



Centro Universitário de Brasília - UniCEUB  
Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais - FAJS

**LARA NASCIMENTO DE ARAÚJO UCHÔA**

**NECESSIDADE DE RECOLHIMENTO DO IPI SOBRE PRODUTOS ROUBADOS  
TRANSPORTADOS PELO COMPRADOR**

**BRASÍLIA  
2020**

**LARA NASCIMENTO DE ARAÚJO UCHÔA**

**NECESSIDADE DE RECOLHIMENTO DO IPI SOBRE PRODUTOS ROUBADOS  
TRANSPORTADOS PELO COMPRADOR**

Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção do título Bacharel em Direito do Centro Universitário de Brasília (UniCEUB)

Orientador: Professor Rodrigo Pereira de Mello

**BRASÍLIA  
2020**

**LARA NASCIMENTO DE ARAÚJO UCHÔA**

**NECESSIDADE DE RECOLHIMENTO DO IPI SOBRE PRODUTOS ROUBADOS  
TRANSPORTADOS PELO COMPRADOR**

Monografia apresentada como requisito  
parcial para obtenção do título Bacharel  
em Direito do Centro Universitário de  
Brasília (UniCEUB)

Orientador: Professor Rodrigo Pereira de  
Mello

**BRASÍLIA, 05 DE JUNHO DE 2020**

**BANCA AVALIADORA**

---

**Professor Orientador**

---

**Professor(a) Avaliador(a)**

## **AGRADECIMENTOS**

Em primeiro lugar, agradeço a minha família pela construção de um contexto que me permitisse ter ótimas oportunidades sempre ao meu alcance, além do apoio diário diante de todos os desafios.

Agradeço, ainda, aos meus amigos e amigas de faculdade com os quais dividi momentos de dúvida e que colaboraram com suas frases de motivação e ótimos conselhos.

Por fim, agradeço ao meu orientador, professor Rodrigo, por todas as contribuições na minha formação acadêmica e pela excelente e cuidadosa orientação no estudo e na elaboração do presente trabalho.

Lara Nascimento de Araújo Uchôa  
Brasília, 05 de junho de 2020

## RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo avaliar a necessidade de recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidente sobre mercadoria industrializada a ser transportada a cargo do comprador, por previsão contratual, mas que perece, por força de furto ou roubo, antes da chegada no estabelecimento de destino. Tal análise será realizada sob o ponto de vista do entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) pela ilegalidade da cobrança do IPI incidente sobre produtos que saíram do estabelecimento do produtor, sendo por ele transportados, mas que não chegaram até o correspondente comprador por furto ou roubo, vez que ausente a conclusão do negócio jurídico. Para tanto apresentaremos o tratamento conferido ao IPI pela Constituição Federal e pelo Código Tributário Nacional, indicando, através do método de pesquisa da análise bibliográfica alguns conceitos indispensáveis para o estudo da situação proposta. Em seguida serão apresentados alguns julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e do STJ acerca do momento no qual se encontra constituído o fato gerador do IPI, para permitir a análise de seus fundamentos. Além disso, serão apresentadas cada uma das razões da decisão da Corte Superior responsável pela pacificação da matéria e aplicadas à hipótese proposta.

**Palavras chave:** IPI. Hipótese de incidência. Fato gerador.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>7</b>
<b>1 IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS.....</b>	<b>9</b>
<b>1.1 Obrigação tributária e principais aspectos do IPI.....</b>	<b>9</b>
1.1.1 <i>Fato gerador e hipótese de incidência.....</i>	<i>10</i>
1.1.2 <i>Aspectos da hipótese de incidência.....</i>	<i>12</i>
<b>1.2 Princípios constitucionais relevantes.....</b>	<b>18</b>
1.2.1 <i>Seletividade.....</i>	<i>19</i>
1.2.2 <i>Seletividade.....</i>	<i>20</i>
1.2.3 <i>Capacidade contributiva e não confiscatoriedade.....</i>	<i>22</i>
<b>2 ANÁLISE JURISPRUDENCIAL DA COBRANÇA DO IPI SOBRE PRODUTO TRANSPORTADO PELO VENDEDOR QUE PERECEU POR CASO FORTUITO OU FORÇA MAIOR.....</b>	<b>24</b>
<b>2.1 Os contornos do debate jurisprudencial.....</b>	<b>24</b>
<b>2.2 O entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.....</b>	<b>25</b>
<b>2.3 O entendimento do Superior Tribunal de Justiça.....</b>	<b>27</b>
<b>3 A INCIDÊNCIA OU NÃO DE IPI SOBRE PRODUTOS ROUBADOS TRANSPORTADOS PELO COMPRADOR.....</b>	<b>36</b>
<b>3.1 A tradição.....</b>	<b>36</b>
<b>3.2 O contrato de compra e venda e a responsabilidade pelos riscos do negócio.....</b>	<b>38</b>
<b>3.3 A incidência ou não de IPI sobre produtos roubados transportados pelo comprador.....</b>	<b>41</b>
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>47</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>49</b>

## INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como objeto o estudo das repercussões do entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) a respeito da ilegalidade da cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidente sobre produtos que saíram do estabelecimento do produtor, mas que não chegaram até o correspondente comprador, vez que ausente a conclusão do negócio jurídico.

Isso porque a redação do art. 46, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN), leva a crer que o fato gerador do IPI consiste na saída do produto industrializado do estabelecimento do contribuinte. Ocorre que aceitar tal premissa leva à interpretação equivocada de que resta concretizado aquele fato gerador com a simples ocorrência do aspecto temporal da hipótese de incidência do tributo. No entanto, tal interpretação gera consequências problemáticas, assim como a que se pretende analisar no presente estudo.

Nesse contexto, ao avaliar a ocorrência ou não do fato gerador do IPI em situação na qual produtos industrializados saíram do estabelecimento do produtor mas não chegaram até o comprador, por razões estranhas à vontade das partes no respectivo negócio jurídico subjacente, o STJ apresentou seu posicionamento pela não ocorrência do fato gerador, interpretando que, apesar da pretensão daquele artigo do CTN de dispor sobre o fato gerador do IPI, o seu critério material não é objeto de nenhum dos respectivos incisos, que apenas definem os critérios temporais da hipótese de incidência do tributo.

Assim, o STJ assentou que o aspecto material do IPI – que, segundo aquela Corte Superior, consiste na realização de operações que transfiram a propriedade ou posse de produtos industrializados – não teria ocorrido na situação descrita, visto que não foi concluído o respectivo negócio jurídico.

Desse modo, aquela Corte entendeu que, ao se tratar de mercadoria que sai do estabelecimento industrial produtor mas não chega ao comprador, por roubo ou por qualquer outra razão estranha à vontade das partes no respectivo negócio jurídico subjacente, não é devida a cobrança do imposto, visto que não se observa a ocorrência de seu fato gerador que, para se concretizar, depende da finalização da

operação de compra e venda do produto industrializado, que se dá com sua efetiva tradição em favor do correspondente comprador/adquirente.

Objetiva-se, com o presente estudo, analisar as consequências da aplicação das razões de decidir da referida jurisprudência em uma situação na qual o responsável pelo transporte do produto é o seu comprador, ou seja, a tradição ocorre antes da chegada ao estabelecimento do comprador. Desse modo, optamos por apresentar o problema de pesquisa da seguinte forma: “Há necessidade de recolhimento do IPI incidente sobre mercadoria industrializada a ser transportada a cargo do comprador, por previsão contratual, mas que perece, por caso fortuito ou força maior – especificamente por força de furto ou roubo –, antes da chegada no estabelecimento de destino?”.

Com o intuito de encontrar a melhor resposta para a situação problema acima proposta, através da metodologia de revisão bibliográfica, serão apresentados, no primeiro capítulo, os aspectos da hipótese de incidência do IPI: (i) aspecto pessoal; (ii) aspecto material; (iii) aspecto temporal; e (iv) aspecto espacial.

Em seguida, no mesmo capítulo, apresentaremos os princípios constitucionais específicos do IPI envolvidos na controvérsia, sendo eles: (i) o princípio do não confisco; (ii) o princípio da não-cumulatividade; (iii) e o princípio da seletividade do imposto.

No segundo capítulo apresentaremos as jurisprudências do STJ e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), realizando, ainda, uma análise detalhada das razões de decidir de cada um dos julgados.

Por fim, após a revisão bibliográfica – realizada para a apresentação dos conceitos indicados no primeiro capítulo – e o estudo jurisprudencial acerca do tema – apresentado no segundo capítulo –, será respondido, no terceiro capítulo, o problema de pesquisa acima indicado.

## 1 IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

Para uma melhor análise do tema que se pretende desenvolver, propomos, de início, uma apresentação acerca do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Assim, o objetivo, em um primeiro momento, é entender o tributo de uma maneira mais detalhada, através da exposição de todos os elementos da obrigação tributária que tem por objeto seu pagamento.

### 1.1 Obrigação tributária e principais aspectos do IPI

A obrigação tributária, prevista no art. 113 do Código Tributário Nacional (CTN), em muito se diferencia das obrigações previstas no Direito Civil. No direito privado, frequentemente, são dispensadas as distinções entre obrigação e crédito, isso porque é possível assumir, de imediato, que o credor de uma obrigação tem direito a um crédito<sup>1</sup>.

De maneira diversa, no direito tributário, ramo do direito público, a obrigação tributária e o crédito tributário não se confundem e nem o segundo é uma derivação automática da primeira. Isso porque para a constituição de um crédito tributário não basta a existência de uma obrigação tributária, sendo necessário, também – a teor do art. 142 do CTN – um ato formal, denominado lançamento, que a partir daquela obrigação faça surgir, sucessivamente, um crédito.

Nesse sentido entende Hugo de Brito Machado Segundo:

Entretanto, diversamente do que se dá no Direito Privado, no âmbito do Código Tributário Nacional o vínculo jurídico obrigacional recebe dois nomes diferentes, a depender do momento em que é considerado e do grau de formalização a ele atribuído.

Diante da ocorrência, no mundo fenomênico, dos fatos descritos na norma jurídica tributária, ela *incide*, o que significa que colore ou carimba esses fatos, tornando-os “geradores” de direitos e obrigações, vale dizer, de uma relação no âmbito da qual alguém pode *exigir* o cumprimento da consequência prevista na norma, e outra pessoa é obrigada ao cumprimento dessa consequência. Surge, assim, da ocorrência do fato, e da incidência da norma tributária sobre ele, a obrigação tributária.

---

<sup>1</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 11. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2019. p. 127.

Essa obrigação, depois de liquidada e acertada, adquire uma roupagem formal própria, que lhe atribui exigibilidade, passando a ser chamada de crédito tributário. Voltar-se ao tema quando do exame do crédito tributário e do lançamento, mas de logo se pode dizer que ele, o crédito, consiste na mesma relação jurídica antes designada pela locução “obrigação tributária”, depois de submetida ao *acertamento* que lhe confere liquidez, certeza e exigibilidade.<sup>2</sup>

Com o intuito de prevenir o distanciamento do tema do presente estudo, não nos estenderemos nos debates doutrinários acerca do conceito de obrigação tributária ou quanto às suas distinções e convergências com o conceito de obrigação no Código Civil. Ainda, não trataremos aqui de obrigações acessórias, razão pela qual não será trabalhado seu conceito.

Desse modo, optamos apenas por nos restringir ao que dispõe o CTN acerca da obrigação tributária principal. Nesse sentido, em seu art. 113 prevê que a obrigação tributária principal tem como objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e surge com a ocorrência do fato gerador.

#### 1.1.1 *Fato gerador e hipótese de incidência*

Disciplinado no art. 114 do CTN, o fato gerador da obrigação principal é conceituado como a situação descrita em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Cabe destacar que a expressão “fato gerador”, da maneira como é apresentada pela legislação, enseja razoáveis debates na doutrina. Isso ocorre porque a maioria dos autores entende existir um certo grau de ambiguidade na escolha do termo utilizado pelo Código Tributário Nacional, visto que o chamado “fato gerador” é utilizado tanto para designar a previsão abstrata da hipótese jurídica, como sua ocorrência no mundo fático<sup>3</sup>.

Diante disso, Geraldo Ataliba propôs a utilização da expressão “hipótese de incidência” para definir o que se encontra previsto na lei, deixando para o termo “fato

---

<sup>2</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 11. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2019. p. 127.

<sup>3</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 1088.

gerador” apenas a ocorrência, no mundo fático, da situação que dá origem à obrigação tributária<sup>4</sup>.

Paulo de Barros Carvalho apresenta, de maneira clara, a referida distinção da seguinte forma:

Dentro desse arcabouço, a hipótese trará a previsão de um fato (se alguém industrializar produtos), enquanto a consequência prescreverá a relação jurídica (obrigação tributária) que vai se instaurar, onde e quando acontecer o fato cogitado no suposto (aquele que alguém deverá pagar à Fazenda Federal 10% do valor do produto industrializado).

A hipótese alude a um fato e a consequência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar, razão pela qual se fala em *descriptor* e *prescriptor*, o primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar seu consequente.

Os modernos cientistas do Direito Tributário têm insistido na circunstância de que, tanto no *descriptor* (hipótese) quanto no *prescriptor* (consequência) existem referências a critérios, aspectos, elementos ou dados identificativos. Na hipótese (*descriptor*), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (*prescriptor*), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exhibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária.<sup>5</sup>

Conforme exposto no trecho acima colacionado, para o autor Paulo de Barros Carvalho a hipótese de incidência contém três diferentes aspectos. São eles: (i) o aspecto material; (ii) o aspecto temporal; e (iii) o aspecto espacial<sup>6</sup>, enquanto a consequência, que ocorre no mundo dos fatos, conta apenas dois aspectos, (i) o pessoal, ou subjetivo; e (ii) o quantitativo<sup>7</sup>.

---

<sup>4</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 50.

<sup>5</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 239.

<sup>6</sup> Optamos por utilizar o termo “aspecto” pelos motivos expostos pelo renomado autor Geraldo Ataliba. O escritor entende que a utilização do termo “elemento” poderia gerar a ideia de algo que entra na composição de outra coisa. Ocorre que, ao concordar com Geraldo Ataliba, entendemos que a utilização do termo “aspecto” é mais adequada, visto que transmite melhor a ideia de se tratarem de qualidades ou atributos de um todo uno e indivisível. Conforme preceitua Geraldo Ataliba: “(...) os aspectos da hipótese de incidência não são suas causas, não lhe determinam o ser, mas só o modo (a maneira) de ser. Integram-na, não a originam. São pontos de vista sob os quais a inteligência considera o objeto – no caso, a hipótese de incidência – segundo suas relações (tomada essa palavra em seu sentido estativo).

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 68.

<sup>7</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 283.

Para um estudo aprofundado de qualquer tributo, em especial para o desenvolvimento da análise do IPI que se pretende realizar no presente trabalho, é indispensável que realizemos, primeiramente, a identificação de todos os aspectos de seu enunciado hipotético. Desse modo, em seguida, serão demonstrados os diferentes aspectos da hipótese de incidência do IPI, apresentando-se, ainda, o conceito de cada um deles.

### 1.1.2 Aspectos da hipótese de incidência

O aspecto pessoal, situado na consequência da hipótese do tributo<sup>8</sup>, é conceituado por Geraldo Ataliba da seguinte forma:

O aspecto pessoal, ou subjetivo, é a qualidade – inerente à hipótese de incidência – que determina os sujeitos da obrigação tributária, que o fato imponible fará nascer. Consiste numa conexão (relação de fato) entre o núcleo da hipótese de incidência e duas pessoas, que serão erigidas, em virtude do fato imponible e por força da lei, em sujeitos da obrigação.<sup>9</sup>

Segundo o autor, o aspecto pessoal, ou subjetivo, é composto pelos sujeitos ativo e passivo. Enquanto o sujeito ativo é a pessoa a quem a lei atribui a exigibilidade do tributo – o credor da obrigação tributária –, o sujeito passivo é o devedor – chamado de contribuinte ou responsável tributário – que se encontra condicionado ao cumprimento da obrigação.

Conforme preceitua o art. 119 do CTN, “o sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento”<sup>10</sup>.

No entanto, não obstante o conceito acima transcrito, o sujeito ativo da relação tributária não se restringe às pessoas jurídicas de direito público. Isso porque, apesar da competência tributária para instituir e legislar sobre determinado tributo ser indelegável e intransferível, os entes de direito público que detêm tal competência

---

<sup>8</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 283.

<sup>9</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 72.

<sup>10</sup> Destaca-se que o sujeito ativo não se confunde com o ente com competência tributária para legislar. Apesar da redação do art. 119 do CTN, é inequívoco no direito tributário brasileiro que o sujeito ativo da obrigação tributária pode ser tanto pessoa jurídica de direito público, quanto – nas hipóteses e nos limites assim previstos na Constituição e eventualmente no CTN – pessoa jurídica de direito privado.

possuem a faculdade de delegar a capacidade de exigir o tributo para pessoa jurídica de direito público diversa, ou até mesmo para pessoa jurídica de direito privado. Assim, apesar da redação do artigo acima mencionado, o sujeito ativo da obrigação tributária também pode ser uma pessoa jurídica de direito privado<sup>11</sup>.

Conforme prevê a Constituição Federal (CF), em seu art. 153, “caput”, o ente competente para a cobrança do IPI é a União:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:  
(...)  
**IV - produtos industrializados;**<sup>12</sup> (grifos aditados)

O sujeito passivo, por sua vez, trata-se de “pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, dos nexos obrigacionais; (...)”<sup>13</sup>.

O art. 121 do CTN define sujeito passivo como a pessoa obrigada a suportar o ônus do pagamento de tributo, podendo ser (i) contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador, ou (ii) responsável tributário quando, não ostentando a condição de “contribuinte”, sua obrigação decorre de disposição expressa em lei.

Portanto, é possível resumir da seguinte forma: enquanto o contribuinte é sujeito passivo direto de um tributo, o responsável configura-se como um sujeito passivo indireto<sup>14</sup>.

Vale ressaltar que tal responsabilidade pode se dar, ainda, por substituição – conforme previsão contida no art. 128 do CTN – que ocorre quando, por determinação legal, a obrigação tributária surge desde o início contra pessoa diferente daquela que

---

<sup>11</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 296.

<sup>12</sup> BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2018]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 10 dez. 2019.

<sup>13</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 298.

<sup>14</sup> CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2014. p. 152.

realiza o aspecto material da hipótese de incidência, de modo que a própria lei substitui o sujeito passivo direto pelo indireto<sup>15</sup>.

Nesse sentido, ao prever o sujeito passivo do IPI, o CTN estabelece:

Art. 51. Contribuinte do imposto é:

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

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

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

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

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.<sup>16</sup>

Assim, podem ser contribuintes do imposto: (i) o importador; (ii) o industrial; (iii) o comerciante de produtos sujeitos ao imposto; e (iv) o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão. Cabe destacar que, para impedir o distanciamento do objeto do presente trabalho, somente trataremos a respeito dos contribuintes previstos nos incisos I e II do referido dispositivo legal.

Verifica-se, a partir da redação do artigo colacionado, que o CTN prevê como contribuintes do imposto não só o importador ou o industrial, mas também dispõe que o sujeito passivo da obrigação de pagar o IPI pode ser pessoa, física ou jurídica, a eles equiparados por meio de lei, tratando, desse modo, dos responsáveis tributários.

Nesse contexto, cabe destacar que o sujeito passivo nos impostos deve, de todo modo, encontrar-se relacionado ao aspecto material da hipótese de incidência, de maneira que se infira ser o titular da capacidade contributiva onerada<sup>17</sup>.

Assim, não pode o legislador escolher qualquer um como responsável pelo pagamento do tributo. Isso porque, segundo ensina Geraldo Ataliba, "(...) o critério legal obedece a princípios que conduzem o legislador – ao formular a h.i.<sup>18</sup> – a sujeitar

---

<sup>15</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 153.

<sup>16</sup> BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Institui o Código Tributário Nacional. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm). Acesso em: 11 dez. 2019.

<sup>17</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 74.

<sup>18</sup> A abreviatura "h.i.", presente na citação, correspondente à antes referida expressão "hipótese de incidência".

quem, de algum modo esteja em conexão com o fato imponible, de forma a ter sua riqueza por ele revelada”<sup>19</sup>.

Uma vez delineado o aspecto pessoal do IPI, composto pelos seus sujeitos ativo e passivo, passamos para a definição de seu aspecto quantitativo que, juntamente ao subjetivo, compõem a consequência, no mundo dos fatos, da hipótese de incidência, conforme classifica Paulo de Barros Carvalho em passagem anteriormente destacada.

Assim, o aspecto quantitativo corresponde à quantificação da obrigação tributária devida pelo sujeito passivo ao sujeito ativo, composto pela base de cálculo do tributo, bem como pela sua alíquota. Desse modo, o aspecto quantitativo possibilita a identificação do valor de IPI devido.

Nesse momento, voltamos nossa atenção novamente para a hipótese de incidência e seus três aspectos: (i) aspecto material; (ii) aspecto temporal; e (iii) aspecto espacial.

Quanto ao aspecto espacial, ressalta Regina Helena Costa:

Quanto ao aspecto espacial, genericamente, é o território nacional. Especificamente, há que se atentar para as três materialidades antes apontadas e, assim, temos que as coordenadas específicas são, respectivamente: a) repartição aduaneira; b) estabelecimento industrial; e c) local da arrematação.<sup>20</sup>

Assim, o aspecto espacial corresponde ao local onde ocorre a hipótese de incidência que gera ao contribuinte a obrigação de recolhimento do referido tributo.

O aspecto material, por sua vez, consiste na descrição substancial do fato. Segundo Luis Eduardo Schoueri, “a relevância do aspecto material está em ser por ele que se identifica um tributo”. Assim, entende ele que o fato gerador descrito no Código Tributário Nacional não se confunde com o aspecto material, visto que a previsão contida na lei retrata uma situação na qual estão contemplados também o

---

<sup>19</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p.79.

<sup>20</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 385.

aspecto temporal – adjunto adverbial de tempo –, bem como o aspecto espacial – adjunto adverbial de lugar<sup>21</sup>.

Cabe ressaltar que só é possível diferenciar um tributo de outro de mesma espécie através da comparação de seus aspectos materiais. Isso ocorre porque o aspecto material, como o mais importante dos critérios, dispõe sobre a parte essencial da caracterização do tributo<sup>22</sup>.

Quanto ao aspecto temporal da hipótese de incidência, este consiste na indicação do momento exato a partir do qual está formada a obrigação tributária que vincula o credor ao devedor<sup>23</sup>. Desse modo, ele pode ou não ser encontrado de maneira expressa na descrição da hipótese de incidência do tributo. Isso porque existem tributos que prescindem de tal detalhamento, enquanto outros necessitam dele. Explica-se.

O fato gerador previsto na norma jurídica pode ocorrer instantaneamente, gerando, de maneira inequívoca e imediata, a relação jurídico-tributária ou pode ocorrer continuamente, de modo que não seja possível determinar precisamente apenas pela natureza dos eventos econômicos, o momento no qual surgiu a obrigação tributária em questão, ressalvada a hipótese de intervenção normativa que expressamente o identifique.

Com o objetivo de compreender melhor a relevância do aspecto temporal em alguns impostos, surgiu a necessidade da criação da classificação dos fatos geradores, entre instantâneos ou periódicos. Assim, Luis Eduardo Schoueri exemplifica: para a cobrança do Imposto de Renda, é necessário verificar se houve algum acréscimo patrimonial; ocorre que, para tornar possível essa avaliação, deve-se comparar o patrimônio em momentos diversos (um antecedente em confrontação com outro subsequente), assim, verifica-se que o aspecto temporal produz papel de grande relevância no fato gerador do Imposto de Renda<sup>24</sup>.

---

<sup>21</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 545.

<sup>22</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 545.

<sup>23</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 265.

<sup>24</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 546.

Nesse sentido, segundo o autor, as hipóteses de incidência consideradas periódicas necessitam de expressa referência em lei. Isso porque, ao se tratar de hipótese que se repete, não seria possível perceber o momento de nascimento da obrigação tributária sem o auxílio da disposição normativa<sup>25</sup>.

Para os casos nos quais existe a necessidade de fixação do critério temporal no texto da lei, o legislador possui plena liberdade na definição de seu momento, isso é, poderá fixá-lo em qualquer momento posterior à ocorrência de todos os atos que compõe o critério material do tributo em questão, ou, excepcionalmente, até mesmo anterior à ocorrência destes atos – nas hipóteses de “substituição tributária para frente” assim permitidas pela legislação<sup>26</sup>.

Ocorre que a fixação do critério temporal em momento anterior à ocorrência dos outros atos que compõe o critério material da hipótese de incidência pode gerar diversos problemas práticos.

Isso porque a ocorrência do critério temporal estabelecido na lei, por si só, não basta para se inferir que o fato gerador ocorreu. Somente é possível concluir que o fato imponible se concretizou de forma definitiva, na situação em questão, quando presente o aspecto material da hipótese de incidência.

Nesse contexto, ao tratar do fato gerador do IPI, o CTN, em seu art. 46, dispõe da seguinte forma:

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;<sup>27</sup>  
III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

---

<sup>25</sup> Ibidem, p. 546.

<sup>26</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 548.

<sup>27</sup> Estabelece o citado dispositivo do Código Tributário Nacional:

“Art. 51. Contribuinte do imposto é:

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

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

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

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

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

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.<sup>28</sup>

Observa-se, pelo teor da redação do “caput” do art. 46, que a lei se propôs a apresentar o critério material do fato gerador do IPI. No entanto, conforme se pode verificar pela efetiva redação de seus incisos, apresentou de fato seu critério temporal. Conforme exposto, tal situação gera diversos problemas práticos.

Diante disso, afirma Regina Helena Costa<sup>29</sup> que o aspecto material do IPI se encontra não nos incisos do art. 46 – conforme leva a crer a redação do “caput” – mas em seu parágrafo único que, ao conceituar produto industrializado como “o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo”, apresenta as características essenciais do imposto que o distingue dos demais.

Nesse contexto, analisaremos, de início, a hipótese na qual o produto saiu do estabelecimento industrial – cumprindo o que dispõe o critério temporal de sua hipótese de incidência fixado no inciso II do “caput” do art. 46, do CTN – mas não chegou até o comprador, restando ausente a conclusão do correspondente negócio jurídico subjacente e, conseqüentemente, algumas das indispensáveis circunstâncias que compõem seu aspecto material.

Uma vez bem delineadas as principais características do imposto o qual se pretende tratar, seguimos para o estudo dos princípios constitucionais que serão abordados na pesquisa.

## **1.2 Princípios constitucionais relevantes**

A Constituição Federal, em seu art. 153, § 3º, apresenta alguns dos princípios a serem observados pela União ao instituir o Imposto sobre Produtos Industrializados. Confira-se:

---

<sup>28</sup> BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Institui o Código Tributário Nacional. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm). Acesso em: 11 dez. 2019.

<sup>29</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 385.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

IV - produtos industrializados;

[...]

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

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

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

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei.<sup>30</sup>

Desse modo, observa-se que a Constituição estabelece algumas limitações ao poder de tributação específicas para esse imposto, entre elas a necessidade de observância à seletividade, em função da essencialidade do produto, bem como a não-cumulatividade do imposto. Destaca-se que as disposições contidas nos incisos III e IV do dispositivo acima transcrito não serão objeto de análise, porque não são especialmente relevantes para o objeto do presente trabalho.

Diante disso, trataremos, em seguida, dos referidos princípios, bem como da capacidade contributiva e da não confiscatoriedade que, consoante o inciso V do art. 150 da Constituição, também devem ser observados pelo legislador tributário ordinário em qualquer iniciativa referida à concreta instituição daquela exação.

### 1.2.1 *Seletividade*

O princípio da seletividade, que deve ser observado pelo Imposto sobre Produtos Industrializados, diz respeito à variação das alíquotas conforme a essencialidade do bem.

Conforme preceitua Regina Helena Costa, a seletividade do IPI significa que a lei procederá a discriminações de tratamento de acordo com a essencialidade do produto por meio da modulação das respectivas alíquotas, de modo que “quanto mais

---

<sup>30</sup> BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2018]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 10 dez. 2019.

essenciais, menor deve ser a tributação; quanto menos essenciais, o imposto deve atingi-los com maior intensidade”<sup>31</sup>.

Alguns autores classificam os produtos industrializados, para atender à seletividade das alíquotas do IPI, em: (i) produtos necessários, em relação aos quais a incidência há de se dar mediante alíquotas baixas, se não for possível conceder-se a isenção; (ii) produtos úteis, para os quais autorizada está a tributação por meio de alíquotas moderadas (medianas); e (iii) produtos supérfluos ou nocivos, cuja tributação há de ser efetuada mediante a aplicação de alíquotas elevadas<sup>32</sup>.

Portanto, o princípio da seletividade do IPI tem como objetivo favorecer o consumidor final – vez que ele é o sujeito que de fato arca com o ônus financeiro do pagamento do tributo –, de modo a facilitar seu acesso a produtos essenciais.

### 1.2.2 Não-cumulatividade

Caracterizar um tributo como cumulativo significa dizer que este incide sobre todas as fases do processo produtivo do bem, anteriores à fase em que o bem ora se encontra, acumulando, em sua base de cálculo, o tributo pago em cada uma dessas etapas – porque passa a integrar, como “custo”, o próprio “preço” daquele bem<sup>33</sup>.

Em sentido contrário, um tributo é considerado como não-cumulativo quando incidente somente sobre o valor que foi agregado ao bem objeto da tributação naquela fase da cadeia produtiva na qual participa o respectivo contribuinte, desconsiderando-se os valores tributários já pagos em etapas anteriores da cadeia<sup>34</sup>.

Conforme dispõe o art. 153, § 3º, inciso II, da Constituição Federal, o IPI se encaixa no segundo conceito. Trata-se de imposto não-cumulativo. Isso quer dizer que, para o cálculo do IPI, devem ser desconsiderados como base para o cálculo do tributo os valores relativos às operações havidas em fases anteriores da cadeia

---

<sup>31</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 381-382.

<sup>32</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 382.

<sup>33</sup> SCHOUEIRI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 416.

<sup>34</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 470.

produtiva do bem objeto da tributação, incluindo-se o montante já pago a título do imposto.

Cabe destacar, ainda, que, neste modelo, caso o contribuinte anterior do imposto seja imune, ou simplesmente não pague o imposto, não se afasta a regra da não-cumulatividade, e não há necessidade de que o próximo contribuinte da cadeia faça o recolhimento em seu lugar.

Assim, a respeito da não-cumulatividade do Imposto sobre Produtos Industrializados, dispõe a obra de Aliomar Baleeiro:

Contudo, além disso, existem técnicas diversificadas para apuração do valor adicionado. Examinemos apenas a da subtração ou diferença que é a utilizada por nossa ordem jurídica (cf. RUBÉN OSCAR AMIGO, et alii. Impuesto al Valor Agregado. Boletín de la Dirección General Impositiva, p. 152 e segs., ago. 1974).

Subtração ou diferença, adotada pela Constituição da República e pela grande maioria das demais ordens jurídicas, inclusive pela UE, é o método em que se apura o imposto a recolher, subtraindo o imposto devido pelas aquisições (de serviços/mercadorias para revenda ou como insumos, ativo e outros de uso e consumo) do imposto devido pelas vendas das mercadorias e prestações de serviço.

Mas contém variantes técnicas. Nos tributos que oneram a produção/produto, os créditos são chamados “físicos”, porque restritos aos insumos da produção e às mercadorias (corpóreas) que saem fisicamente do estabelecimento. Nos tributos que devem onerar apenas o consumo, os créditos são chamados “financeiros”, porque alcançam o valor dos bens/produtos e mercadorias essenciais à produção da atividade, como bens do ativo fixo e bens de uso e consumo (não importando a aderência física de tais bens-insumos às mercadorias vendidas).

Esse é o modelo adotado pela Constituição da República, nos arts. 153, § 3.º, II, e 155, § 2.º, I, que somente se referem a valor. Acresce, ainda, que a técnica constitucional expressa é a do imposto-contraimposto (ou subtração indireta), adotada no Brasil e pelos países europeus, para se calcular o montante do tributo a recolher aos cofres públicos por cada contribuinte.

A concessão de créditos, relativos ao valor do tributo, que onerou as compras do contribuinte, compensáveis com os débitos do valor do imposto, gerado pelas saídas, passou a ser a técnica contemporânea, da neutralidade, que deve abranger, em termos ideais, os seguintes produtos/bens e mercadorias: 1.os insumos da produção; 2.os ativos permanentes, relativos até mesmo à montagem de empresas industriais, na fase pré-operacional; 3.os bens de uso e consumo do estabelecimento. As restrições, é claro, coíbem apenas os créditos derivados das aquisições de bens utilizados com desvio, em fins estranhos às atividades próprias do estabelecimento mercantil.

**No método de diferença ou subtração, eleito por nossa ordem jurídica, utiliza-se a técnica da base financeira (ou indireta, não**

real), segundo a qual o princípio da não cumulatividade corresponderá à diferença entre o débito do valor do imposto gerado pela promoção da operação de circulação de mercadorias-vendas e o crédito fiscal oriundo do valor do imposto incidente, nas aquisições-compras no mesmo período. É a técnica do imposto-contra-imposto (ou seja, valor financeiro do imposto a pagar, deduzido do valor financeiro devido nas operações anteriores), adotada no Brasil e na maioria dos demais países, para se calcular o montante do tributo a recolher aos cofres públicos por cada contribuinte. Mesmo nas contribuições sociais não cumulativas, as leis ordinárias escolheram a técnica do imposto contra imposto, conforme a Lei n.º 10.637/2002; Lei n.º 10.833/2003 e Lei n.º 10.865/2004.<sup>35</sup> (grifos adotados)

Assim, a técnica para o cálculo do montante de tributo a recolher, aplicada no Brasil e prevista pelo antes referido art. 153, § 3º, inciso II, da Constituição Federal corresponde à do imposto-contra-imposto (ou subtração indireta), na qual se deduz do valor financeiro do tributo apurado na presente etapa produtiva (calculado sobre o valor total de todos os “custos” inerentes à respectiva base de cálculo) o valor financeiro devido nas operações anteriores.

### 1.2.3 Capacidade contributiva e não confiscatoriedade

Previsto no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, o princípio do não confisco constitui vedação constitucional ao poder do próprio legislador ao instituir o tributo. Desse modo, o referido princípio busca coibir a criação de leis tributárias que constituam usurpação do patrimônio do contribuinte. Confira-se:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
(...)  
IV - utilizar tributo com efeito de confisco;<sup>36</sup>

Isso porque a tributação não pode agredir a propriedade privada a ponto de colocá-la em risco. Nesse sentido, Hugo de Brito Machado Segundo aduz que “um tributo muito pesado sobre a propriedade imobiliária urbana, por exemplo, seria uma

<sup>35</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 492-493.

<sup>36</sup> BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2018]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 10 dez. 2019.

maneira indireta de negar aos cidadãos o próprio direito de propriedade, assegurado constitucionalmente”<sup>37</sup>.

Ainda, ao dispor sobre o princípio do não confisco, Roque Antonio Carrazza afirma:

Assim, os impostos devem ser graduados de modo a não incidir sobre fontes produtoras de riqueza dos contribuintes e, portanto, a não atacar a consistência originária de sua fonte de ganho. É confiscatório o tributo que incide sobre correções monetárias, que, como se sabe, não revelam aumento de riqueza (e, nessa medida, aumento de capacidade contributiva), mas simples recomposições do valor de troca da moeda. Também padece desta inconstitucionalidade o tributo que alcança meros sinais exteriores de riqueza, ou seja, indícios, não confirmados pelos fatos, de aumento da aptidão econômica do contribuinte.<sup>38</sup>

Assim, ao criar o tributo o legislador deve prever sua incidência apenas sobre demonstrações de riqueza de fato, sendo inconstitucional o tributo que alcança meros sinais exteriores de riqueza.

Superado o tema dos princípios constitucionais específicos do IPI relacionados ao tema objeto deste trabalho, passamos, no próximo Capítulo, para a análise das jurisprudências do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre a matéria, conforme anteriormente proposto.

---

<sup>37</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 11. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2019. p. 74.

<sup>38</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 115-116.

## **2 ANÁLISE JURISPRUDENCIAL DA COBRANÇA DO IPI SOBRE PRODUTO TRANSPORTADO PELO VENDEDOR QUE PERECEU POR CASO FORTUITO OU FORÇA MAIOR**

### **2.1 Os contornos do debate jurisprudencial**

A Fazenda Nacional entende que a interpretação literal do artigo 46, inciso I, do CTN, corresponde ao fato gerador do IPI. Nesse sentido, tornar-se-ia necessário o recolhimento do IPI com a simples saída do produto do estabelecimento industrial, independentemente de eventual posterior perecimento, por caso fortuito ou força maior, antes de sua efetiva apropriação pelo respectivo destinatário – ou seja, antes da conclusão do respectivo negócio jurídico com a tradição do bem entre as suas partes –, visto que tais situações constituiriam risco inerente à atividade empresarial praticada pelo fabricante.

Nesse contexto, os contribuintes se insurgiram diante da interpretação fazendária sob a tese de que o fato gerador do IPI não se concretizaria apenas com a saída do estabelecimento do industrial, consoante analisado no Capítulo 1 – como infere a literalidade do art. 46, inciso I, do CTN –, mas com a conclusão da operação negocial à qual se destina aquela saída – ou seja, com a efetiva entrega/apropriação do produto industrializado ao seu respectivo destinatário.

A referida tese também contaria com fundamento na disposição contida atualmente no art. 254, inciso IV, do Decreto n. 7.212/2010 (Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – RIPI), que prevê a anulação, mediante estorno na escrita fiscal, do crédito do imposto – proveniente de etapas anteriores da respectiva cadeia econômica produtiva – relativo a quaisquer produtos que hajam sido furtados ou roubados após a sua aquisição pelo estabelecimento produtor, mas antes do seu efetivo emprego por este contribuinte na produção de qualquer produto final.

Uma vez delineados os principais fundamentos jurídicos das divergentes linhas argumentativas em torno da questão proposta no presente trabalho, passamos ao estudo da jurisprudência, bem como das razões de decidir dos julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

## 2.2 O entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

Em outubro de 2000, foi publicado acórdão do CARF em recurso contra auto de infração lavrado em face da empresa Souza Cruz S.A., em razão de estorno, supostamente indevido, de débitos relativos à mercadoria roubada.

Por meio do recurso administrativo, a referida empresa impugnou o lançamento de ofício de crédito tributário, referente à cobrança de IPI, por entender que a simples saída física da mercadoria do estabelecimento não configuraria, por si só, o fato gerador do mencionado imposto. Alegou, ainda, que seria possível o estorno por previsão contida no art. 100, inciso VII, do (então vigente) RIPI de 1982 (Decreto 87.981/82)<sup>39</sup>.

Diante de tais argumentos, o CARF julgou pela denegação do recurso da empresa. Assim, o Conselho sinalizou seu entendimento de que a obrigação tributária de pagar o IPI tem surgimento a partir do momento no qual se verifica a saída dos produtos do estabelecimento do industrial, sendo irrelevante se as mercadorias foram ou não entregues ao seu destinatário, nos termos da seguinte ementa:

IPI— FATO GERADOR — FURTO E ROUBO DE PRODUTOS OCORRIDOS FORA DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL

A obrigação de pagar o IPI nasce a partir do momento em que se verifica a saída dos produtos do estabelecimento industrial. Essa regra geral somente não se aplica se houver norma expressa — as denominadas normas de exceção - excluindo determinada hipótese da regra matriz de incidência. É irrelevante, para tanto, que as mercadorias não tenham sido entregues ao destinatário, porque furtadas ou roubadas no percurso da entrega, fora do estabelecimento industrial. Recurso negado.<sup>40</sup>

Tal entendimento também se manteve em 2004 quando, utilizando-se de argumentos bastante semelhantes, a empresa Philip Morris Brasil S.A. levou novamente o tema para a análise do Conselho Administrativo que, mais uma vez,

---

<sup>39</sup> Que atualmente corresponde ao art. art. 245, inciso IV, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI) de 2010, que prevê a anulação, mediante estorno na escrita fiscal, do crédito do imposto relativo quaisquer produtos que hajam sido furtados ou roubados.

<sup>40</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Recurso n. 114.806**. IPI. Fato gerador. Furto e roubo de produtos ocorridos fora do estabelecimento industrial. Contribuinte: Souza Cruz S/A. Relator(a): Renato Scalco Isquierdo, 17 de outubro de 2000. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 20 dez. 2019.

decidiu pela ocorrência do fato gerador do imposto no momento da saída do produto do estabelecimento do industrial.

Nesse sentido, o referido acórdão foi ementado da seguinte forma:

IPI. ESTORNO DE DÉBITOS E CRÉDITOS DO IPI EM VIRTUDE DE ROUBO DE MERCADORIAS. IMPOSSIBILIDADE.

O fato de o produto ter sido roubado posteriormente à sua saída do estabelecimento não é suficiente para a descaracterização do fato gerador do IPI. Impossibilidade de estorno de débitos do IPI gerados por saídas tributadas. Da mesma forma, não se pode admitir o estorno dos créditos desse imposto, relativos a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem empregados em produtos roubados, depois da saída do estabelecimento industrial.

Recurso negado.<sup>41</sup>

Verifica-se da leitura dos acórdãos mencionados que ambas as empresas demonstram o interesse no estorno do crédito do imposto visto que, conforme argumentado nas respectivas peças processuais: (i) sua cobrança incorreria em ofensa aos princípios da capacidade contributiva e do não confisco; e (ii) que – conforme dispõe o Regulamento do IPI, no dispositivo acima citado – o crédito do imposto deveria ser estornado quando da ocorrência de roubo ou furto dos produtos, por decorrência lógica e, em atendimento ao princípio da não-cumulatividade, deveria ser afastada a possibilidade de as saídas de produtos roubados do estabelecimento serem gravadas pelo IPI.

Ocorre que, na esfera administrativa, as tentativas dos contribuintes encontraram barreira na tese defendida pelo Conselho. Isso porque prevalecia no CARF o entendimento de que as empresas careciam de fundamentação legal para o estorno do crédito do imposto, visto que a disposição do Regulamento do IPI que autorizaria o estorno, pressupõe o furto, ou o roubo, ocorrido antes da saída dos produtos em que tenham sido empregados, hipótese distinta da verificada no caso, de roubo de produtos após a sua saída do estabelecimento industrial.

---

<sup>41</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Recurso n. 132.611**. IPI. Estorno de débitos e créditos do IPI em virtude de roubo de mercadorias. Impossibilidade. Relator(a): Fabiola Cassiano Keramidas, 21 de setembro de 2006. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 20 dez. 2019.

### 2.3 O entendimento do Superior Tribunal de Justiça

A posição inicial do Superior Tribunal de Justiça a respeito do fato gerador do IPI convergia, em alguns de seus fundamentos, com o entendimento do CARF sobre a matéria.

É o que se verifica da leitura do acórdão referente ao julgamento do Recurso Especial 734.403/RS, da Segunda Turma, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, de outubro de 2010:

PROCESSUAL CIVIL. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DO NÃO-CONFISCO E DA NÃO-CUMULATIVIDADE. [...] 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.

[...]

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.

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

É importante ressaltar que a votação no julgamento do referido recurso não foi unânime, de modo que foram vencidos no mérito os Ministros Castro Meira e Herman Benjamin<sup>42</sup>.

---

<sup>42</sup> Cabe ressaltar que o ministro Herman Benjamin não juntou seu voto em razão de ausência justificada.

O voto vencedor sustentou a tese de inaplicabilidade do art. 174, inciso V, do Regulamento do IPI<sup>43</sup>, invocado pelo contribuinte, sob o argumento de que o dispositivo somente é aplicável 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.

Além disso, foi pontuado no voto do Ministro Mauro Campbell que o roubo e o furto constituem riscos inerentes à atividade praticada pelo industrial produtor, de modo que seria indevido o repasse do prejuízo à sociedade sob a forma do não pagamento do imposto. Assim, entendeu que adotar linha interpretativa diversa transformaria o ente tributante em segurador universal da atividade econômica desenvolvida pelos sujeitos passivos, nos seguintes termos:

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.

Cabe destacar que, no referido julgado, não foram analisadas as consequências da ocorrência ou não da operação mercantil com o pagamento ou não

---

<sup>43</sup> Que, conforme mencionado, atualmente corresponde ao art. 254, inciso IV, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI) de 2010, ora vigente, que prevê a anulação, mediante estorno na escrita fiscal, do crédito do imposto relativo a quaisquer produtos que hajam sido furtados ou roubados.

do preço ajustado, sob o argumento de que a primeira instância não havia se manifestado sobre a matéria.

Ao inaugurar a divergência, o Ministro Castro Meira apresentou quatro motivos pelos quais discordou da decisão adotada pela maioria.

A primeira das razões pontuadas diz respeito ao fato gerador do IPI. Segundo o Ministro Meira, a saída do produto do estabelecimento industrial ou a ele equiparado não é o fato gerador do IPI, mas o momento temporal da hipótese de incidência, cujo aspecto material consiste na realização de operações que transfiram a propriedade ou posse de produtos industrializados.

Ele explica que foi opção do legislador antecipar o elemento temporal da hipótese de incidência do tributo em relação ao momento de conclusão do negócio jurídico, assim, antecipando o nascimento da obrigação tributária. Ocorre que a referida antecipação não torna definitiva a ocorrência do fato gerador, vez que a presunção de ocorrência da operação comercial não é absoluta, podendo ser ilidida com o desfazimento do negócio por roubo, furto, perecimento ou até pela desistência do comprador.

Vale destacar a aproximação realizada pelo Ministro Meira entre o caso analisado de perda da mercadoria por furto – ou qualquer outro fortuito a ele equiparado – da situação na qual ocorre a desistência do comprador.

Assim, segundo o Ministro, consoante dispõe o art. 163, do Regulamento do IPI<sup>44</sup>, o imposto não incide quando há o desfazimento do negócio jurídico por desistência do comprador, hipótese na qual a lei permite ao industrial produtor creditar-se de valor igual ao do imposto escriturado pela saída como forma de anular a operação na própria escrita fiscal.

---

<sup>44</sup> Regulamento do IPI (Decreto n. 4.544/2002):

“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.”

Desse modo, sustenta que não há diferença entre as duas hipóteses, vez que ambas traduzem vicissitudes que podem acometer o negócio mercantil após a celebração do contrato e a saída da mercadoria do estabelecimento industrial, sendo que, na situação de roubo ou força maior, ainda mais evidente a inocorrência do fato gerador do IPI, pois o acontecimento escapa a esfera de vontade das partes.

Em segundo lugar, afirma o Ministro Castro Meira que o negócio jurídico translativo da propriedade de produtos industrializados é uma operação complexa que somente se aperfeiçoa com a tradição, real ou ficta, da mercadoria negociada. Assim, antes da entrega da mercadoria ao comprador a obrigação tributária não é definitiva, mas está sujeita a condição resolutiva que se trata da ocorrência do negócio jurídico subjacente.

Explica que o art. 116, inciso II, do CTN, confirma a referida tese ao tratar do momento de ocorrência do fato gerador:

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.<sup>45</sup>

Assim, quando o fato gerador trata de situação jurídica, só se considera ocorrida “desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável”. Nesse sentido, o fato gerador do IPI trata de situação jurídica que se constitui a partir de operações translativas de posse ou propriedade.

Ocorre que, conforme o entendimento do Ministro Meira, antes da chegada da mercadoria ao comprador, a operação que nasce com a saída do produto do estabelecimento industrial do fabricante não é definitiva, encontrando-se sujeita a condição resolutória, sendo esta a ocorrência do negócio jurídico subjacente.

Diante disso, o art. 117, do CTN, dispõe, para o referido caso, que a celebração do negócio jurídico se encontra acabada no momento da prática do ato ou celebração do negócio:

---

<sup>45</sup> BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Institui o Código Tributário Nacional. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm). Acesso em: 11 dez. 2019.

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.**<sup>46</sup> (grifos aditados)

Desse modo, conclui o Ministro Castro Meira em seu voto que:

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.** (grifos aditados)

Ainda, em sentido diverso ao consignado pela maioria no julgamento do recurso, o Ministro Castro Meira entendeu que, segundo o Regulamento do IPI, o furto ou roubo de mercadoria 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. Segundo o Ministro, “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”.

Tal entendimento se contrapõe à tese fazendária de aplicabilidade do Regulamento do IPI somente para os casos em que o roubo ou furto da mercadoria acontece nas dependências internas do próprio estabelecimento comercial. Isso porque de acordo com o entendimento do Ministro, o dispositivo contido no regulamento não realiza a referida restrição, fato que se conforma pela própria interpretação sistemática e teleológica da norma.

Por fim, sustentou que com o furto da mercadoria antes da entrega ao comprador desaparece a grandeza econômica sobre a qual deveria incidir o tributo.

---

<sup>46</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm). Acesso em: 11 dez. 2019.

Ou seja, caso não se concretize o negócio jurídico, por furto ou roubo da mercadoria negociada, o elemento signo de capacidade contributiva deixa de existir, de modo que o ônus tributário será absorvido não pela riqueza adquirida com a própria operação tributada, mas pelo patrimônio e outras rendas do contribuinte que não necessariamente guardam relação com o negócio jurídico que deu causa à tributação, em clara violação ao princípio do não-confisco.

Posteriormente, em agosto de 2012, no julgamento do Recurso Especial n. 1.203.236/RJ, o entendimento da Segunda Turma foi alterado. Por meio de acórdão redigido pelo Ministro Relator Herman Benjamin, a Turma consignou que “Não se pode confundir o momento temporal do fato gerador com o próprio fato gerador, que consiste na realização de operações que transfiram a propriedade ou posse de produtos industrializados”, nos termos da seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. [...] IPI. FATO GERADOR. MOMENTO TEMPORAL. FURTO/ROUBO. TRADIÇÃO. CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA SUBJETIVA. EXAÇÃO INDEVIDA.

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

3. Em relação ao mérito, esta Turma se posicionara inicialmente no sentido de que "o roubo ou furto de mercadorias é risco inerente à atividade do industrial produtor. Se roubados os produtos depois da saída (implementação do fato gerador do IPI), deve haver a tributação, não tendo aplicação o disposto no art. 174, V, do RIPI-98". (REsp 734.403/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 6.10.2010). Nessa oportunidade, fiquei vencido ao lado do Eminentíssimo Ministro Castro Meira, cujas considerações ali feitas motivaram aqui maior reflexão sobre a justiça de onerar o contribuinte com tributação que não corresponde ao proveito decorrente da operação. Tais observações prevalecem nos seguintes termos:

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

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

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

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

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

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

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

11. Recurso Especial provido.

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

Verifica-se que, em seu voto, o Ministro Herman Benjamin recupera a maioria das razões de julgamento levantadas pelo Ministro Castro Meira no voto de divergência acima exposto. Entretanto, merece atenção o argumento em destaque da ementa acima colacionada.

Isso porque, no referido trecho, o Ministro Herman Benjamin critica a possibilidade pagamento do tributo, vez que, em tal situação, estaria o contribuinte suportando o prejuízo decorrente de *deficit* da segurança pública que deveria ser oferecida pelo Estado. Assim transcreve em seu voto:

O raciocínio propõe uma solução à situação kafkiana já mencionada, na qual a parte tem a mercadoria roubada, suporta o prejuízo decorrente de deficit da segurança pública que deveria ser oferecida

pelo Estado, e recolhe o tributo como se obtivesse proveito econômico com a operação.

O recolhimento derivaria então de uma "circulação interna" provocada por ato ilícito (roubo) para o qual contribuiu indiretamente o Estado, por meio de falha de segurança pública.

Cabe ressaltar que a referida tese, mais uma vez, não contou com a unanimidade dos membros daquela Turma, sendo vencido o Ministro Mauro Campbell, que manteve o mesmo posicionamento proferido por meio do voto no antes referido Recurso Especial n. 734.403/RS de 2010.

O primeiro julgamento unânime sobre a matéria, naquela mesma Segunda Turma do STJ, ocorreu em junho de 2013, com o julgamento do Recurso Especial n. 1.184.354<sup>47</sup>, cujo acórdão foi proferido sob a relatoria da Ministra Eliana Calmon, no qual se reafirmou o entendimento de que “a mera saída de mercadoria do estabelecimento comercial ou a ele equiparado não caracteriza, por si só, a ocorrência do fato gerador do IPI, fazendo-se necessária a efetivação de operação mercantil (...)”.

Posteriormente, em novembro de 2018, visando uniformizar a jurisprudência da Primeira Turma e da Segunda Turma do STJ, foram julgados, pela Primeira Seção, os Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 734.403/RS, o primeiro precedente sobre a matéria acima citado.

A ementa do acórdão de uniformização foi redigida nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. IPI. FATO GERADOR. ROUBO DA MERCADORIA APÓS A SAÍDA DO ESTABELECIMENTO DO FABRICANTE. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA DA CONTRIBUINTE PROVIDOS.

1. Discute-se nos presentes autos se a saída física do produto do estabelecimento industrial ou equiparado é suficiente para a configuração do fato gerador do IPI, sendo irrelevante a ausência de concretização do negócio jurídico subjacente em razão do furto e/ou roubo das mercadorias.

2. A controvérsia já se encontra superada em ambas as Turmas de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça, restando consolidado o entendimento de que a operação passível de incidência da exação é aquela decorrente da saída do produto industrializado do

---

<sup>47</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Recurso Especial 1.184.354/RS**. Processual civil e tributário. Ipi. Fato gerador. Roubo de mercadoria. Violação ao art. 535 do cpc não caracterizada. Necessidade de efetiva operação mercantil. Recurso provido. Recorrente: Philip Morris Brasil S/A. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Min. Eliana Calmon, 03 de junho de 2013. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp>. Acesso em: 20 dez. 2019.

estabelecimento do fabricante e que se aperfeiçoa com a transferência da propriedade do bem, porquanto somente quando há a efetiva entrega do produto ao adquirente a operação é dotada de relevância econômica capaz de ser oferecida à tributação.

3. Na hipótese em que ocorre o roubo/furto da mercadoria após a sua saída do estabelecimento do fabricante, a operação mercantil não se concretiza, inexistindo proveito econômico para o fabricante sobre o qual deve incidir o tributo. Ou seja, não se configura o evento ensejador de incidência do IPI, não gerando, por conseguinte, a obrigação tributária respectiva.

Precedentes: AgInt no REsp. 1.552.257/RS, Rel. Min. ASSUSETE MAGALHÃES, DJe 22.11.2016; AgInt no REsp. 1.190.231/RJ, Rel. Min. SÉRGIO KUKINA, DJe 17.8.2016; REsp. 1.203.236/RJ, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJe 30.8.2012.

4. Embargos de Divergência da Contribuinte providos, para julgar procedentes os Embargos à Execução, e, por conseguinte, desconstituir o crédito tributário.

(STJ, EREsp 734.403/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/11/2018, DJe 21/11/2018)

No referido acórdão, apesar de tratarem-se de embargos de divergência, o Ministro Relator Napoleão Nunes Maia Filho menciona que estar consolidado – em ambas as turmas de Direito Público do STJ – o entendimento de que, na hipótese de roubo ou furto da mercadoria após sua saída do estabelecimento do fabricante e anteriormente à sua entrega (tradição) em favor do respectivo adquirente, resta ausente evento ensejador de incidência do IPI, vez que ausente a relevância econômica da operação capaz de gerar a tributação.

Diante do exposto, não restam dúvidas que a controvérsia derivada da redação equivocada do art. 46 do CTN já se encontra superada pelo novo entendimento jurisprudencial do STJ. Passamos, então, à análise do tema proposto para o presente trabalho.

### 3 A INCIDÊNCIA OU NÃO DE IPI SOBRE PRODUTOS ROUBADOS TRANSPORTADOS A CARGO DO COMPRADOR

Uma vez delimitado o fato gerador do IPI, consoante a jurisprudência, ora pacífica, do Superior Tribunal de Justiça, passamos à exposição de mais alguns conceitos fundamentais, antes de tratarmos do tema proposto para o presente estudo.

De início, devemos compreender precisamente quando que ocorre a conclusão o negócio jurídico que constitui o fato gerador do IPI – conforme exposto no capítulo anterior. Com esse objetivo, analisaremos a tradição e as suas espécies, bem como o contrato de compra e venda realizado entre o vendedor industrial e o comprador da mercadoria a ser tributada.

Por fim, analisaremos a validade do entendimento fixado pelo STJ diante dos conceitos aqui trabalhados e, em seguida, as repercussões do entendimento firmado pela Corte na situação ora proposta.

#### 3.1 A tradição

Consoante explica Pablo Stolze, a transmissão de propriedade no direito brasileiro não decorre apenas de um título – de um contrato de compra e venda, por exemplo –, exigindo, também, uma solenidade. No caso dos bens móveis, essa solenidade é a tradição, ou seja, a entrega da coisa ao adquirente<sup>48</sup>. Nesse mesmo sentido, explica Caio Mario:

(...) Desta noção fazemos ressaltar, desde logo, o ponto essencial, que marca a posição do nosso direito: **o caráter meramente obrigatório do contrato**. Seguindo, como se vê, a tradição romana, e fiel à nossa determinação histórica, a compra e venda não opera, segundo o nosso Código, a transmissão do domínio. Neste mesmo rumo, rezam os Códigos alemão, suíço, espanhol, argentino, mexicano, uruguaio, chileno, chinês. Em sentido contrário, vigora o sistema que atribuiu ao contrato o efeito translático da propriedade, adotado nos Códigos francês, português, boliviano, peruano, italiano.

**Para o direito brasileiro, portanto, o contrato por si só é inábil a gerar a translação da propriedade, embora seja dela uma causa determinante. É mister a realização de um daqueles atos a que a lei reconhece o efeito translático: a tradição da res vendita, se se**

---

<sup>48</sup> STOLZE, Pablo; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo curso de direito civil**: direitos reais. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 244.

tratar de coisa móvel; ou a inscrição do título aquisitivo no registro, se for imóvel o seu objeto.<sup>49</sup> (grifos aditados)

A tradição é, portanto, essencial para a transmissão do domínio da coisa. É o que se pode concluir da leitura dos arts. 1.267 e 1.268 do Código Civil<sup>50</sup>:

Art. 1.267. A propriedade das coisas não se transfere pelos negócios jurídicos antes da tradição.

Parágrafo único. Subentende-se a tradição quando o transmitente continua a possuir pelo constituto possessório; quando cede ao adquirente o direito à restituição da coisa, que se encontra em poder de terceiro; ou quando o adquirente já está na posse da coisa, por ocasião do negócio jurídico.

Art. 1.268. Feita por quem não seja proprietário, a tradição não aliena a propriedade, exceto se a coisa, oferecida ao público, em leilão ou estabelecimento comercial, for transferida em circunstâncias tais que, ao adquirente de boa-fé, como a qualquer pessoa, o alienante se afigurar dono.

§ 1º Se o adquirente estiver de boa-fé e o alienante adquirir depois a propriedade, considera-se realizada a transferência desde o momento em que ocorreu a tradição.

§ 2º Não transfere a propriedade a tradição, quando tiver por título um negócio jurídico nulo.

Caio Mário conceitua a tradição como “um ato de entrega da coisa ao adquirente, transformando a declaração translaticia de vontade em direito real”<sup>51</sup>.

Ocorre que, consoante dispões os artigos acima colacionados, para que tal ato de entrega seja válido, ele deve ser operado por agente capaz. Este deve ser o dono do bem, exceto se a coisa, oferecida ao público – em leilão ou estabelecimento comercial – for transferida em circunstâncias nas quais, diante da boa-fé do adquirente, o alienante aparenta ser dono.

Ressalta-se que, para alguns autores, como Pablo Stolze e Pamplona Filho, a alienação por pessoa distinta de seu dono necessita da posterior aquisição da propriedade por quem se apresentava como dono da coisa<sup>52</sup>.

---

<sup>49</sup> PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**. 23 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. v. 3. p.141.

<sup>50</sup> BRASIL. **Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm). Acesso em: 19 dez. 2019.

<sup>51</sup> PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil: Direitos Reais**. 27. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. v. 4. p. 144.

<sup>52</sup> STOLZE, Pablo; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo curso de direito civil: direitos reais**. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 247.

Assim, existem três modos de tradição: (i) a real, quando a coisa é de fato entregue ao adquirente; (ii) a ficta, quando a transferência não é efetiva, situação na qual o adquirente já possuía a coisa, prevista no parágrafo único do art. 1.267, do CC; e (iii) a simbólica, quando a transferência do bem ocorre simbolicamente, com a entrega das chaves de um imóvel, por exemplo<sup>53</sup>.

Ressalta-se que, no presente estudo, nos referimos às duas primeiras modalidades de tradição que, consoante previamente observado, são mencionadas repetidas vezes pelos julgados do STJ apresentados no capítulo anterior.

Assim, prosseguimos para a análise do contrato de compra e venda realizado entre o vendedor industrial e comprador da mercadoria a ser tributada, bem como da alocação dos riscos do negócio.

### **3.2 O contrato de compra e venda e a responsabilidade pelos riscos do negócio**

O Código Civil (CC), em seu art. 481, dispõe que ao realizar um contrato de compra e venda um dos contratantes (vendedor) se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro (comprador) a pagar-lhe certo preço em dinheiro.

O contrato de compra e venda pode ser caracterizado como bilateral e comutativo porque cria obrigações equivalentes (ainda que distintas) para o vendedor e para o comprador; oneroso, visto que as duas partes dele extraem vantagens; consensual, na maioria dos casos, visto que somente necessita do acordo de vontades – embora possa ser considerado solene em algumas situações; e translativo da propriedade, vez que é ato causal gerador de uma obrigação de dar coisa, e fundamento da tradição<sup>54</sup>.

---

<sup>53</sup> STOLZE, Pablo; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo curso de direito civil**: direitos reais. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 245.

<sup>54</sup> PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**. 23 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. v. 3. p. 141.

Ao observarmos as obrigações básicas decorrentes do contrato de compra e venda já podemos inferir que, ao ser obrigado a entregar a coisa ao comprador, o vendedor atrai para si o dever de conservá-la até o momento da tradição<sup>55</sup>.

Tal comportamento sequer pode ser considerado uma prestação obrigacional, vez que a única obrigação do vendedor é com o resultado, sendo o de entregar a coisa nas condições previamente pactuadas<sup>56</sup>. Nesse sentido dispõe o art. 492, do CC<sup>57</sup>:

Art. 492. Até o momento da tradição, os riscos da coisa correm por conta do vendedor, e os do preço por conta do comprador.

§1º Todavia, os casos fortuitos, ocorrentes no ato de contar, marcar ou assinalar coisas, que comumente se recebem, contando, pesando, medindo ou assinalando, e que já tiverem sido postas à disposição do comprador, correrão por conta deste.

§ 2º Correrão também por conta do comprador os riscos das referidas coisas, se estiver em mora de as receber, quando postas à sua disposição no tempo, lugar e pelo modo ajustados.

Assim, verifica-se que, salvo em casos de disposição contratual em sentido contrário, uma vez entregue a coisa pelo vendedor no local e data ajustados para tradição, os riscos da coisa – no sentido de estar sujeita a perecimento ou deterioração por caso fortuito ou força maior, inclusive por força de furto ou roubo – correm por conta do comprador<sup>58</sup>. Isso porque conforme explica Silvio Venosa:

A tradição é o marco divisor na responsabilidade pela perda ou deterioração. Como com nosso sistema o contrato não transmite a propriedade, a coisa continua a pertencer ao alienante até sua entrega, ainda que a posse esteja com terceiro.<sup>59</sup>

Destaca-se que, na hipótese em que o comprador requer que a mercadoria seja expedida para local diverso, cabe a ele arcar com os riscos a partir do momento em que a coisa for entregue para transporte, vez que, a partir desse momento, já se configura como dono da mercadoria.

---

<sup>55</sup> VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil**: Contratos. 19. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2019. v. 3. p. 309.

<sup>56</sup> *Ibidem*.

<sup>57</sup> BRASIL. **Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm). Acesso em: 19 dez. 2019.

<sup>58</sup> VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil**: Contratos. 19. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2019. v. 3. p. 309.

<sup>59</sup> *Ibidem*.

Trata-se da regra do *res perit domino*, por meio da qual se entende que a coisa perece sempre para o dono. Desse modo, se a mercadoria se perdeu após a tradição, ela pereceu para o comprador.

Nesse momento vale destacar as cláusulas CIF e FOB, que modelam algumas das mencionadas formas especiais de pactuação da venda, utilizadas costumeiramente na prática comercial e que correspondem a algumas das situações analisadas no presente estudo.

A cláusula CIF (*Cost, insurance, freight*<sup>60</sup>) indica que a mercadoria será colocada em um local previamente designado, no qual ocorrerá a sua tradição. Assim, o vendedor arcará com os custos do seguro e do transporte da mercadoria até o local no qual ocorrerá a tradição, a partir da qual – como de costume – a mercadoria se transfere plenamente ao comprador<sup>61</sup>.

A cláusula FOB (*Free on board*<sup>62</sup>) indica que o vendedor se obriga somente a transferir a mercadoria até o embarque, momento a partir do qual os riscos passam a correr a cargo do comprador – por ter ele próprio o transportador, ou porque o transporte se faz em seu nome, a seu encargo, por sua conta e risco<sup>63</sup>.

Tais cláusulas não somente geram uma variação na alocação de riscos dos contratos, em relação à previsão legal, como também alteram o momento no qual ocorre a tradição.

Dessa forma, na situação prevista pela cláusula CIF a tradição ocorre no local determinado pelo contrato e na data pactuada. Diante disso – conforme exposto anteriormente – caso o comprador atrase na busca da mercadoria, ele passa a arcar com os riscos derivados da permanência da mercadoria no local.

Na segunda hipótese, da cláusula *free on board* (FOB), na qual o vendedor se obriga somente até o embarque – que se relaciona com o objeto de nosso estudo – a tradição ocorre a partir do momento que o vendedor embarca a mercadoria do

---

<sup>60</sup> Tradução livre: Custo, seguro, frete.

<sup>61</sup> PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**. 23 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. v. 3. p. 169.

<sup>62</sup> Tradução livre: Livre a bordo, posto a bordo.

<sup>63</sup> PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**. 23 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. v. 3. p. 169.

comprador, de modo que aquele não se responsabiliza pelos riscos decorrentes do seu transporte, que corre a cargo do comprador.

Desse modo, uma vez apresentados todos os conceitos necessários para o estudo do tema específico proposto neste trabalho, passamos para a análise das repercussões do entendimento do STJ em situação na qual a mercadoria perece por caso fortuito ou força maior (inclusive, e aqui destacadamente, por força de furto ou roubo) tendo sido pactuado contratualmente o seu transporte sob a responsabilidade do comprador.

### **3.3 A incidência ou não de IPI sobre produtos roubados transportados pelo comprador**

Uma vez fixados os conceitos que serão tratados no presente trabalho, podemos nos voltar para o problema de pesquisa proposto: “Há necessidade de recolhimento do IPI incidente sobre mercadoria industrializada a ser transportada a cargo do comprador, por previsão contratual, mas que perece, por caso fortuito ou força maior – especificamente por força de furto ou roubo –, antes da chegada no estabelecimento de destino?”.

Conforme demonstrado no Capítulo 2, o entendimento do STJ já é pacífico no sentido de que não existe a obrigação tributária de pagamento do IPI na hipótese em que o vendedor perde a mercadoria industrializada durante o transporte por furto, roubo ou qualquer evento fortuito a eles factualmente equiparado, antes pois de sua tradição real ou ficta.

Para justificar tal entendimento a Corte apresentou, de forma resumida, os seguintes fundamentos:

- (i) para a constituição do fato gerador a própria lei exige a conclusão da operação que transfere a posse ou propriedade dos produtos;
- (ii) o negócio jurídico somente se aperfeiçoa com a tradição real ou ficta do bem;

- (iii) o Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados prevê a possibilidade de anulação do crédito para os casos de roubo, furto, perecimento ou até pela desistência do comprador;
- (iv) com o furto ou roubo da mercadoria antes da entrega ao comprador desaparece a grandeza econômica sobre a qual deve incidir o tributo; e
- (v) aceitar a incidência do tributo nessas hipóteses importaria em permitir que o contribuinte suporte o prejuízo decorrente de *deficit* da segurança pública que deveria ser oferecida pelo Estado.

Quanto ao primeiro fundamento, nos parece adequada a conclusão do STJ. Isso porque podemos verificar da literalidade do art. 46, do CTN, que o legislador se propôs apenas a antecipar o momento em que passa a ser devida a obrigação tributária, gerando uma presunção de ocorrência do negócio jurídico<sup>64</sup>.

Ocorre que tal presunção não é absoluta, de modo que o negócio jurídico pode, inclusive, não acontecer – como na hipótese de roubo, perecimento ou outro fortuito que pode gerar a perda da mercadoria.

Assim, a saída do produto do estabelecimento, por si só, não constitui o aspecto material do fato gerador do IPI – mas, conforme já acima indicado, apenas o seu aspecto temporal, que exige a conclusão do negócio jurídico que consiste na transmissão da propriedade ou posse do produto industrializado, com a produção de riqueza tributável dele decorrente, conforme amplamente demonstrado nos Capítulos 1 e 3 deste trabalho.

O negócio jurídico que consiste na transmissão de propriedade do produto industrializado requer, consoante estudado no tópico 3.1., tanto o acordo de vontades

---

<sup>64</sup> Código Tributário Nacional:

“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.”

– que pode ocorrer por meio do contrato de compra e venda – como a tradição para a sua validade.

A tradição, por sua vez, deve ser operada por agente capaz que também detém a qualidade de ser dono do bem. Caso não o seja, deve cumprir com os requisitos, já mencionados, previstos no art. 1.268 do CC<sup>65</sup>.

Desse modo, concordamos com a tese fixada pelo STJ de que o negócio jurídico que origina a obrigação tributária de pagamento do IPI somente se aperfeiçoa com a tradição real ou ficta do bem. No entanto, ressalvamos a importância do acordo de vontades, anteriormente à tradição, vez que, como exposto anteriormente, é indispensável para a sua validade.

Também achamos adequados os argumentos apresentados pelo STJ quanto à aplicabilidade, à oportunidade da saída da mercadoria do estabelecimento produtor, do disposto no Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados relativamente aos insumos adquiridos para a sua produção. Isso porque não há como se concluir da redação do dispositivo qualquer restrição que impeça sua aplicação analógica ou extensiva ao presente caso. Confira-se:

Art. 254. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto.

IV - relativo a matéria-prima, produto intermediário, 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.<sup>66</sup>

Permitir a existência de um crédito de entrada quando não há seu respectivo débito de saída fere diretamente o princípio constitucional da não-cumulatividade – previsto no art. 153, §3º, inciso II, da Constituição – uma vez que, conforme demonstrado, para caracteriza-se como não-cumulativo, o tributo deve ser incidente

---

<sup>65</sup> Consoante indicado no tópico 3.2. o alienante não precisa ser o dono do bem para realizar a tradição da coisa na situação em que a coisa oferecida ao público – em leilão ou estabelecimento comercial – seja transferida em circunstâncias nas quais, diante da boa-fé do adquirente, o alienante aparenta ser dono, bem como observado o requisito previsto no §1º do art. 1.268 do Código Civil.

<sup>66</sup> BRASIL. **Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010**. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm). Acesso em: 19 dez. 2019.

somente sobre o valor que foi agregado ao bem objeto da tributação, na fase da cadeia produtiva na qual se encontra o contribuinte.

Ocorre que, na referida operação, não foi agregado valor algum ao bem, visto que, apesar da ocorrência da industrialização da mercadoria, não foi possível conquistar o ganho de riqueza objetivado com a atividade empresarial de industrialização, em razão de seu perecimento por furto, roubo ou outro evento fortuito externo à vontade das partes e factualmente analógica àquelas situações antes referidas. Diante disso, a incidência do tributo nessas circunstâncias feriria diretamente o princípio da não-cumulatividade.

Em conformidade com o exposto no tópico 1.2.3., do Capítulo 1, a tributação prevista pelo legislador está sujeita a algumas limitações. Desse modo, decorre do disposto no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, o entendimento de que a tributação deve ser proporcional à capacidade do contribuinte de pagar o tributo, ou seja, à sua capacidade contributiva.

Isso porque o tributo não pode ser uma forma (direta ou indireta) do Estado confiscar o patrimônio do contribuinte além daquilo que seja estritamente necessário para, concomitantemente, gerar a captação proporcional dos recursos necessários à manutenção das atividades e dos serviços estatais, por um lado, e permitir a manutenção da capacidade produtiva dos respectivos sujeitos passivos, por outro lado. Para que haja tributação é necessária a ocorrência de uma demonstração de riqueza de fato, sob pena de violação, também, ao princípio constitucional do não-confisco.

Desse modo, no cenário analisado pelo STJ, o industrial produtor, ao perder a mercadoria em decorrência do roubo ou furto, não gerou riqueza passível de tributação, de modo que, aceitar a incidência do imposto nestas circunstâncias, implicaria em agressão direta ao seu patrimônio. Situação claramente contrária às antes referidas garantias constitucionais do contribuinte.

Assim, de acordo com o nosso estudo, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça está em pleno acordo com o disposto na Constituição e na legislação específica sobre a matéria.

Passamos então para a análise da situação proposta: “Há necessidade de recolhimento do IPI incidente sobre mercadoria industrializada a ser transportada a cargo do comprador, por previsão contratual, mas que perece, por caso fortuito ou força maior – especificamente por força de furto ou roubo –, antes da chegada no estabelecimento de destino?”.

Acreditamos que sim. Conforme exposto, o fato gerador do tributo ocorre com a conclusão do negócio jurídico entre o industrial produtor e o comprador da mercadoria. Assim, uma vez que, no cenário proposto, o comprador passa a ser o responsável pelo transporte da mercadoria, a tradição é antecipada para o momento de sua entrega, ainda no estabelecimento do devedor ou em local acordado entre as partes, de modo que ocorre anteriormente ao evento danoso.

Ao realizarmos uma análise sob o ponto de vista da responsabilidade civil, aplicáveis ao tema – conforme já acima indicado – precisamente conforme definido pelo Direito Privado por força do disposto no art. 109 do CTN<sup>67</sup>, verificamos que após a entrega da mercadoria o industrial produtor deixa de responder pelos riscos da coisa – decorrentes de caso fortuito ou força maior – passando tal responsabilidade, juntamente com a titularidade do bem, ao comprador da mercadoria. Ou seja, e conforme já referido no tópico 3.2 deste mesmo Capítulo, trata-se da aplicação da regra do *res perit domino*, típica da denominada cláusula FOB.

Diante de todo o exposto, na situação em que o comprador é o responsável pelo transporte da mercadoria, o evento danoso não ocorrerá antes da tradição – como na situação tradicionalmente apreciada pelo STJ – mas sim depois dela. Isso significa que, salvo disposição contratual em contrário, desde a entrega da mercadoria o comprador é responsável pelos riscos decorrentes de seu perecimento por caso fortuito ou força maior – inclusive, mas não somente, em razão de furto ou roubo –, vez que a coisa perece para o dono – no caso, já o comprador.

Com a conclusão do negócio jurídico de transmissão da propriedade ou posse do bem, temos então, neste momento, uma demonstração de riqueza de fato, sobre

---

<sup>67</sup> Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/1966):

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

a qual deve incidir o imposto. Dessa forma, é indiferente, sob o ponto de vista tributário, se logo em seguida, ao ser transportado para o estabelecimento do comprador, a mercadoria perece.

Concluimos então, com o presente estudo, que, consoante todos os conceitos apresentados nos Capítulos 1 e 3 e de acordo com as premissas constantes nos entendimentos jurisprudenciais do CARF e do STJ, demonstradas no Capítulo 2, na hipótese proposta, em que a mercadoria industrializada pelo produtor industrial perece, por caso fortuito ou força maior – aqui, especificamente, em razão de furto ou roubo –, durante o transporte realizado pelo comprador, a seu cargo ou em seu nome (por conta e ordem), por previsão contratual, estão desde logo presentes todos os aspectos da hipótese de incidência do IPI, assim, resta concretizado o fato gerador da obrigação tributária, sendo, portanto, devido o tributo.

## CONCLUSÃO

O presente trabalho nos permitiu analisar os limites e as repercussões do entendimento fixado pelo STJ acerca da ilegalidade da cobrança do IPI incidente sobre produtos que saíram do estabelecimento do produtor, sendo por ele transportados, mas que não chegaram até o correspondente comprador por furto ou roubo, ou outro caso de perda da mercadoria transportada pelo produtor industrial.

Propomos a aplicação do referido entendimento em situação na qual o comprador é responsável pelo transporte da mercadoria – seja porque ele mesmo realiza o transporte ou porque esse se faz em seu nome, a seu encargo, por sua conta e risco.

Ao realizar uma análise do fato gerador IPI, dos princípios constitucionais relevantes para o estudo do tema e dos julgados do CARF e do STJ sobre a matéria, concluímos que, apesar da interpretação literal do art. 46, inciso I, do CTN – que se propõe a positivar o fato gerador do imposto – indicar que seu fato gerador consiste na saída do produto industrializado do estabelecimento do contribuinte, não se pode admitir tal interpretação.

Isso porque aceitar apenas o que dispõe a redação do artigo importaria em entender como concretizado aquele fato gerador com a simples ocorrência do aspecto temporal da hipótese de incidência do tributo.

Desse modo, ao se aplicar tal interpretação à situação analisada pelo STJ – na qual a mercadoria sai do estabelecimento do vendedor, sendo por ele transportado e não chega ao comprador, por roubo, furto ou outro fortuito – seria devido o pagamento do tributo com a simples saída da mercadoria do estabelecimento do industrial produtor, de modo que restariam violados os princípios da não-cumulatividade e do não confisco, consoante demonstrado no presente trabalho.

Assim, concluímos que a compreensão oferecida pelo STJ, em oposição à do CARF, é a mais adequada ao interpretar que o fato gerador do IPI não concretiza-se com a simples saída do produto do estabelecimento, consoante dispõe o art. 46, inciso I, do CTN, mas sim como a ocorrência, no mundo dos fatos, do aspecto material da

hipótese de incidência, que consiste na realização de operações que transfiram a posse ou propriedade de produtos industrializados.

Passamos, então, para o estudo da situação proposta no presente trabalho, na qual a mercadoria industrializada pelo produtor industrial perece, por caso fortuito ou força maior – aqui, especificamente, em razão de furto ou roubo –, durante o transporte realizado pelo comprador, por previsão contratual, a seu cargo ou em seu nome (por conta e ordem).

Assim, realizamos uma análise sob o ponto de vista da responsabilidade civil, dos conceitos aplicáveis ao tema consoante suas definições oferecidas pelo Direito Privado por força do disposto no art. 109 do CTN. Diante disso, concluímos que após a entrega da mercadoria o industrial produtor deixa de responder pelos riscos da coisa – decorrentes de caso fortuito ou força maior – passando tal responsabilidade, juntamente com a titularidade do bem, ao comprador da mercadoria.

Verificamos também que, na situação estudada, o negócio jurídico translativo da propriedade dos produtos industrializados foi concluído. Isso porque, além de ter decorrido de um acordo de vontades válido, foi concluída a tradição do bem, dessa vez no próprio estabelecimento do industrial produtor ou em local acordado pelas partes.

Por todo o exposto, concluímos com nosso estudo sobre os conceitos apresentados nos Capítulos 1 e 3 e com análise das teses constantes nos entendimentos jurisprudenciais do CARF e do STJ, demonstradas no Capítulo 2, que na hipótese proposta, em que a perda da mercadoria industrializada por roubo ou furto ocorre durante o transporte realizado pelo comprador (por sua conta e ordem), por previsão contratual, é devido o tributo, vez que presentes todos os aspectos da hipótese de incidência e, portanto, concretizado o fato gerador da obrigação tributária.

## REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Recurso n. 114.806**. IPI. Fato gerador. Furto e roubo de produtos ocorridos fora do estabelecimento industrial. Contribuinte: Souza Cruz S/A. Relator(a): Renato Scalco Isquierdo, 17 de outubro de 2000. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 20 dez. 2019.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Recurso n. 132.611**. IPI. Estorno de débitos e créditos do IPI em virtude de roubo de mercadorias. Impossibilidade. Relator(a): Fabiola Cassiano Keramidas, 21 de setembro de 2006. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 20 dez. 2019.
- BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2018]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 10 dez. 2019.
- BRASIL. **Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010**. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm). Acesso em: 19 dez. 2019.
- BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Institui o Código Tributário Nacional. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm). Acesso em: 11 dez. 2019.
- BRASIL. **Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989**. Altera a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L7798.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L7798.htm). Acesso em: 19 dez. 2019.
- BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm). Acesso em: 19 dez. 2019.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de Divergência em Recurso Especial 734.403/RS**. Tributário. Embargos de divergência em recurso especial. Ipi. Fato gerador. Roubo da mercadoria após a saída do estabelecimento do fabricante. Embargos de divergência da contribuinte providos. Recorrente: Philip Morris Brasil S/A. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho, 21 de

novembro de 2018. Disponível em:

<https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp>. Acesso em: 20 dez. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Recurso Especial 734.403/RS**. Processual civil. Princípios constitucionais do não-confisco e da não-cumulatividade. [...] 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. Recorrente: Philip Morris Brasil S.A. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Min. Mauro Campbell Marques, 06 de outubro de 2010. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp>. Acesso em: 20 dez. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Recurso Especial 1.184.354/RS**. Processual civil e tributário. IPI. Fato gerador. Roubo de mercadoria. Violação ao art. 535 do cpc não caracterizada. Necessidade de efetiva operação mercantil. Recurso provido. Recorrente: Philip Morris Brasil S/A. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Min. Eliana Calmon, 03 de junho de 2013. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp>. Acesso em: 20 dez. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Recurso Especial 1.203.236/RJ**. Processual civil e tributário. [...] IPI. Fato gerador. Momento temporal. Furto/roubo.tradição. Condição resolutória. Capacidade contributiva subjetiva. Exação indevida.Recorrente: Souza Cruz Trading S/A. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Min. Herman Benjamin, 30 de agosto de 2012. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp>. Acesso em: 20 dez. 2019

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 11. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2019.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**, 23 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. v. 3.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

STOLZE, Pablo, FILHO, Pamplona, R. **Novo curso de direito civil - direitos reais**. São Paulo: Saraiva, 2018.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil: Contratos**. 19. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2019. v. 3.