às receitas de exportação, qualificadas, assim, pela sua origem.

Conceitualmente, receitas são os ingressos que a pessoa jurídica aufer e que se incorporam ao seu patrimônio, não se restringindo à noção de faturamento (receita percebida na realização do seu objetivo ou atividade típica), mas abarcando também o produto de operação financeira e de qualquer outra natureza, desde que revelador de capacidade contributiva.

Exportação, por sua vez, é a operação de envio ou prestação de bem ou serviço ao exterior.

Receita de exportação, pois, é o ingresso proveniente de uma operação de exportação de bem ou serviço.

Para o seu cotejo com outras bases econômicas, vejamos a inserção de tal dispositivo no texto constitucional.

Sobreveio o § 2º do art. 149 por força da EC 33/01, que acresceu à Constituição, simultaneamente, diversas normas relativas às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, entre as quais: a) a imunidade das receitas de exportação; b) a autorização para instituição de contribuições sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; c) a definição da base tributável quando da adoção de alíquota específica.

Em todas essas normas, ressaltado, utilizou-se de termos técnicos, ora referindo as receitas de exportação, ora a importação, o faturamento, a receita bruta, o valor aduaneiro.

Ademais, ao estabelecer a imunidade das receitas de exportação às contribuições sociais, o art. 149, § 2º, I, teve o efeito também de editar o regime jurídico das próprias contribuições de seguridade social, cujo detalhamento constitucional, constante no art. 195, com a redação da EC 20/98, já utilizava conceitos como os de faturamento ou receita, folha de salários e lucro, distinguindo, com isso, cada qual do outro.

Não há que se confundir, pois, a receita com as demais bases econômicas.

O que se admite, por certo, é considerar como receita o que receita efetivamente é, ainda que parcial. Assim é que consubstanciam receita, indiscutivelmente, e.g., a receita da venda de mercadorias e serviços ou de outras atividades objeto da empresa, normalmente conceituada como faturamento, e a receita, como ingresso que se incorpora ao patrimônio, justifica o tratamento.

Mas o raciocínio de que a receita abrangeria todas as demais bases, por ser mais ampla, não é juridicamente consistente. Isso porque cada base econômica tem tratamentos constitucionais e infraconstitucional distintos, ensejando a instituição e cobrança de tributo específico.

Assim é que coexistem o PIS e a COFINS, de um lado, com a CSLL, de outro, e, ainda, com as contribuições previdenciárias que incidem sobre a folha e demais pagamentos a pessoa física por trabalho prestado, isso sem falar na contribuição do importador, para ficar apenas naquelas embasadas diretamente no art. 195 da CF. Cada uma das bases econômicas tributadas por tais contribuições é tomada numa perspectiva distinta.

Entender que todas as bases estão abrangidas pela noção da receita implicaria tornar sem sentido a coexistência entre as alíneas do art. 195, I, da CF, comprometendo a compreensão do Texto Constitucional e da Legislação tributária.

Sob o ponto de vista estritamente econômico, podemos admitir que a tributação sempre recai sobre a receita, ora auferida (tributos que agravam os ingressos), ora consumida (tributos indiretos suportados na aquisição de bens), ora acumulada (tributos sobre o patrimônio). Mas tal noção, importante para a elaboração de políticas fiscais, é de todo insuficiente para lidar-se com as competências e com as leis tributárias.

No Direito Tributário, segmenta-se a riqueza para fins de distribuições do ônus tributário fazendo-se com que inicie em atenção a inúmeros fatos geradores reveladores de capacidade contributiva. Embora todos tenham cunho econômico, retratam modos ou momentos de revelação de riqueza distintos.

A falta de comprometimento com o sentido técnico tributário dos termos renda, lucro e folha de salário, entre outros construídos ao longo do tempo por este próprio Tribunal e operados pelo Fisco e pelos contribuintes, faz com que se perca os instrumentos jurídicos necessários à aplicação do Direito Tributário. E isso em prol de uma descabida simplificação econômica dos fatos, de nenhuma validade jurídica.

Não há, pois, como considerar que as normas de competência tributária utilizam-se de vários critérios, entre os quais o de indicarem as bases econômicas tributáveis e, em muitos casos, como o presente, as imunes à tributação. Tais bases econômicas ou materialidade condicionam o exercício da tributação e, pois, a instituição e cobrança dos tributos. Têm, assim, de ser consideradas em conformidade com o seu sentido próprio.

JURISPRUDÊNCIA

Por derradeiro vale destacar que a imunidade em questão constitui elevação, ao nível constitucional, de parte da política de desoneração das exportações que já vinha sendo praticada pela própria União mediante a concessão de benefícios fiscais. O art. 7º da LC 70/01 e o art. 14 da MP 2.158-35/01 estabeleceram isenções das receitas de exportação às contribuições COFINS e PIS, o que também foi reproduzido nos art. 5º, I, da Lei 10.637/02 e 6º, I, da Lei 10.833/03, relativos ao PIS e à COFINS não-cumulativos.

Com a constitucionalização, não apenas se consolida a desoneração em diploma superior, como se suprime a própria possibilidade de tributação das receitas de exportação.

Tem, pois, o art. 149, § 2º, I, da CF seu campo de aplicação próprio, somando-se, aliás, às outras imunidades relacionadas à exportação no texto constitucional, todas estabelecidas em relação a determinada base ou tributo; nenhuma, genérica. As imunidades das exportações a impostos, e.g., não constam dos incisos do art. 150 (imunidades genéricas a impostos), mas de dispositivos constitucionais específicos, como o art. 153, § 3º, III (IPI), e o art. 155, § 2º, a (ICMS).

Relativamente às contribuições sociais de seguridade social, conclui-se que podem recair, entre outras bases, sobre a receita (art. 195, I, b, da CF), ressalvadas as receitas de exportação, imunizadas que estão (art. 149, § 2º, I, da CF).

Vejamos o tributo questionado na presente ação.

A CPMF foi instituída com suporte nos artigos 74 a 90 do ADCT, recaindo sobre a base econômica “*movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira*”.

Não há como considerá-la como abrangida pela noção de receita de exportação. Constitui, isto sim, base econômica de natureza diversa, que considera a movimentação e transmissão de riqueza por outra perspectiva.

Além disso, a extensão da imunidade do art. 149, § 2º, I da CF à CPMF acabaria por desconsiderar o art. 85 do ADCT, acrescentado à Constituição pela EC 37/02, que trouxe rol exaustivo das operações imunes à CPMF, nele não inserido nem ressalvando as realizadas com recursos provenientes de exportação.

Tenho, pois, que a imunidade das receitas de exportação não se aplica à CPMF.

Ante todo o exposto, **nego provimento** ao Recurso Extraordinário.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 566.259 RIO GRANDE DO SUL

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Presidente, a previsão constitucional é única: há imunidade, quanto a contribuições, considera a receita.

Indago: e a movimentação da receita não está sujeita a imunidade? Incidindo o tributo, esvazia-se, sob a minha óptica, a previsão constitucional, porque, quando o texto constitucional se refere a imunidade relativamente a receita, logicamente caso haja, quanto a essa, uma movimentação, ela não fica sujeita à CPMF, a esse tributo específico, a essa contribuição.

Reafirmo o ponto de vista que já tinha externado no processo anterior.

12/08/2010

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 566.259 RIO GRANDE DO SUL

VOTO

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO (PRESIDENTE) – Eu também, como o devido respeito, acompanho o Ministro Marco Aurélio, porque reconheço a imunidade, de qualquer maneira, em qualquer tributo. De modo que dou provimento.

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 566.259

PROCED.: RIO GRANDE DO SUL

RELATOR : MIN. RICARDO LEWANDOWSKI

RECTE. (S) : A. GUERRA S/A IMPLEMENTOS RODOVIÁRIOS

ADV. (A/S) : LUCAS BRAGA E EICHENBERG E OUTROS (A/S)

ADV. (A/S) : DANIEL LACASA MAYA

RECD. (A/S) : UNIÃO

ADV.(A/S) : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Decisão: Após o voto do Senhor Ministro Ricardo Lewandowski (Relator), conhecendo e negando provimento ao recurso, pediu vista dos autos a Senhora Ministra Ellen Gracie. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello e, neste julgamento, o Senhor Ministro Menezes Direito. Falou pela recorrente o Dr. Daniel Lacasa Maya. Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes. Plenário, 11.12.2008.

Decisão: O Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Relator, negou provimento ao recurso extraordinário, contra os votos dos Senhores Ministros Marco Aurélio e Cezar Peluso (Presidente), que lhe davam provimento. Plenário, 12.08.2010.

Presidência do Senhor Ministro Cezar Peluso. Presentes à sessão os Senhores Ministros Celso de Mello, Marco Aurélio, Ellen Gracie, Gilmar Mendes, Ayres Britto, Joaquim Barbosa, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia e Dias Toffoli.

Vice-Procuradoria-Geral da República, Dra. Deborah Macedo Duprat de Britto Pereira.

Luiz Tomimatsu

Secretário

(Ementa publicada no DJe de 22/09/2010).

IPI. ROUBO DE CARGA APÓS A SAÍDA DO PRODUTO DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL.

RECURSO ESPECIAL Nº 734.403 - RS (2005/0042482-4)

RELATOR	:	MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES
RECORRENTE	:	PHILIP MORRIS BRASIL S/A
ADVOGADO	:	MARCELO REINECKEN DE ARAUJO E OUTRO(S)
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL
PROCURADORES	:	JOSE CARLOS COSTA LOCH E OUTRO(S)
		CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO

EMENTA

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, após o voto-vista regimental do Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, ratificando seu voto, por maioria, conhecer em parte do recurso e, nessa parte, negar-lhe provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator. Vencidos os Srs. Ministros Castro Meira e Herman Benjamin.

Os Srs. Ministros Eliana Calmon e Humberto Martins votaram com o Sr. Ministro Relator.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Humberto Martins.
Brasília (DF), 22 de junho de 2010.

MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES, Relator

RECURSO ESPECIAL Nº 734.403 - RS (2005/0042482-4)

RELATOR	:	MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES
RECORRENTE	:	PHILIP MORRIS BRASIL S/A
ADVOGADO	:	MARCELO REINECKEN DE ARAUJO E OUTRO(S)
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL
PROCURADORES	:	JOSE CARLOS COSTA LOCH E OUTRO(S)
		CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator): Trata-se de recurso especial interposto por PHILIP MORRIS BRASIL S/A, com fundamento na alínea “a” do inc. III do art. 105 da Constituição da República de 1988, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que entendeu que o fato gerador do IPI ocorre 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 ser inaplicável o art. 174, V, do RIPI-98 (Decreto n. 2.637/98) ao caso dos autos e, por fim, afirmou não haver previsão legal determinando a anulação, mediante estorno de créditos, para produtos finais furtados ou roubados, devendo ser mantida a exigência fiscal (fls. 3577/3585).

Os embargos de declaração interpostos foram rejeitados (fls. 3592/3595).

Em suas razões recursais sustenta violação ao art. 535 do CPC, por acreditar ter havido contradição no acórdão recorrido. Ainda aponta afronta ao art. 174, inciso V, do Regulamento do IPI (Decreto n. 2.637/98 - regulamenta o art. 25, §§1º e 3º, da Lei n. 4.502/64, com a redação dada pelo Decreto-Lei n. 1.136/70 e Lei n. 7.798/89), e aos princípios da não-cumulatividade e do não-confisco. Alega que não se mostra subsistente a exigência do IPI porque restou insatisfeita a operação mercantil que lhe deu azo e que a legislação prevê a anulação do crédito de IPI na escrita fiscal do contribuinte no caso de roubo ou furto de insumos e, também, de produtos finais justamente diante da impossibilidade de ocorrência do fato gerador. Entende que se o produto final foi roubado o fato gerador do IPI não ocorreu, pois, muito embora tenha ocorrido a saída da mercadoria do estabelecimento comercial do fabricante, não ocorreu a concretização da operação mercantil. Por fim, requer a reforma do acórdão recorrido (fls. 3600/3616).

Contra-razões apresentadas às fls. 3674/3679.

O juízo de admissibilidade foi positivo na origem (fl. 3690) e o recurso foi regularmente processado.

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 734.403 - RS (2005/0042482-4)

EMENTA

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.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator): Antes de adentrar ao exame do recurso, esclareço a situação fática do ocorrido nos presentes autos.

Consta das fls. 38/43 a lavratura de Auto de Infração em 17.11.1998 contra a empresa PHILIP MORRIS BRASIL S/A, recorrente, por ter efetuado estorno de débitos de IPI relativo a mercadorias saídas do seu estabelecimento e que foram posteriormente roubadas, fatos geradores nos períodos de novembro de 1993 a setembro de 1998. De observar que os fatos geradores ocorridos até 25.6.1998 estão sob a égide do RIPI-82 (Decreto n. 87.891/82) e os fatos geradores ocorridos a partir de 26.6.1998 estão sob o regramento do RIPI-98 (Decreto n. 2.637/98).

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 (fls. 3578/3582).

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 (fls. 3510/3511).

Em sede de apelação a sentença foi confirmada pelo Tribunal de Origem 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 haver previsão legal determinando a anulação, mediante estorno, para produtos finais furtados ou roubados, devendo ser mantida a exigência fiscal (fls. 3577/3585).

Foram interpostos embargos de declaração do acórdão a fim de que fosse declarada o conteúdo do art. 174, V, do RIPI-98. Esses embargos restaram rejeitados (fls. 3592/3595).

O tema chega para exame em sede de recurso especial.

Na preliminar de mérito, o contribuinte invoca violação ao art. 535, do CPC, ao argumento de que a Corte de Origem não se manifestou, quando provocada, a respeito da correta interpretação do art. 174, V, do RIPI – 98 (Decreto n. 2.637/98) que, no seu entender, abrange também os casos de roubos de produtos e não só os de roubos de insumos, como constatou o acórdão recorrido.

Essa preliminar merece ser afastada, pois inexistente a alegada violação do art. 535 do CPC. Conforme se depreende do julgado recorrido, houve expressa análise do emprego do art. 174, V, do RIPI-98, ao presente caso, análise esta que culminou com a constatação de sua impertinência, pois não versa sobre o produto final. Transcrevo (fls. 3578/3579, grifo nosso):

A embargante afirma, ainda, que seria aplicável ao caso dos autos a regra constante do artigo 174, V do RIPI/98. Contudo, tenho que não lhe assiste razão.

O artigo 174 está inserido no Regulamento no capítulo IX, dos Créditos, Seção III, da Escrituração dos Créditos, sob o título Anulação do Crédito, dispondo, *in verbis*:

(...)

Primeiramente, cumpre ressaltar que todas as hipóteses de anulação do crédito, mediante estorno fiscal, configuram situações excepcionais, e como tal devem ser reconhecidas. Ainda, também se pode verificar que nenhuma das hipóteses - salvo as de

produtos devolvidos, de imposto destacado e de produtos de origem estrangeira, que configuram casos específicos de submissão ao IPI – diz respeito ao produto final, à mercadoria industrializada. Os demais incisos dizem respeito a matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem e bens de produção, ou seja, a insumos para o produto final.

A posição dos dispositivos numa norma, muito pode nos dizer sobre seu alcance, sendo um dos critérios mais usuais na interpretação das normas. Tanto é verdade, que podemos verificar que nos códigos de parte geral e especial, a primeira informa toda a segunda, por exemplo. Incisos, parágrafos e alíneas dizem respeito ao *caput* do artigo a que estão vinculados, não se interpretando isoladamente.

Assim, o fato do dispositivo 174, V estar inserido entre as regras excepcionais de anulação do crédito de IPI, juntamente com os demais dispositivos relativos a bens de produção, a matérias-primas, a produtos intermediários, a material de embalagem, **e outros produtos “empregados em outros” – insumos de uma maneira geral** – já seria indício suficiente a sinalizar sua interpretação, **uma vez que não diz respeito a produto final.**

Todavia, para se interpretar tal artigo, se prescinde de análise dessa natureza, tendo em vista a clareza de sua redação.

Ora, o dispositivo é inteligível: será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem e quaisquer outros produtos empregados em outros produtos, que hajam sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados. Ou seja, diz respeito a insumos e não a produto final.

O indigitado inciso, assim como aqueles constantes do mesmo artigo, não diz respeito à mercadoria final, puramente, que seria objeto de furto, roubo, inutilização ou deterioração. Se a lei não diz produto final -mercadoria já fora do estabelecimento industrial - podendo tê-lo dito, não há que se estender seu alcance, por interpretação, tendo em vista a natureza da matéria envolvida, que deve ser sempre interpretada restritivamente.

Sendo assim, reitero, fica afastada a violação ao art. 535, do CPC.

Afasto também o conhecimento do recurso em relação à invocação do princípio do não-cumulatividade (art. 153, §3º, II, da CF/88) e ao princípio do não-confisco (art. 150, IV, da CF/88), visto que ambos são de ordem constitucional, o que inviabiliza a instância especial já que a competência desta Corte se restringe à uniformização de legislação infraconstitucional (art. 105, III, da CF), não podendo haver usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal – STF.

Conheço do recurso quanto à alegada violação ao 174, inciso V, do Regulamento do IPI (Decreto n. 2.637/98), que regulamenta o art. 25, §§1º e 3º, da Lei n. 4.502/64, com a redação dada pelo Decreto-Lei n. 1.136/70 e Lei n. 7.798/89.

Quanto ao mérito propriamente dito, a razão **não** está com a contribuinte. Transcrevo o art. 174, do RIPI-98, para melhor trabalhar sua interpretação, *in verbis*:

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):

I - relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, que tenham sido:

a) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos isentos, não-tributados ou que tenham suas alíquotas reduzidas a zero, respeitadas as ressalvas admitidas;

b) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos saídos do estabelecimento industrial com suspensão do imposto nos casos de que tratam os incisos I, VIII, XII, XIII e XIV do art. 40;

c) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos saídos do estabelecimento produtor com a suspensão do imposto determinada no art. 41 (Lei nº 9.493, de 1997, art. 5º);

d) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos saídos do estabelecimento remetente com suspensão do imposto, em hipóteses não previstas nas alíneas “b” e “c”, nos casos em que aqueles produtos ou os resultantes de sua industrialização venham a sair de outro estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, da mesma empresa, ou de terceiros, com alíquota zero, isentos ou não-tributados, respeitadas as ressalvas admitidas;

e) empregados nas operações de conserto, restauração, recondicionamento ou reparo, previstas nos incisos XI e XII do art. 5º;

f) vendidos a pessoas que não sejam industriais ou revendedores;

II - relativo a bens de produção que os comerciantes, equiparados a industrial:

a) venderem a pessoas que não sejam industriais ou revendedores;

b) transferirem para as seções incumbidas de vender às pessoas indicadas na alínea anterior;

c) transferirem para outros estabelecimentos da mesma firma, com a destinação das alíneas anteriores;

III - relativo a produtos de procedência estrangeira remetidos, pelo importador, diretamente da repartição que os liberou a outro estabelecimento da mesma firma;

IV - relativo aos produtos tributados recebidos de estabelecimento industrial ou equiparado a industrial com o imposto destacado e aos quais o estabelecimento receptor venha a dar saída com isenção do imposto ou com alíquota reduzida a zero, respeitadas as ressalvas admitidas.

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;

VI - relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem empregados na fabricação de produtos que voltem ao estabelecimento remetente com direito ao crédito do imposto nos casos de devolução ou retorno e não devam ser objeto de nova saída tributada;

VII - relativo a produtos devolvidos, a que se refere o inciso I do art. 152.

§ 1º No caso dos incisos I, II, V e VI deste artigo, havendo mais de uma aquisição de produtos e não sendo possível determinar aquela a que corresponde o estorno do imposto, este será calculado com base no preço médio das aquisições.

JURISPRUDÊNCIA

§ 2º Os estabelecimentos recebedores dos insumos que, na hipótese da alínea “d” do inciso I, derem saída a produtos não-tributados, isentos ou com alíquota reduzida a zero, deverão comunicar o fato ao remetente, no mesmo período de apuração do imposto, para que, no período seguinte, seja por aquele promovido o estorno.

§ 3º Anular-se-á o crédito no período de apuração do imposto em que ocorrer ou se verificar o fato determinante da anulação, ou dentro de vinte dias, se o estabelecimento obrigado à anulação não for contribuinte do imposto.

§ 4º Na hipótese do parágrafo anterior, se o estorno for efetuado após o prazo previsto e resultar em saldo devedor do imposto, a este serão acrescidos os encargos legais provenientes do atraso.

O crédito do imposto a que se refere o artigo em comento é aquele crédito atribuído ao contribuinte de fato referente ao imposto incidente sobre os produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, quando na situação de contribuinte de direito (veja-se art. 49, do CTN, art. 146, do RIPI-98, e art. 163, do RIPI-2002). Sendo assim, o *caput* do artigo que fala em “crédito do imposto” obviamente se refere ao crédito escritural da empresa obtido na aquisição de produtos (entrada) com o pagamento de IPI e mantido para abatimento do IPI a ser pago na saída desses produtos que tiveram trânsito pela empresa.

Desse modo, em atenção à lógica do princípio da não-cumulatividade, **tal crédito somente pode se referir àquilo que é adquirido pela empresa e não àquilo de dela sai como produto.**

Veja-se que esta interpretação é confirmada pelos demais incisos do mesmo art. 174 do RIPI-98 quando se referem: a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem empregados pelo industrial ou vendidos após serem **adquiridos** com o pagamento de IPI (inciso I); a bens de produção **adquiridos** pelos comerciantes, equiparados a industrial (inciso II); a produtos de procedência estrangeira **adquiridos** por outro estabelecimento de uma mesma firma (inciso III); a produtos tributados **recebidos** de estabelecimento industrial ou equiparado a industrial com o imposto destacado e aos quais o estabelecimento recebedor venha a dar saída com isenção do imposto ou com alíquota reduzida a zero (inciso IV); a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem **adquiridos** e empregados na fabricação de produtos que voltem ao estabelecimento remetente com direito ao crédito do imposto nos casos de devolução ou retorno e não devam ser objeto de nova saída tributada (inciso VI); e a produtos **adquiridos** que venham a ser devolvidos (inciso VII).

Com isto, revela-se a correta interpretação do art. 174, V, do RIPI-98 (adendos gridados):

Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem e quaisquer outros produtos **adquiridos** que hajam sido furtados ou roubados inutilizados ou deteriorados ou, ainda, empregados em outros produtos **que ainda não tenham incidido no fato gerador do IPI** que tenham tido a mesma sorte.

O claro objetivo da norma é proteger o Interesse Público evitando que o contribuinte do IPI se credite de um imposto pago relativo à entrada de um produto que não tenha tido saída tributada do seu estabelecimento **justamente porque foi roubado enquanto nele estava.**

Parte-se, aí, do reconhecimento de que houve quebra na cadeia produtiva, de modo que a razão de ser do creditamento (redução do custo do processo produtivo) deixa de existir porque os insumos roubados não irão integrar nenhum produto final apto a gerar a obrigação pelo IPI. Nessas hipóteses, permitir o creditamento é transferir o prejuízo inerente ao risco da atividade do industrial produtor para a sociedade.

É nesse sentido que a segunda parte do inciso V, do art. 174, do RIPI-98, (“[...] *ou, ainda, empregados em **outros produtos** que tenham tido a mesma sorte*”) deve ser interpretada. Trata-se sempre de produtos que não tiveram saída tributada do estabelecimento justamente porque foram roubados enquanto nele estavam, repito. Se roubados depois da saída (implementação do fato gerador do IPI), houve a tributação e o dispositivo não tem aplicação, devendo permanecer o crédito adquirido com o pagamento do IPI na entrada, sob pena de duplo prejuízo do contribuinte (roubo da mercadoria e anulação do crédito escritural) e aí em clara violação ao princípio da não-cumulatividade.

A lógica aqui é idêntica ao caso dos insumos tributados empregados na industrialização de produtos isentos, não-tributados ou submetidos à alíquota zero, onde a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça (Recurso Representativo da Controvérsia REsp. n. 860.369 - PE, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 25.11.2009) e do Supremo Tribunal Federal (RE. n. 562.980-SC, Pleno, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Rel. para o acórdão Min. Marco Aurélio) firmou o entendimento que inexistente o direito ao creditamento, justamente porque nesses casos a saída do produto não foi tributada.

Observo ainda que, nos casos de furto, roubo, inutilização ou deterioração, o produto efetivamente utilizado no processo industrial foi outro - já que o primeiro foi perdido - e esse outro efetivamente utilizado, quando adquirido com o pagamento de IPI, já gerou crédito escritural correspondente, que será abatido na sua saída quando compõe o produto final. Sendo assim, permitir o creditamento pela entrada do produto que foi roubado significaria permitir um creditamento em duplicidade para um mesmo produto final na saída. Nada que contrarie mais o princípio da não-cumulatividade.

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.

Por outra via, como já indicado, 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. Veja-se (grifo nosso):

Código Tributário Nacional - Lei n. 5.172/66

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.

Lei n. 4.502/64

Art. 2º Constitui **fato gerador** do impôsto:

I - quanto aos produtos de procedência estrangeira o respectivo desembaraço aduaneiro;

II - quanto aos de produção nacional, **a saída do respectivo estabelecimento produtor**.

§ 1º Quando a industrialização se der no próprio local de consumo ou de utilização do produto, fora de estabelecimento produtor, o fato gerador considerar-se-á ocorrido no momento em que ficar concluída a operação industrial.

§ 2º O impôsto é devido **sejam quais forem** as finalidades a que se destine o produto ou **o título jurídico** a que se faça a importação ou **de que decorra a saída** do estabelecimento produtor.

§ 3º Para efeito do disposto no inciso I, considerar-se-á ocorrido o respectivo desembaraço aduaneiro da mercadoria que constar como tendo sido importada e cujo extravio ou avaria venham a ser apurados pela autoridade fiscal, inclusive na hipótese de mercadoria sob regime suspensivo de tributação. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 29 12 2003)

Decreto n. 2.637/98 - RIPI-98

Art. 32. **Fato gerador** do imposto é (Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º):

I - o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira;

II – **a saída de produto do estabelecimento** industrial, ou equiparado a industrial.

Sobre o fato gerador eleito pelo CTN, comenta Aliomar Baleeiro (*in Direito tributário brasileiro*, 11ª. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense, 2000, pp. 338/339):

“[...] o CTN escolheu, para fato gerador, três hipóteses diversas, ou momentos característicos da **entrada da coisa no circuito econômico de sua utilização**. Esta, entretanto, **é indiferente do ponto de vista fiscal**, muito embora na quase totalidade dos casos a mercadoria se destine a comércio”.

Efetivamente, é o próprio RIPI-98 que, em seu art. 33, interpreta o critério temporal da hipótese de incidência eleito, inclusive e excepcionalmente o deslocando, quando necessário, para além da mera saída do produto do estabelecimento industrial ou equiparado - regra geral prevista no art. 32 do mesmo diploma. Veja-se:

Art. 33. Considera-se ocorrido o fato gerador:

I - **na entrega ao comprador**, quanto aos produtos vendidos por intermédio de ambulantes (Lei nº 4.502, de 1964, arts. 2º e 5º, inciso I, alínea “a”, e Decreto-Lei nº 1.133, de 16 de novembro de 1970, art. 1º);

II - na saída de armazém-geral ou outro depositário do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial depositante, quanto aos produtos entregues diretamente a outro estabelecimento (Lei nº 4.502, de 1964, arts. 2º e 5º, inciso I, alínea “a”, e Decreto-Lei nº 1.133, de 1970, art. 1º);

III - na saída da repartição que promoveu o desembaraço aduaneiro, quanto aos produtos que, por ordem do importador, forem remetidos diretamente a terceiros (Lei nº 4.502, de 1964, arts. 2º e 5º, inciso I, alínea “b”, e Decreto-Lei nº 1.133, de 1970, art. 1º);

IV - na saída do estabelecimento industrial diretamente para estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, por ordem do encomendante, quanto aos produtos mandados industrializar por encomenda (Lei nº 4.502, de 1964, arts. 2º e 5º, inciso I, alínea “c”, e Decreto-Lei nº 1.133, de 1970, art. 1º);

V - na saída de bens de produção dos associados para as suas cooperativas, equiparadas, por opção, a estabelecimento industrial;

VI - **no quarto dia da data da emissão da respectiva nota fiscal**, quanto aos produtos que até o dia anterior não tiverem deixado o estabelecimento do contribuinte (Lei nº 4.502, de 1964, arts. 2º e 5º, inciso I, alínea “d”, e Decreto-Lei nº 1.133, de 1970, art. 1º);

VII - **no momento em que ficar concluída a operação industrial**, quando a industrialização se der no próprio local de consumo ou de utilização do produto, fora do estabelecimento industrial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º, § 1º);

VIII - **no início do consumo ou da utilização** do papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, em finalidade diferente da que lhe é prevista na imunidade de que trata o inciso I do art. 18, ou na saída do fabricante, do importador ou de seus estabelecimentos distribuidores, para pessoas que não sejam empresas jornalísticas ou editoras (Lei nº 9.532, de 1997, art. 40);

IX - **na aquisição** ou, se a venda tiver sido feita antes de concluída a operação industrial, na conclusão desta, quanto aos produtos que, antes de sair do estabelecimento que os tenha industrializado por encomenda, sejam por este adquiridos;

X - **na data da emissão da nota fiscal** pelo estabelecimento industrial, quando da ocorrência de qualquer das hipóteses enumeradas no inciso VII do art. 24 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, § 4º);

XI - **no momento da sua venda**, quanto aos produtos objeto de operação de venda que forem consumidos ou utilizados dentro do estabelecimento industrial (Lei nº 4.502, de 1964, arts. 2º e 5º, inciso I, alínea “e”, Decreto-Lei nº 1.133, de 1970, art. 1º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 38);

XII - na saída simbólica de álcool das usinas produtoras para as suas cooperativas, equiparadas, por opção, a estabelecimento industrial.

Parágrafo único. Na hipótese do inciso VII, considera-se concluída a operação industrial e ocorrido o fato gerador na data da entrega do produto ao adquirente ou na data em que se iniciar o seu consumo ou a sua utilização, se anterior à formalização da entrega.

No caso concreto, muito embora não se olvide que a saída do produto está sempre atrelada a uma operação que lhe determina, **não houve esse deslocamento temporal pela legislação, de modo que incide a regra geral no sentido de que o fato gerador se concretizou na saída do produto industrializado do estabelecimento industrial ou equiparado**. Havendo o estabelecimento que arcar com o pagamento do IPI correspondente.

Nesse sentido, ao contrário do que sustenta a contribuinte, não subsiste a comparação feita com o inciso VII, do art. 174, do RIPI-98 (que determina a anulação do crédito do imposto relativo a produtos devolvidos pelo adquirente - ver transcrição acima). Isto

JURISPRUDÊNCIA

porque à anulação do crédito na escrita fiscal do adquirente - contribuinte de fato - corresponde o creditamento do estabelecimento industrial produtor - contribuinte de direito (ver art. 150, do RIPI-98), de modo que a operação é completamente desfeita. Nessa hipótese, o creditamento do estabelecimento industrial produtor somente ocorre porque houve sim o fato gerador (saída do estabelecimento) com o efetivo pagamento do IPI, sendo necessário desfazer seus efeitos. Veja-se que a situação narrada em nada interfere na ocorrência do fato gerador já que tem a nítida característica de benefício fiscal.

Sendo assim, tendo ocorrido o roubo de mercadorias após a saída do produto do estabelecimento industrial ou equiparado, perfectibilizou-se o fato gerador do IPI, de modo que não incide a hipótese prevista no inciso V, do art. 174, do RIPI-98.

Insta salientar que o roubo ou furto de mercadorias é risco inerente à atividade do industrial produtor. Tendo ocorrido o fato gerador do IPI (saída do estabelecimento), o prejuízo sofrido individualmente pela atividade econômica desenvolvida não pode ser transferido para a sociedade sob a forma do não pagamento do tributo devido. Imaginar de forma diferente seria permitir, data máxima vênia, que a pessoa física deixasse de pagar imposto de renda sobre seus rendimentos recebidos (ocorrência do fato gerador) que foram roubados ou furtados durante o ano, ou que os impostos de transmissão deixassem de ser exigíveis se após a transmissão (ocorrência do fato gerador) o bem se perdesse ou fosse destruído.

Não se pode adotar linha interpretativa que transforme o ente público tributante em segurador universal da atividade econômica desenvolvida por todos os sujeitos passivos.

Por fim, ainda que se acolhesse a tese da recorrente no sentido de que o fato gerador do IPI somente estaria completo se a operação mercantil se realizasse, para lhe dar razão seria necessário que a instância de origem, senhora na fixação dos pressupostos fáticos da causa, tivesse se manifestado expressamente a respeito da ocorrência ou não da operação mercantil com o pagamento ou não do preço ajustado. Tal não ocorreu nos autos, pois, tanto em primeira instância quanto em sede de apelação, foi considerado irrelevante o fato de ter ocorrido ou não a operação mercantil.

Ante o exposto, CONHEÇO PARCIALMENTE do presente recurso especial e, nessa parte, NEGO PROVIMENTO.

É como voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 20050042482-4	REsp 734403/RS
--------------------------------	-----------------------

Número Origem: 200171110005116

PAUTA: 09/03/2010	JULGADO: 09/03/2010
-------------------	---------------------

Relator

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **HUMBERTO MARTINS**

Revista de Direito Tributário da APET

Subprocurador-Geral da República
Exmo. Sr. Dr. EUGÊNIO JOSÉ GUILHERME DE ARAGÃO

Secretária
Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE	:	PHILIP MORRIS BRASIL S/A
ADVOGADO	:	MARCELO REINECKEN DE ARAUJO E OUTRO(S)
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL
PROCURADORES	:	JOSE CARLOS COSTA LOCH E OUTRO(S)
		CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO

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

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr(a). IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, pela parte RECORRENTE: PHILIP MORRIS BRASIL S/A

Dr(a). MARCUS RAFAEL DE SOUZA SANTOS (Mandato decorrente da Lei, 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:

“Após o voto do Sr. Ministro-Relator, conhecendo em parte do recurso e, nessa parte, negando-lhe provimento, pediu vista dos autos, antecipadamente, o Sr. Ministro Castro Meira.”

Aguardam os Srs. Ministros Eliana Calmon, Humberto Martins e Herman Benjamin.

Brasília, 09 de março de 2010

VALÉRIA ALVIM DUSI
Secretária

RECURSO ESPECIAL Nº 734.403 - RS (2005/0042482-4)

RELATOR	:	MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES
RECORRENTE	:	PHILIP MORRIS BRASIL S/A
ADVOGADO	:	MARCELO REINECKEN DE ARAUJO E OUTRO(S)
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL
PROCURADORES	:	JOSE CARLOS COSTA LOCH E OUTRO(S)
		CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO

EMENTA

TRIBUTÁRIO. IPI. FURTO DE MERCADORIAS ANTES DA ENTREGA AO COMPRADOR. ELEMENTO MATERIAL E TEMPORAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DO NÃO-CONFISCO.

1. O acórdão recorrido concluiu que é devido o IPI incidente sobre as mercadorias saídas dos estabelecimentos e posteriormente furtadas, antes da entrega ao comerciante comprador, tendo em vista que 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.

2. A conclusão, todavia, peca por quatro razões assim resumidas: **(a)** o fato gerador do IPI não é a saída do produto do estabelecimento industrial ou a ele equiparado. Este 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 tradição diferida no tempo, está sujeita a condição resolutória, nos termos do art. 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; 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.

3. Recurso especial provido, divergindo do Relator.

VOTO-VISTA

O EXMO. SR. MINISTRO CASTRO MEIRA: O TRF da 4ª Região negou provimento ao apelo de PHILIP MORRIS BRASIL SA 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 percuciente 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.

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.

JURISPRUDÊNCIA

Segundo o art. 46, II, do CTN, materializa-se o fato gerador do IPI com a *saída do produto do estabelecimento industrial*, o que inegavelmente 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 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.

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 redundou 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 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:

JURISPRUDÊNCIA

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 tivemos 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 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 e a 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) (Baleiro, 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 *início* 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 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 tributaria 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 mo-

JURISPRUDÊNCIA

mento 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 á consumação definitiva da operação em que o fato gerador consiste.

Nos sistemas que adotam o momento final da operação, os eventos fortuito 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 e 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 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 desembaraço 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 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 translatório 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 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.

JURISPRUDÊNCIA

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, 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 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”. 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 termos do art. 116 do CTN, aliado a circunstância de a lei ter escolhido, também ao abrigo da ressalva do art. 116, o início 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 às 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 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 e 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 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.

.....
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, RPI).

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 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 furadas 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.

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

JURISPRUDÊNCIA

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.

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 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 RIPL/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.

JURISPRUDÊNCIA

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 RIPL/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 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 contraporaria 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 RIPL/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, 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 daSouza 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:

JURISPRUDÊNCIA

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 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 (inutilizarão, 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 solução incompatível com o princípio da não-cumulatividade, já que ou se exige o debito 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 debito 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 *input* 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 RIPL/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 inutilizarão, 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 dovesse 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 destina 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 (*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” (BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder Tributário, 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 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:

JURISPRUDÊNCIA

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 inquirir 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 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, 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 tribu-

tária. 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, movimentam 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.

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.

JURISPRUDÊNCIA

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 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.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 20050042482-4	REsp 734403/RS
--------------------------------	-----------------------

Número Origem: 200171110005116

PAUTA: 18/05/2010	JULGADO: 2005/2010
-------------------	--------------------

Relator

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **HUMBERTO MARTINS**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **JOSÉ FLAUBERT MACHADO ARAÚJO**

Secretária

Bela. **VALÉRIA ALVIM DUSI**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE	:	PHILIP MORRIS BRASIL S/A
ADVOGADO	:	MARCELO REINECKEN DE ARAUJO E OUTRO(S)
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL
PROCURADORES	:	JOSE CARLOS COSTA LOCH E OUTRO(S)
		CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO

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

CERTIDÃO

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

“Prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Castro Meira, divergindo do Sr. Ministro-Relator, dando provimento ao recurso, pediu vista regimental dos autos o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques.”

Aguardam os Srs. Ministros Eliana Calmon e Humberto Martins.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Herman Benjamin.

Brasília, 20 de maio de 2010

VALÉRIA ALVIM DUSI

Secretária

RECURSO ESPECIAL Nº 734.403 - RS (2005/0042482-4)

VOTO-VISTA

O SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES: Trata-se de recurso especial interposto por PHILIP MORRIS BRASIL S/A, com fundamento na alínea “a” do inc. III do art. 105 da Constituição da República de 1988, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que entendeu que o fato gerador do IPI ocorre 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 ser inaplicável o art. 174, V, do RIFI-98 (Decreto n. 2.637/98) ao caso dos autos e, por fim, afirmou não haver previsão legal determinando a anulação, mediante estorno de créditos, para produtos finais furtados ou roubados, devendo ser mantida a exigência fiscal (fls. 3577/3585).

Os embargos de declaração interpostos foram rejeitados (fls. 3592/3595).

JURISPRUDÊNCIA

Em suas razões recursais sustenta violação ao art. 535 do CPC, por acreditar ter havido contradição no acórdão recorrido. Ainda aponta afronta ao art. 174, inciso V, do Regulamento do IPI (Decreto n. 2.637/98 - regulamenta o art. 25, §§1º e 3º, da Lei n. 4.502/64, com a redação dada pelo Decreto-Lei n. 1.136/70 e Lei n. 7.798/89), e aos princípios da não-cumulatividade e do não-confisco. Alega que não se mostra subsistente a exigência do IPI porque restou insatisfeita a operação mercantil que lhe deu azo e que a legislação prevê a anulação do crédito de IPI na escrita fiscal do contribuinte no caso de roubo ou furto de insumos e, também, de produtos finais justamente diante da impossibilidade de ocorrência do fato gerador. Entende que se o produto final foi roubado o fato gerador do IPI não ocorreu, pois, muito embora tenha ocorrido a saída da mercadoria do estabelecimento comercial do fabricante, não ocorreu a concretização da operação mercantil. Por fim, requer a reforma do acórdão recorrido (fls. 3600/3616).

Contra-razões apresentadas às fls. 3674/3679.

O juízo de admissibilidade foi positivo na origem (fl. 3690) e o recurso foi regularmente processado.

Na qualidade de relator do presente processo, na sessão do dia 9 de março de 2010 proferi voto no sentido conhecer em parte do recurso e, nessa parte, negar provimento, ao que se sucedeu o pedido de vista do Min. Castro Meira.

Na sessão do dia 20 de maio de 2010, o Min. Castro Meira proferiu voto inaugurando a divergência para dar provimento ao recurso especial, respaldado nos seguintes argumentos:

(a) que o fato gerador do IPI não é a saída do produto do estabelecimento industrial ou a ele equiparado. Este 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) que 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, nos termos do art. 116, II e 117 do CTN;

(c) que 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; e

(d) que 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.

Sensibilizado na ocasião com a argumentação desenvolvida pelo Min. Castro Meira, pedi vista regimental a fim de reexaminar o tema.

Efetivamente, quando do estudo do caso para a elaboração do voto que ora adito, tive a preocupação de me debruçar sobre os pontos agora minudentemente levantados pelo Min. Castro Meira e optei por trilhar caminho hermenêutico diverso, na medida em que me convenci de que a interpretação sistemática da legislação tributária não permitia, como não permite, abraçar a tese levantada pela recorrente e que foi agraciada com o brilhante voto-vista proferido.

Com efeito, não ignoro o que diz a rica doutrina trazida aos autos pela parte recorrente. No voto que elaborei, não neguei que a saída do estabelecimento é o critério temporal da hipótese de incidência do IPI, ao contrário, reafirmei isso. O que descartei foi a tese de que o critério material da hipótese de incidência (negócio jurídico ou “operação”) pode ser dissociado do critério temporal sem previsão expressa na legislação tributária, como ocorre excepcionalmente em outros casos que lá citamos (v.g. art. 33, do RIPI-98). A este respeito, transcrevi doutrina e legislação que definem 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. 2º, II, §2º, da Lei n. 4.502/64).**

No caso concreto, data vênua, o critério temporal (saída) ocorreu e estava atrelado a um negócio jurídico existente e válido ao tempo da sua ocorrência (operação). Isto é suficiente para caracterizar o fato gerador do IPI, na **forma do art. 116, I, do CTN** (e não na forma do art. 116, II, do CTN, como o quer o Min. Castro Meira), pois a **situação fática** prevista em lei (a lei não previu situação jurídica, mas fática, e de modo expresso), ainda que se refira apenas ao critério temporal (saída), ocorreu e ao tempo dela havia negócio jurídico existente e válido (critério material), o que torna inaplicável o art. 117, do CTN.

Em outras palavras, ainda que o critério material da hipótese de incidência seja outro, a lei (art. 2º, II, §2º, da Lei n. 4.502/64) elegeu expressamente como relevante para efeito da aplicação do disposto no art. 116, do CTN o critério temporal, de modo que a incidência é do art. 116, I e não dos arts. 116, II, e 117, do CTN, não havendo que se falar em negócio jurídico condicional.

Mesmo que fosse possível a aplicação do art. 117, do CTN para o caso, tenho dúvidas a respeito do modo como isso se daria. O artigo se refere aos elementos acidentais do negócio jurídico no Direito Privado. A venda da mercadoria não parece ser negócio jurídico condicional (*Art. 121. Considera-se condição a cláusula que, derivando exclusivamente da vontade das partes, subordina o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto. CC-2002*). Também não se discutiu se no contrato de compra e venda firmado havia cláusula que condicionasse a sua eficácia obrigacional à não ocorrência de furto e a relevância disso.

Com efeito, a parte se obrigou, se a mercadoria foi furtada, tendo havido pagamento, outra deverá ser entregue no lugar dela para o cumprimento do contrato, o negócio não perdeu a sua eficácia, ao contrário, teve a mesma reafirmada através da necessidade da entrega de outra mercadoria. Sendo a perda da mercadoria risco do vendedor, deve este arcar com as suas conseqüências, **inclusive no campo tributário**. Desta feita, haverá que pagar novamente o IPI sobre a nova saída. Conforme bem o disse em outro contexto o próprio Min. Castro Meira, o art. 1127 do Código Civil – 1916 e, acresciento,

também o art. 492, do CC - 2002, traduzem a conclusão quando enunciam: “*até o momento da tradição, os riscos da coisa correm por conta **do vendedor***”. Se não houve pagamento e houve o furto, resolve-se a obrigação no campo do Direito Civil, no entanto permanece a obrigação tributária pelo pagamento do IPI. Em ambas as hipóteses, parece-me que a obrigação tributária deve permanecer intocada, além do que o risco do furto é inerente às atividades do vendedor que se responsabilizou pelo transporte.

Ainda que para o presente caso, segundo a recorrente, não tenha havido contrato de seguro, com o devido respeito, pensar do modo como exposto pelo voto-vista divergente significaria permitir aos contribuintes em mesma situação não pagar o IPI e ainda se ressarcir de eventual seguro existente sobre a mercadoria quando esta fosse roubada, pois o IPI não incide sobre o prêmio do seguro e o fato gerador não se aperfeiçoou segundo sua teoria, pois houve o furto. Não me parece posição coerente, pois **poderia tornar o furto mais lucrativo que a própria realização do negócio de venda.**

De outra banda, o exemplo da desistência do comprador do produto já saído do estabelecimento (citado pelo Min. Castro Meira para justificar o seu posicionamento no sentido de que o fato gerador não ocorre quando a operação não se concretiza), com a devida vênia, somente corrobora a tese que sustento, pois é gerado crédito para anular o débito do IPI e não seria necessário gerar crédito se o IPI não fosse devido já pela saída do produto (ocorrência do fato gerador) para o comprador que desistiu. Além disso, reafirmo, **não há previsão na legislação tributária de geração de crédito para anular o débito de IPI porque o negócio jurídico não ocorreu em razão de furto.** Há para outros casos, como a desistência, o que demonstra que o legislador foi conscientemente seletivo. Veja-se que no caso da desistência, à anulação do crédito do imposto na escrita fiscal do adquirente – contribuinte de fato - relativo a produtos que devolveu ao produtor (inciso VII, do art. 174, do RIPI-98), corresponde o creditamento do estabelecimento industrial produtor - contribuinte de direito (ver art. 150, do RIPI-98), de modo que a operação é completamente desfeita. Nessa hipótese, **o creditamento do estabelecimento industrial produtor somente ocorre porque houve sim o fato gerador (saída do estabelecimento) com o efetivo pagamento do IPI, sendo necessário desfazer seus efeitos.** Veja-se que a **situação narrada** em nada interfere na ocorrência do fato gerador já que **tem a nítida característica de benefício fiscal.**

Outrossim, em que pese o seu brilhantismo, a interpretação que o Min. Castro Meira faz do art. 163, §1º do RIPI/2002 (Decreto 4.544/2002) se dá por analogia, nesse sentido, o pedido do contribuinte e o provimento que busca deveriam ser no sentido de haver a geração de crédito para anular o débito do IPI pela saída e o prequestionamento deveria ser do dispositivo semelhante contido no RIPI-98 (art. 146, §1º, do Decreto n. 2.637/98) e não do art. 174, V, RIPI-98, que trata de hipótese completamente diversa da devolução ou retorno da mercadoria tratada no art. 163, §1º do RIPI/2002.

Como já mencionei em meu voto e considero isso de extrema importância, **o art. 174, V, RIPI-98** se refere ao crédito de entrada do produto que foi furtado enquanto estava no estabelecimento. Quanto ao débito de saída, este é inexistente simplesmente porque aquela mercadoria deixou de existir ali, de modo que sua saída tornou-se impossível. O artigo **não diz respeito ao produto final furtado depois da saída, que é o caso dos autos.**

Essa compreensão tem outros reflexos interpretativos relevantes, pois, diferentemente do que afirmou o Min. Castro Meira, o art. 174, V, RIPI-98 também **não tem o alcance de obrigar o contribuinte a estornar o crédito de entrada relativo aos insumos utilizados em produto final furtado após a saída do estabelecimento**. Este crédito permanece com o contribuinte e vai ser utilizado para abater o IPI devido pela saída da mercadoria que foi furtada, pois a incidência do IPI na saída permanece intactável. A chamada situação “kafkiana” não existe.

Quanto aos princípios da não-cumulatividade (art. 153, §3º, II, da CF/88) e do não-confisco (art. 150, IV, da CF/88), afastei o conhecimento do recurso em relação à sua invocação, visto que ambos são de ordem constitucional, o que inviabiliza a instância especial já que a competência desta Corte se restringe à uniformização de legislação infraconstitucional (art. 105, III, da CF), não podendo haver usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal - STF. A este respeito, o debate constitucional seria amplo, pois não faltam exemplos doutrinários que rechaçam a existência de uma “capacidade contributiva subjetiva” que foi invocada pelo ministro como uma das razões de seu voto (v.g. Bernardo Ribeiro de Moraes, in *Compêndio de direito tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 123; Roque Antônio Carrazza, in *Curso de direito constitucional tributário*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, pp. 67 e 69; Alfredo Augusto Becker, in *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 496). Para exemplo, transcrevo:

A lei que cria *in abstracto* o imposto não precisa, no entanto, atender às desigualdades individuais do contribuinte. No mesmo sentido, o Poder Judiciário, quando provocado, não pode deixar de aplicá-la, em face das condições econômicas pessoais do contribuinte (CARRAZZA, Roque, 1999, p. 69).

In obiter dictum, é necessário ter em mente que o fato gerador de um tributo é presunção de riqueza e não necessariamente riqueza de fato. Outrossim, o ônus tributário não é absorvido necessariamente pela riqueza advinda do fato signo presuntivo. É perfeitamente possível que o Poder Tributário atinja bens e rendas que não diretamente se relacionem à tributação. Veja-se, por exemplo, os casos de IPTU, IPVA e ITR, onde o tributo é pago com renda auferida em outras atividades que não a venda do próprio bem que representa o fato-signo presuntivo de riqueza. De observar que nesses tributos, a imposição do pagamento do crédito tributário com a renda proveniente da alienação do bem cuja propriedade é fato-signo presuntivo de riqueza é que costuma ser tratada pela doutrina como hipótese de confisco. A discussão também é a respeito do alcance dos princípios da capacidade contributiva e do não-confisco, de ordem constitucional, portanto.

Por fim, ainda que se acolhesse a tese da recorrente no sentido de que o fato gerador do IPI somente estaria completo se a operação mercantil se realizasse, para lhe dar razão seria necessário que a instância de origem, senhora na fixação dos pressupostos fáticos da causa, **tivesse se manifestado expressamente a respeito da ocorrência ou não da operação mercantil com o pagamento ou não do preço ajustado**. Tal não ocorreu nos autos.

Por todos estes motivos, com a devida vênia dos que pensam de modo diverso, MANTENHO o meu voto proferido na sessão do dia 9 de março de 2010, no

JURISPRUDÊNCIA

sentido conhecer em parte do recurso e, nessa parte, negar provimento, com os aditamentos que ora faço.

É como voto.

RECURSO ESPECIAL Nº 734.403 - RS (2005/0042482-4)

RELATOR	:	MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES
RECORRENTE	:	PHILIP MORRIS BRASIL SA
ADVOGADO	:	MARCELO REINECKEN DE ARAUJO E OUTRO(S)
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL
PROCURADORES	:	JOSÉ CARLOS COSTA LOCH E OUTRO(S)
		CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO HUMBERTO MARTINS:

Cuida-se de recurso especial interposto por PHILIP MORRIS BRASIL SA, cuja ementa proposta pelo eminente relator é a seguinte:

“EMBARGOS. EXECUÇÃO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. IPI. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. AFRONTA A DECRETO. CONCEITO DE LEI FEDERAL. IMPOSSIBILIDADE. FATO GERADOR DO IPI. SAÍDA DA MERCADORIA DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL.

1. Primeiramente, inexistente a alegada violação do art. 535 do CPC, pois a prestação jurisdicional ajustou-se à pretensão deduzida, conforme se depreende da análise do julgado recorrido.

2. Posteriormente, é entendimento desta Corte que decretos, portarias, circulares e resoluções não estão compreendidas no conceito de lei federal e, portanto, não permitem a abertura da instância especial.

3. Por fim, mesmo se assim não fosse, sabe-se que ocorre o fato gerador do IPI com a saída da mercadoria do estabelecimento industrial, conforme a previsão do art. 46, inciso II do CTN. Portanto, o dever de pagar o IPI constitui-se a partir do momento em que se verifica a saída do produto do estabelecimento industrial.

4. Sendo o industrial o responsável tributário pelo pagamento do IPI e tendo ocorrido o fato gerador, não há que se alegar a existência de um fato posterior (roubo ou furto do produto) para eximir-se do pagamento do tributo.

5. Recurso especial não provido.”

Alega a recorrente que *“houve falha na concretização da operação, em razão da ocorrência de roubo das mercadorias, impedindo o nascimento da obrigação tributária, uma vez que o fato imponível poderia se dar por concluído dentro da conjugação de todos os seus aspectos”*.

Por fim, conclui a recorrente que, em hipótese de roubo de produto, não se cogita sobre recolhimento ou crédito de IPI.

É, no essencial, o relatório.

Com efeito, o fato gerador do IPI ocorre com a saída da mercadoria do estabelecimento industrial, nos termos do disposto nos arts. 46, II, e 51 do Código Tributário Nacional.

A matéria é nova na Corte e suscita dúvidas, porquanto ambas argumentações são plausíveis.

Por ora, inexistindo previsão legal que ampare o procedimento adotado pela recorrente, merece ser mantida a exigência fiscal.

É que a lei tributária é indiferente se o contribuinte teve, ou não, proveito econômico com a mercadoria, sendo suficiente a saída da mercadoria do estabelecimento para se caracterizar o fato gerador.

O suposto proveito econômico é relação jurídica de direito privado, pois trata-se de finalização de relação contratual das partes. Já a culpa do Estado pela ausência de segurança que culminou com o roubo/furto da mercadoria tem natureza administrativa, cuja responsabilidade civil, se houver, deverá ser apurada em processo próprio judicial.

Ademais, há que se ponderar sobre a imperiosa questão jurídica do risco do negócio, própria do mundo privado. Ela é que deve marcar a industriosa atividade. Dessa forma, não é possível dela afastar-se com argumentos, por mais que hermeneuticamente críveis, de que se trata de caso fortuito ou de força maior.

É relevante notar que o prejuízo suportado em princípio não trará locupletamento ao fisco, já que o valor será estornado em operação futura.

Ante o exposto, acompanho o eminente Relator, Min. Mauro Campbell Marques, para negar provimento ao recurso especial.

É como penso. É como voto.

MINISTRO HUMBERTO MARTINS

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
SEGUNDA TURMA**

Número Registro: 20050042482-4		REsp 734.403/RS
--------------------------------	--	------------------------

Número Origem: 200171110005116

PAUTA: 17/06/2010	JULGADO: 22/06/2010
-------------------	---------------------

Relator

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro HUMBERTO MARTINS

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. ELIZETA MARIA DE PAIVA RAMOS

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

JURISPRUDÊNCIA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE	:	PHILIP MORRIS BRASIL S/A
ADVOGADO	:	MARCELO REINECKEN DE ARAUJO E OUTRO(S)
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL
PROCURADORES	:	JOSE CARLOS COSTA LOCH E OUTRO(S) CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO

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

CERTIDÃO

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

“Prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista regimental do Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, ratificando seu voto, a Turma, por maioria, conheceu em parte do recurso e, nessa parte, negou-lhe provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator. Vencidos os Srs. Ministros Castro Meira e Herman Benjamin.”

Os Srs. Ministros Eliana Calmon e Humberto Martins votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 22 de junho de 2010

VALÉRIA ALVIM DUSI

Secretária

(Ementa publicada no DJe de 06.10.2010).

Decisões Monocráticas

COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. DIREITO A DETERMINADO REGIME JURÍDICO. INEXISTÊNCIA.

AGRAVO DE INSTRUMENTO 696.196

ORIGEM :RESP - 905215 - SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTICA

PROCED. :SÃO PAULO

RELATORA :MIN. ELLEN GRACIE

AGTE.(S) :UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

AGDO.(A/S) : LAÇO EDITORA LTDA

ADV.(A/S) :EDUARDO GONZAGA OLIVEIRA DE NATAL

1.Trata-se de agravo de decisão de inadmissão de recurso extraordinário manejado contra acórdão do STJ que, ao confirmar a decisão agravada, negou provimento ao agra-

vo regimental do ora recorrente e afastou a incidência das Leis 9.032/95 e 9.129/95 – as quais impuseram limites à compensação de créditos advindos da declaração de inconstitucionalidade, por este Supremo Tribunal Federal, da Contribuição Previdenciária sobre a remuneração de administradores, autônomos e avulsos (fls. 318-324).

2. Nas razões do RE, o recorrente requer seja “*declarada a nulidade do r. acórdão recorrido, por violação ao artigo 97 da Constituição Federal, ou caso assim não se entender, que seja reformado o v. acórdão recorrido, por contrariar a inteligência do art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal*” (fl. 344).

3. Preliminarmente, no que tange ao art. 97 da CF, não se faz necessária a observância do referido dispositivo e o retorno dos autos à origem, porquanto este Tribunal, conforme visto, já possui entendimento fixado sobre a questão dos autos.

Nesse sentido, RE 581.251-AgR/SE, rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe 09.09.2009, no qual o eminente relator assim se pronunciou:

“Desta maneira, considerando os princípios da celeridade processual e da razoável duração do processo (art. 5º, LXXVIII, da CF), a obediência à cláusula de reserva de plenário pelos Tribunais (CF, art. 97) não se faz necessária quando houver orientação consolidada do STF sobre a questão constitucional. Pelo mesmo motivo, não se justifica o retorno dos autos ao Tribunal a quo para que este, por meio do pleno ou do órgão especial, se pronuncie sobre a matéria, considerando a existência de entendimento já fixado por esta Corte”.

4. Quanto ao art. 5º, XXXVI, da CF, o apelo extremo merece prosperar, uma vez que o acórdão recorrido está em confronto com a orientação desta Corte, que entende inexistir direito adquirido à compensação sem restrição quando os créditos tributários foram constituídos na vigência das referidas Leis 9.032/95 e 9.129/95, ainda que tais créditos tenham sido indevidamente recolhidos em data anterior.

Nesse sentido, AI 511.024-AgR/PR, rel. Min. Eros Grau, 1ª Turma, unânime, DJ 05.08.2005; e RE 254.459/SC, rel. Min. Ilmar Galvão, 1ª Turma, unânime, DJ 10.08.2000, cujos acórdãos estão assim ementados:

“AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUTÔNOMOS. ADMINISTRADORES E EMPREGADOS AVULSOS. COMPENSAÇÃO. LEI N. 9.129/95.

Se o crédito se constituiu após o advento do referido texto normativo, é fora de dúvida que a sua extinção, mediante compensação, ou por outro qualquer meio, há de processar-se pelo regime nele estabelecido e não pelo da lei anterior, uma vez que aplicável, no caso, o princípio segundo o qual não há direito adquirido a regime jurídico.

Aggravo regimental a que se nega provimento.”

.....
“TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUTÔNOMOS E ADMINISTRADORES. PAGAMENTO INDEVIDO. CRÉDITO UTILIZÁVEL PARA EXTINÇÃO, POR COMPENSAÇÃO, DE DÉBITOS DA MESMA NATUREZA, ATÉ O LIMITE DE 30%, QUANDO CONSTITUÍDOS APÓS A EDIÇÃO DA LEI Nº 9.129/95. ALEGADA OFENSA AOS PRINCÍPIOS DO DIREITO ADQUIRIDO E DA IRRETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA.

Se o crédito se constituiu após o advento do referido diploma legal, é fora de dúvida que a sua extinção, mediante compensação, ou por outro qualquer meio, há de processar-se pelo re-

JURISPRUDÊNCIA

gime nele estabelecido e não pelo da lei anterior, posto aplicável, no caso, o princípio segundo o qual não há direito adquirido a regime jurídico.

Recurso não conhecido”.

Veja-se a respeito, ainda, o AI 765.910/SP, rel. Min. Cármen Lúcia, DJ 31.08.2009, ao assim concluir:

“O julgado recorrido está em harmonia com o entendimento do Supremo Tribunal Federal no sentido de que, se o crédito tributário foi constituído na vigência das Leis ns. 9.032/95 e 9.129/95, aplicam-se à compensação tributária as limitações previstas nessas Leis, pouco importando se as contribuições previdenciárias que se pretende compensar tenham sido indevidamente recolhidas em data anterior”.

Aponto, ainda, o RE 393.480/SP, rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe 10.03.2010, do qual transcrevo:

“Trata-se de recurso extraordinário interposto de acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região que afastou a restrição para a compensação de crédito tributário prevista no art. 89, § 3º, da Lei 8.212/1991, por entender que o direito a compensação do indébito tributário já estaria incorporado ao patrimônio do contribuinte antes do advento das leis 9.032/1995 e 9.129/1995, que restringiram o direito à compensação (fls. 205).

O acórdão recorrido foi expresso em decidir a matéria nos termos do art. 5º, XXII e XXXVI, da Constituição.

Portanto, aplica-se ao caso a orientação que afirma não existir direito adquirido a regime jurídico e que a norma aplicável à compensação tributária é aquela vigente no momento em que se dá o fato jurídico relevante, a “compensação” ou o “encontro de contas”.

5. Ante o exposto, com fundamento no art. 544, § 4º, do Código de Processo Civil, estando o acórdão recorrido em confronto com a orientação firmada por este Tribunal, **conheço** do agravo e, desde logo, **dou provimento** ao recurso extraordinário quanto à suscitada ofensa ao art. 5º, XXXVI, da CF.

Sem honorários (art. 25 da Lei 12.016/2009).

Publique-se.

Brasília, 30 de agosto de 2010.

Ministra Ellen Gracie

Relatora

(Decisão monocrática publicada no DJe de 09/09/2010, p. 87/88).

PIS E COFINS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DOS VALORES PAGOS A ADMINISTRADORAS DE CARTÕES DE DÉBITO/CRÉDITO.

AGRAVO DE INSTRUMENTO N. 0046866-52.2010.4.01.0000/GO

Processo Orig.: 0029298-96.2010.4.01.3500

RELATORA : DESEMBARGADORA FEDERAL MARIA DO CARMO CARDOSO

AGRAVANTE : ASSOCIACAO COMERCIAL INDUSTRIAL E DE SERVICOS DO ESTADO DE GOIAS

ADVOGADO : NELSON WILIANS FRATONI RODRIGUES
ADVOGADO : RAFAEL SGANZERLA DURAND
ADVOGADO : ALEXANDRE BRANDAO BASTOS FREIRE
ADVOGADO : LEANDRO DAROIT FEIL
ADVOGADO : TALITHA DIZIOLOSZYNSKI BONATO
AGRAVADO : FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR : LUIZ FERNANDO JUCA FILHO

DECISÃO

Neste agravo de instrumento, interposto com pedido de efeito suspensivo ativo, pretendem a ASSOCIAÇÃO COMERCIAL INDUSTRIAL E DE SERVIÇOS DO ESTADO DE GOIÁS e SEUS ASSOCIADOS ver reformada a decisão proferida pelo juízo federal da 7ª Vara da Seção Judiciária de Goiás que, nos autos do Mandado de Segurança 29298-96.2010.4.01.3500, indeferiu o pedido liminar que objetivava a autorização para recolher o PIS e a COFINS sem a inclusão da taxa de administração dos cartões de crédito e de débito na base de cálculo destas contribuições.

Sustenta a agravante que os valores referentes à taxa de administração exigida pelas administradoras de cartões de crédito e débito não são aptos a ensejar a incidência das exações em tela, uma vez que em relação a esses valores, obviamente, o Agravante não aufere receita, não há faturamento. Ora, como acima demonstrado, constitui-se essa taxa de administração, por força do contrato celebrado com a administradora de cartões, receita desta, sendo certo que não ingressa, nem definitiva nem transitoriamente, nas contas gráficas do Agravante: o beneficiário é a administradora dos cartões.

Requer, assim, o provimento do presente recurso, para suspender a exigibilidade do crédito tributário referente à COFINS e ao PIS tendo como base de cálculo seu faturamento ou receita com a inclusão da taxa de administração do cartão de crédito e débito, nos termos do art. 151, IV, do CTN.

Este agravo de instrumento, protocolizado em 25/07/2010, veio-me concluso em 31/08/2010.

Decido.

A agravante defende ter direito aos créditos resultantes das taxas pagas às administradoras de cartões de débito e crédito, por considerá-las verdadeiro insumo a sua atividade e em decorrência lógica do regime não cumulativo da contribuição ao PIS e à COFINS.

A decisão agravada está assim fundamentada, verbis:

Com efeito, a jurisprudência de nossos tribunais sedimentou-se no sentido de que os conceitos de receita bruta, expressão utilizada pela lei, e faturamento, termo usado pela Constituição Federal, se equivalem. Na verdade, tal questão já foi inclusive pacificada pelo Supremo Tribunal Federal no sentido de que os conceitos se equivaliam, em se tratando de matéria tributária (RE nº 150.764 PE; RE 167966/ MG)

Deste modo, não há como se acolher a alegação da impetrante no sentido de que os encargos referentes à taxa de administração de cartão de crédito não devem integrar a base de cálculo das contribuições para o PIS e COFINS, sob o fundamento de que tais

JURISPRUDÊNCIA

valores não constituem receitas das empresas substituídas, já que não ingressam em seus respectivos patrimônios em caráter definitivo.

Ademais, entendo que razão assiste à autoridade a impetrada quando afirma que os valores em discussão constituem meras despesas operacionais das empresas, que devem ser custeadas como o montante das receitas percebidas no desenvolvimento de suas atividades.

Apesar das considerações expostas pelo douto Juízo a quo e do entendimento adotado pela Receita Federal - de que embora a taxa de administração de cartão de crédito constitua despesa financeira, não é cabível o creditamento do PIS e da COFINS, dessarte, neste momento processual -, há plausibilidade na tese defendida pela agravante.

Nos termos das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, a base de cálculo das contribuições em exame é o faturamento mensal, entendido como as receitas auferidas pela pessoa jurídica.

A taxa paga às administradoras de cartão de crédito e débito não deve ser considerada receita definitiva para a empresa contribuinte. Ainda que a totalidade dos valores decorrentes da venda de mercadorias e da prestação de serviços ingresse nas contas da empresa transitoriamente, apenas o montante pago pela administradora do cartão de crédito configura receita definitiva e de titularidade do comerciante, de forma a justificar a incidência tributária das contribuições ao PIS e à COFINS.

Plausível, ainda, a interpretação conferida ao art. 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, no que se refere ao conceito de insumo, em consonância com o regime da não cumulatividade, para alcançar as taxas pagas às administradoras de cartões pelos contribuintes do ramo de comercialização de produtos e prestadores de serviços.

Diante do exposto, defiro o pedido de efeito suspensivo ativo, para suspender a exigibilidade das contribuições ao PIS e à COFINS recolhidas sobre os valores pagos às administradoras de cartões de crédito e de débito.

Comunique-se ao MM. Juiz a quo para que dê imediato cumprimento a esta decisão.

Cumpra-se o disposto no art. 527, V, do Código de Processo Civil.

Publique-se. Intime-se.

Brasília, 9 de setembro de 2010.

Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso

Relatora

(Decisão monocrática publicada no e-DJF 1 de 21.09.2010, p. 446.

Ementas

PIS E COFINS. EXCLUSÃO DA TAXA PAGA ÀS ADMINISTRADORAS DE CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. IMPOSSIBILIDADE.

APELAÇÃO CÍVEL 492718 - PE (2009.83.00.011467-7)

APTE : JURANDIR PIRES GALDINO E CIA/ LTDA

ADV/PROC : ALINE MARIA DE MOURA MARTINS MOREIRA E OUTROS

APDO : FAZENDA NACIONAL

PROC. ORIGINÁRIO : 9ª VARA FEDERAL DE PERNAMBUCO
(200983000114677)

RELATOR : DESEMBARGADOR FEDERAL LÁZARO GUIMARÃES

EMENTA

Tributário. Mandado de Segurança. Receita bruta. Exclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS (parágrafo único do art. 3º da Lei n.º 9.715/98). O custo operacional da empresa decorrente de pagamentos às administradoras de cartão de crédito não equivale a insumos, que constituem material utilizado para obtenção do resultado final de produto. Apelação improvida.

ACÓRDÃO

Vistos etc. Decide a Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação, nos termos do voto do Relator, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Recife, 03 de agosto de 2010.

(data do julgamento)

(Ementa publicada no DJe de 12/08/2010, p. 542).

**EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. PENHORA. EFEITO SUSPENSIVO.
APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL.**

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 0003122-50.2010.4.03.0000/SP
2010.03.00.003122-0/SP

RELATORA : Desembargadora Federal ALDA BASTO

AGRAVANTE : CIA SIDERURGICA NACIONAL CSN

ADVOGADO : GUILHERME CEZAROTI e outro

AGRAVADO : União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO : MIRIAM APARECIDA P DA SILVA E LÍGIA SCAFF VIANNA

RIGEM : JUIZO FEDERAL DA 6 VARA DAS EXEC. FISCAIS SP

ORIG. : 2009.61.82.027947-3 6F Vr SAO PAULO/SP

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO AGRAVO DE INSTRUMENTO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. EFEITO SUSPENSIVO. LEI Nº 6.830/80. ARTIGO 739-A DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL.

I - Subsidiária a lei processual civil, conforme art. 1º, in fine, da Lei nº 6.830/80, sua aplicação deve observar a compatibilidade com o art. 16 e parágrafos deste éditto.

II - O efeito suspensivo, embora não expresso na LEF, decorre da garantia efetuada no juízo, hábil a suspender a exigibilidade do tributo até a discussão final nos embargos à execução.

III - A lei processual civil, lei geral, não tem o condão de revogar o art. 16, §1º da Lei 6.830/80, lei especial.

IV - Persiste como condição de admissibilidade dos embargos a exigência de garantia à execução.

V - Agravo de instrumento provido.

JURISPRUDÊNCIA

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, dar provimento ao agravo de instrumento, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 08 de julho de 2010.

ALDA BASTO

Desembargador Federal Relator

(Ementa publicada no DJe de 29.09.2010).

TRIBUTÁRIO. CIDE. ROYALTIES. EXPLORAÇÃO DE PATENTES E DE USO DE MARCAS. CRÉDITO. SURGIMENTO COM O EFETIVO PAGAMENTO DO TRIBUTO.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.186.160 - SP (2010/0053463-2)

RELATOR	:	MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES
RECORRENTE	:	DIA BRASIL SOCIEDADE LTDA
ADVOGADO	:	MARCIO SEVERO MARQUES E OUTRO(S)
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR	:	PROCURADOR GERAL DA FAZENDA NACIONAL

EMENTA

TRIBUTÁRIO. CIDE. ROYALTIES. EXPLORAÇÃO DE PATENTES E DE USO DE MARCAS. CRÉDITO. ART. 4º DA MP N. 2.159-70. SURGIMENTO COM O EFETIVO PAGAMENTO DO TRIBUTO.

1. O cerne da controvérsia consiste em definir se o crédito estabelecido na MP n. 2159-70, incidente sobre a Cide instituída pela Lei n. 10.168/2000, tem origem a partir do surgimento do dever de pagar essa contribuição ou apenas quando há o seu efetivo pagamento.

2. A Cide da Lei n. 10.168/00 tem nítido intuito de fomentar o desenvolvimento tecnológico nacional por meio da intervenção em determinado setor da economia, a partir da tributação da remessa de divisas ao exterior, propiciando o fortalecimento do mercado interno de produção e consumo dos referidos serviços, bens e tecnologia.

3. Não obstante, o legislador entendeu por bem reduzir temporariamente o montante da carga tributária devida, por meio da instituição de um crédito incidente sobre a referida Cide (art. 4º da MP n. 2.159-70).

4. A referida sistemática ameniza os efeitos da tributação, reduzindo o ônus da carga tributária temporariamente, por meio da técnica do creditamento. Não se almejou com isso criar incentivo, pela criação de créditos desvinculados do efetivo pagamento do tributo, mas apenas amenizar o ônus por período determinado.

5. Daí conclui-se que o crédito surge apenas com o efetivo recolhimento da exação paga no mês, aproveitando-se nos períodos subsequentes.

6. Recurso especial não provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento:

“A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a).” Os Srs. Ministros Eliana Calmon, Castro Meira, Humberto Martins e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 26 de agosto de 2010 (data do julgamento).

MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES

Relator

(Ementa publicada no DJe de 30.09.2010).

RECURSO HIERÁRQUICO EXCLUSIVO DA AUTORIDADE FISCAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO A CONSTITUIÇÃO.

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 462.136 (802)

ORIGEM :ROMS - 15812 - SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTICA

PROCED. :PARANÁ

RELATOR :MIN. JOAQUIM BARBOSA

AGTE.(S) :SUND-EMBA BHS INDÚSTRIA DE MÁQUINAS S/A

ADV.(A/S) :TANIA MARIA PEDROSO E OUTRO(A/S)

AGDO.(A/S) :ESTADO DO PARANÁ

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO PARANÁ

Decisão: Negado provimento ao agravo regimental. Decisão unânime. Ausente, licenciado, neste julgamento, o Senhor Ministro Celso de Mello. **2ª Turma**, 31.08.2010.

EMENTA:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. RECURSO HIERÁRQUICO EXCLUSIVO DA AUTORIDADE FISCAL. ALEGADA VIOLAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA AMPLA DEFESA, DO CONTRADITÓRIO E DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. ARTS. 5º, *CAPUT*, XXXVII, LIV E LV DA CONSTITUIÇÃO. VIOLAÇÃO REFLEXA.

1. Conforme já decidiu esta Segunda Turma, o cabimento de recurso hierárquico de decisão administrativa em matéria tributária, exclusivo da autoridade fiscal, eventualmente poderia redundar em ofensa indireta à Constituição (RE 551.660-EDcl, rel. min. Cezar Peluso).

2. A circunstância de inexistir previsão específica para a interposição de recurso hierárquico em favor do sujeito passivo não afasta o poder-dever da Administração de examinar a validade do ato administrativo que implica a constituição do crédito tributário, ainda que não provocada, respeitadas a forma e as balizas impostas pelo sistema jurídico (Súmula 473/STF).

Agravo regimental a que se nega provimento.

(Ementa publicada no DJe de 01.10.2010, p. 85).

JURISPRUDÊNCIA

IPI. IMPORTAÇÃO DE VEÍCULO POR PESSOA FÍSICA. INEXIGIBILIDADE.

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 255.090
ORIGEM :AMS - 9604518054 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL
PROCED. :RIO GRANDE DO SUL
RELATOR :MIN. AYRES BRITTO
AGTE.(S) :UNIÃO
PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
AGDO.(A/S) :MAURO CÉZAR REICHEMBACH
ADV.(A/S) :CARLOS ADEMIR MORAES E OUTRO(A/S)

Decisão: Negado provimento ao agravo regimental. Decisão unânime. Ausentes, licenciados, neste julgamento, os Senhores Ministros Celso de Mello e Joaquim Barbosa. 2ª Turma, 24.08.2010.

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS — IPI. IMPORTAÇÃO DE VEÍCULO POR PESSOA FÍSICA PARA USO PRÓPRIO. NÃO-INCIDÊNCIA. APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.

1. Não incide o IPI sobre a importação, por pessoa física, de veículo automotor destinado ao uso próprio. Precedentes: REs 255.682-AgR, da relatoria do ministro Carlos Velloso; 412.045, da minha relatoria; e 501.773-AgR, da relatoria do ministro Eros Grau.

2. Agravo regimental desprovido.
(Ementa publicada no DJe de 08.10.2010, p. 80).

TRIBUTÁRIO. MULTA DE 300%. VEDAÇÃO AO USO DE MULTA COM EFEITO DE CONFISCO.

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 455.011
ORIGEM :AC - 10030008956 - TRIBUNAL DE JUSTIÇA ESTADUAL
PROCED. :RORAIMA
RELATOR :MIN. JOAQUIM BARBOSA
AGTE.(S) :ESTADO DE RORAIMA
PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE RORAIMA
AGDO.(A/S) : ITAUTINGA AGRO INDUSTRIAL S/A
ADV.(A/S) :VALDECI LAURENTINO DA SILVA E OUTRO(A/S)

Decisão: Negado provimento ao agravo regimental. Decisão unânime. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Celso de Mello. 2ª Turma, 14.09.2010.

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. RAZÕES DISSOCIADAS DOS FUNDAMENTOS ADOTADOS NA DECISÃO RECORRIDA. INÉPCIA. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. MULTA. 300%. APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DO USO DE MULTA COM EFEITO DE CONFISCO.

1. É dever da parte interessada impugnar com precisão os fundamentos da decisão recorrida. Se o fizer em termos genéricos, ou com razões dissociadas do quadro, seu esforço será incapaz de reverter o posicionamento que lhe é desfavorável.

2. No caso em exame, a decisão agravada aplicou precedentes que reconheceram a possibilidade de reexame de multas desproporcionais, isto é, que tenham efeito confiscatório sem justificativa. A questão de fundo, portanto, é saber-se se a intensidade da punição é ou não adequada à gravidade da conduta da parte-agravada.

3. Contudo, a parte-agravante desviou-se da discussão central, para argumentar a impossibilidade de reexame da multa, com base na separação de Poderes. Inépcia das razões de agravo regimental.

Agravo regimental ao qual se nega provimento.

(Ementa publicada no DJe de 08.10.2010, p. 81).

CSLL SOBRE RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE. INEXISTÊNCIA.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 564.413

ORIGEM :AMS - 200272010048586 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL

PROCED. :SANTA CATARINA

RELATOR :MIN. MARCO AURÉLIO

RECTE.(S) : INCASA S/A

ADV.(A/S) :EROS SANTOS CARRILHO E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S) :UNIAO

ADV.(A/S) :PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Decisão: Após o voto do Senhor Ministro Marco Aurélio (Relator), negando provimento ao recurso, e o voto do Presidente, Ministro Gilmar Mendes, dando-lhe provimento, o julgamento foi suspenso para continuação em sessão próxima. Ausentes, licenciado, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa e, neste julgamento, o Senhor Ministro Celso de Mello e a Senhora Ministra Ellen Gracie. Falaram, pela recorrente, a Dra. Estefania Viveiros e, pela

recorrida, o Dr. Luis Carlos Martins Alves Jr., Procurador da Fazenda Nacional. Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes. Plenário, 03.12.2008.

Decisão: Após o voto do Relator, Ministro Marco Aurélio, negando provimento ao recurso, no que foi acompanhado pelos Senhores Ministros Menezes Direito, Ricardo Lewandowski e Carlos Britto, e os votos dos Senhores Ministros Gilmar Mendes (Presidente), Carmen Lucia, Eros Grau e Cezar Peluso, dando-lhe provimento, pediu vista dos autos a Senhora Ministra Ellen Gracie. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello e, licenciado, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Plenário, 04.12.2008.

Decisão: Após os votos dos Senhores Ministros Marco Aurélio (Relator), Menezes Direito, Ricardo Lewandowski, Ayres Britto e Ellen Gracie, negando provimento ao recurso, e os votos dos Senhores Ministros Gilmar Mendes, Carmen Lucia, Eros Grau, Cezar Peluso e Celso de Mello, dando-lhe provimento, foi o julgamento suspenso para aguardar o voto de desempate do Senhor Ministro Joaquim Barbosa, licenciado, devendo os autos ser imediatamente conclusos a Sua Excelência. Não participa da votação o

JURISPRUDÊNCIA

Senhor Ministro Dias Toffoli por suceder ao Senhor Ministro Menezes Direito. Presidência do Senhor Ministro Cezar Peluso. Plenário, 04.08.2010.

Decisão: O Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Relator, negou provimento ao recurso extraordinário, contra os votos dos Senhores Ministros Gilmar Mendes, Carmen Lucia, Eros Grau, Celso de Mello e Cezar Peluso (Presidente). Não votou o Senhor Ministro Dias Toffoli por suceder ao Senhor Ministro Menezes Direito, que proferiu voto em assentada anterior. Plenário, 12.08.2010.

IMUNIDADE – CAPACIDADE ATIVA TRIBUTARIA. A imunidade encerra exceção constitucional a capacidade ativa tributaria, cabendo interpretar os preceitos regedores de forma estrita.

IMUNIDADE – EXPORTACAO – RECEITA – LUCRO. A imunidade prevista no inciso I do § 2o do artigo 149 da Carta Federal não alcança o lucro das empresas exportadoras.

LUCRO – CONTRIBUICAO SOCIAL SOBRE O LUCRO LIQUIDO – EMPRESAS EXPORTADORAS. Incide no lucro das empresas exportadoras a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

(Ementa publicada no DJe 209/2010, de 03.11.2010, p. 21/22).

AUXÍLIO-ESCOLA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO-INCIDÊNCIA.

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.138.960 - RS (2009/0086709-3)

RELATOR : MINISTRO BENEDITO GONÇALVES

AGRAVANTE : FAZENDA NACIONAL

ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

AGRAVADO : DOUX FRANGOSUL S/A AGRO AVÍCOLA INDUSTRIAL

ADVOGADO : CLÁUDIO OTÁVIO M XAVIER E OUTRO(S)

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE O AUXÍLIO ESCOLAR. NATUREZA NÃO SALARIAL DEFINIDA PELO ACÓRDÃO DE ORIGEM. VIOLAÇÃO DO ART. 535, II, DO CPC. INOCORRÊNCIA.

1. Trata-se originariamente de ação ordinária em que se discute a incidência de contribuição previdenciária sobre valores pagos pela empresa autora a título de auxílio escolar.

2. Inexiste violação do art. 535, II, do CPC quando o acórdão de origem analisa de forma expressa a matéria apresentada como omissa nos aclaratórios de piso. No caso em foco, a Corte *a quo* reconheceu que a verba em destaque não poderia ser considerada como salário ao entendimento de que os valores pagos pelo empregador tinham a finalidade de fomentar a formação intelectual dos trabalhadores e seus dependentes, tudo à luz da situação fática presente na lide combinado com a disciplina dos artigos 458, § 2º, II, da CLT e 28 da Lei 8.212/91.

3. Agravo regimental não provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Hamilton Carvalhido, Luiz Fux, Teori Albino Zavascki e Arnaldo Esteves Lima votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 26 de outubro de 2010(Data do Julgamento)

(Ementa publicada no DJe de 04.11.2010, p. 335).

