



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 15374.001597/99-98

Acórdão : 203-06.828

Sessão : 17 de outubro de 2000

Recurso : 114.806

Recorrente : SOUZA CRUZ S/A

Recorrida : DRJ no Rio de Janeiro - RJ

**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.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
**SOUZA CRUZ S/A.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Mauro Wasilewski e Daniel Correa Homem de Carvalho.

Sala das Sessões, em 17 de outubro de 2000

Otacílio Dantas Cartaxo  
Presidente

Renato Scalco Isquierdo  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Lisboa Cardoso (Suplente), Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Suplente) e Lina Maria Vieira.

cl/cf



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo :** 15374.001597/99-98

**Acórdão :** 203-06.828

**Recurso :** 114.806

**Recorrente :** SOUZA CRUZ S/A.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo do Auto de Infração de fls. 91 a 106, lavrado para exigir da interessada acima identificada o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI dos períodos de apuração de 01-01/95 a 3-12/95, tendo em vista a glosa dos estornos dos débitos de imposto relativos às mercadorias roubadas depois da saída do estabelecimento e antes da sua entrega ao destinatário. A empresa autuada estorna o débito do IPI relativo às mercadorias roubadas por entender que não ocorre o fato gerador nessas situações.

Devidamente científica da autuação (fls. 103), a interessada, tempestivamente, impugnou o lançamento, por meio do Arrazoado de fls. 109 a 121, na qual suscita, em preliminar, erro material no cálculo dos juros de mora. No mérito, sustenta que a simples saída física do produto do estabelecimento não configura fato gerador do imposto, que requer, para se configurar, a transferência da posse ou da propriedade da mercadoria ao destinatário. Diz, ainda, que a legislação do IPI prevê, para as hipóteses de roubo ou furto de mercadorias, a exigência do estorno do crédito das matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários (art. 100, VII, do RIPI). Cita trechos de decisões, bem como de artigos doutrinários em seu favor. Como precedente jurisprudencial, cita o Acórdão nº 201-69.183 da Primeira Câmara deste Conselho, da lavra do Conselheiro Lino de Azevedo Mesquita, bem como o Acórdão de nº 202-08.292, de autoria do Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira.

A autoridade julgadora de primeira instância, pela Decisão de fls. 143 e seguintes, julgou procedente, em parte, a exigência fiscal. Foi considerada procedente a questão relacionada com o erro material apontado em preliminar, e, em relação ao mérito, foi mantida a posição defendida no lançamento no sentido da incidência do imposto nas situações em que houve roubo da mercadoria após a saída do estabelecimento.

Inconformada com a decisão monocrática, a interessada interpôs Recurso Voluntário dirigido a este Colegiado (fls. 152 e seguintes), no qual reitera sua posição a respeito da necessidade do conteúdo econômico na realização do fato gerador. Diz, também, que as mercadorias roubadas ou furtadas não são cobertas por seguro porque as companhias seguradoras

*Cat*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 15374.001597/99-98

Acórdão : 203-06.828

recusam-se a assumir riscos tão altos, em face do grande número de ocorrências dessa espécie. Registra a autuada que procedeu ao estorno dos valores dos créditos de imposto relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que compuseram os produtos objeto dos sinistros, conforme preceitua o art. 100, VII, do RIPI/82. Por fim, discorda da aplicação dos Pareceres Normativos citados no lançamento, afirmando que se destinam a esclarecer situações diversas da que se trata no presente processo. Evoca, ainda, a seu favor, a aplicação dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, bem como da moralidade.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 15374.001597/99-98

Acórdão : 203-06.828

162

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR RENATO SCALCO ISQUIERDO

O recurso é tempestivo e, tendo atendido aos demais pressupostos processuais para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

O cerne da questão que preside o presente processo é saber se há a incidência do IPI nas saídas de produtos do estabelecimento industrial, que, no percurso da entrega, antes que se concretizasse a tradição ao adquirente, foram roubados ou furtados. Esses produtos, conforme informa a empresa, não são cobertos por seguro, em face da inviabilidade econômica desse contrato no caso de cigarros, tendo em vista a ocorrência freqüente de eventos dessa natureza.

O Regulamento do IPI - RIPI/82 - trata de roubo e furto de mercadorias somente no art. 100, inciso VII, que assim reza:

"Art. 100. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto:

(...)

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

A empresa alega, em sua defesa, que a situação fática descrita está regulada pela norma antes reproduzida, e, portanto, estornou os créditos relativos às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem empregados na fabricação dos produtos objeto de furto.

Entendo que a questão não encontra solução na norma contida no artigo 100, inciso VII, do RIPI/82, que, como foi referido, determina o estorno do crédito fiscal das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na fabricação de produtos furtados, roubados, inutilizados ou deteriorados. Se a norma referida tivesse aplicação às situações em que a mercadoria já tivesse saído do estabelecimento da contribuinte, deveria ela mencionar pelo menos o tratamento a ser dado ao débito de imposto registrado na escrituração fiscal.

64



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 15374.001597/99-98

Acórdão : 203-06.828

Portanto, essa norma somente se refere às situações em que a deterioração, furto ou roubo, ocorram em relação às mercadorias estocadas dentro do estabelecimento.

A esse respeito, a Secretaria da Receita Federal, em pareceres publicados, expressou sua opinião exatamente no sentido de que a referida norma somente se aplica às mercadorias situadas dentro do estabelecimento, posição essa com a qual concordo. Nos casos de deterioração, furto ou roubo, ocorridos após a saída dos produtos do estabelecimento, a solução é mais complexa, pois há a ocorrência do fato gerador do tributo.

Penso que a solução dessa questão está em compreender o mecanismo de incidência da norma legal e da escolha dos fatos que dão ensejo ao nascimento da obrigação tributária descritos na hipótese legal, bem como do substrato econômico que o legislador pretende atingir.

A respeito do assunto, reporto-me às lições de José Morschbacher em sua obra Repetição do Indébito Tributário Indireto:

"O imposto direto e o imposto indireto correspondem na realidade a uma tributação direta ou indireta do fato econômico perquirido: este, constituindo, por assim dizer, o campo de pouso da lei tributária, deve ser posto bem a descoberto, a fim de que aplicadores do Direito Tributário possam melhor compreender o exato significado e alcance da norma jurídica tributária que, explícita ou implicitamente lhe tenha atribuído relevância jurídica. (...)

Financeiramente examinado, o objetivo de qualquer imposto é o mesmo: propiciar a transferência de parcela da renda do setor privado para o setor público da economia, visando o atendimento das despesas do Estado na realização do bem comum segundo a filosofia pública adotada. Para que tal objetivo se realize dentro de um Estado de direito, a lei tributária, partindo de autorização constitucional, baseada em pesquisas, exames e conclusões da Ciência das Finanças e atendendo a proposições da Política Tributária, acolhe diversas situações ou fatos da vida social, de conteúdo econômico, obrigando as pessoas, por se vincularem a essas situações ou fatos, a procederem à entrega de parcela de sua renda ao setor público da economia.

Esses fatos ou situações da vida social, de cunho econômico, embora juridicizados sob dezenas, centenas ou mesmo milhares de fatos geradores, na realidade eles se resumem em três formas, procedimentos ou técnicas de tributação universalmente utilizadas, correspondendo a três momentos distintos considerados econômica, financeira e politicamente oportunos à imposição ou



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo :** 15374.001597/99-98

**Acórdão :** 203-06.828

tributação do setor privado da economia: a *percepção da renda*; o *gasto ou consumo da renda*; a *capitalização ou o acúmulo da renda*.

Assim, sob qualquer forma que os impostos se apresentarem em sua configuração jurídico-formal, gravarão, eles, invariavelmente, a *renda das pessoas*, seja: a) em função da *percepção da renda* - pelo imposto de renda; b) em função do *gasto, consumo ou dispêndio da renda* - pelos impostos sobre os gastos, o consumo ou a despesa; c) em função do *acúmulo ou capitalização da renda* percebida no decurso do tempo - pelos impostos sobre o patrimônio ou sobre o capital. (...)

Como a imposição, a exigência ou a arrecadação de qualquer imposto pressupõe, sempre, a existência prévia de renda gravável, seja em sentido real ou ficto, poder-se-á afirmar, em síntese, que todos os impostos universalmente existentes incidem ou recaem, em última análise, sobre a renda das pessoas, representando as diversas formas ou modalidades de incidência jurídica apenas técnicas diversificadas de tributação daquela parcela de renda que se objetiva transferir do setor privado para o setor público da economia. (...)"

Lembra, por fim, o autor que o Estado, em face da autonomia legislativa de que é dotado, e tendo presentes as particularidades de cada fato econômico tributando e as circunstâncias especiais com que ele se exterioriza, elege a modalidade de tributação que lhe convém, acolhendo o fato-signo presuntivo indicado por razões pré-jurídicas (especialmente das ciências econômicas), que passa a fazer parte da norma impositiva.

E Geraldo Ataliba, em sua inigualável obra, Hipótese de Incidência Tributária, assevera:

"Uma lei descreve hipoteticamente um estado de fato, um fato ou um conjunto de circunstâncias de fato, e dispõe que a realização concreta, no mundo fenomênico, do que foi descrito, determina o nascimento de uma obrigação de pagar um tributo. (...) A obrigação tributária só nasce com a realização deste fato, isto é: só surge quando este fato concreto, localizado no tempo e no espaço, se realiza."

Por outro lado, o fato escolhido pelo legislador como evideciador de capacidade contributiva como regra geral, pode, em determinadas situações, não produzir os efeitos esperados ou típicos da generalidade dos casos. Cabe ao legislador a tarefa de excepcionar essas hipóteses por norma jurídica que restrinja os efeitos da norma impositiva geral, de forma a que ela somente atue nas situações padrão. E nesse sentido, Aurélio Seixas Pitanga Filho leciona que tais normas,



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo :** 15374.001597/99-98

**Acórdão :** 203-06.828

denominadas de normas de exclusão, contribuem para conferir à norma jurídico-tributária o grau de precisão conceitual indispensável ao atendimento do princípio constitucional da estrita legalidade da tributação. A função da referida norma é a de excluir determinados fatos do fato gerador principal, objetivando a delimitação do fato típico tributável o mais aproximado possível da capacidade econômica (contributiva) da pessoa que irá contribuir em favor do Estado (Teoria e Prática das Isenções Tributárias).

A estrutura legislativa do IPI não se afasta desses conceitos e o legislador positivo elegeu o fato gerador do imposto (ou hipótese de incidência, segundo a terminologia de Geraldo Ataliba), como também, de forma exaustiva, as exclusões à regra matriz de incidência. Não cabe ao intérprete da norma perquirir sobre as razões de ordem pré-jurídica que levaram o legislador a escolher, ou não excetuar determinada situação fática.

É Alfredo Augusto Becker, em seu clássico Teoria Geral do Direito Tributário, que alerta sobre os perigos da análise, em cada caso concreto, deixar de aplicar a lei tributária. Na opinião do jurista gaúcho, isso significaria: a) a perda de toda a certeza e praticabilidade do direito; b) o desconhecimento de que a criação da regra jurídica, necessariamente, deforma a realidade e lhe imprime um determinismo artificial; c) a substituição do Direito pela moral; d) a confusão entre a realidade e a justiça da regra jurídica; e e) a inversão de toda fenomenologia jurídica, pois a regra jurídica tributária tem a estrutura lógica e atuação dinâmica idêntica à regra jurídica que estabelece presunção *jure et de jure*.

Com relação à ocorrência do fato gerador, é importante esclarecer que a saída das mercadorias do estabelecimento é apenas o aspecto temporal da hipótese de incidência. O aspecto material é a industrialização, operada pelas diversas modalidades descritas na lei. O substrato econômico perseguido, conforme anteriormente referido, é a renda potencialmente evidenciada pela produção industrial do estabelecimento, realizada pelo conjunto de negócios jurídicos efetivados pelo contribuinte. A renda perseguida, primordialmente, é a do adquirente da mercadoria, atingida pela transferência do encargo do imposto contido no preço. Mas até mesmo essa transferência não é relevante juridicamente, porque o legislador não a elegeu como requisito para a ocorrência do fato gerador. Assim, eventualmente, pode-se atingir até mesmo a renda do próprio estabelecimento industrial, como nos casos de negócios a título gratuito, como a doação.

Considerar, portanto, o negócio jurídico de compra e venda isoladamente é um equívoco. Em várias situações a legislação do IPI, expressamente, estabelece a base de cálculo do imposto exatamente porque não há um negócio jurídico de compra e venda, como nos casos de empréstimos ou locação. Nesse último, aliás, o IPI incide sobre o valor de mercado do produto, mesmo sendo a locação um negócio jurídico que não prevê a transferência de propriedade, e o seu valor, em regra, é muito inferior ao preço de venda do produto.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 15374.001597/99-98  
Acórdão : 203-06.828

Da mesma forma como na hipótese dos produtos furtados antes da entrega da mercadoria ao destinatário, em que o negócio jurídico de compra e venda não se concretiza, as vendas cujo preço não foi recebido igualmente não há a realização econômica da operação. Nem por isso pensa-se em estornar o débito relativo às saídas dessas mercadorias. E como justificar a incidência do IPI nas doações em que não há recebimento de qualquer valor?

Veja-se que a constituição Federal emprega a expressão “operação” no art. 153, § 3º, inciso II, quando trata do princípio da não-cumulatividade (*não será cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores*). Evidentemente, tal expressão é empregada na Carta Magna com o significado amplo de ato jurídico, que alcança todos os negócios jurídicos, inclusive a título gratuito, e, portanto, não apenas a compra e venda. É da natureza dos tributos indiretos, conforme referido anteriormente, porque pretende alcançar indiretamente o conteúdo econômico visado, a incidência sobre operações que não evidenciam de forma direta capacidade contributiva. Em outras palavras, a verificação da capacidade contributiva, nos tributos indiretos, não pode ser feita de forma direta – como no Imposto de Renda, por exemplo, que pode ser auferida a cada ocorrência do fato gerador.

Todos os argumentos da recorrente no sentido da não incidência do IPI no furto de mercadorias seriam também aplicáveis para defender a inexigibilidade do IPI em vendas que o preço não seja recebido (falta de conteúdo econômico, não concretização do negócio jurídico, etc.). Abre-se, com essas hipóteses, um precedente perigoso. A lei tributária perderia suas principais características, como corretamente advertiu Alfredo Augusto Becker.

A legislação do IPI e sua estrutura lógica devem ser preservadas. Somente a lei pode criar exceções à regra de incidência do IPI, através das já citadas normas de exceção. Não se pode deixar influenciar pela situação extrema vivida pela recorrente, que produz uma mercadoria bastante visada pelos ladrões, e que o imposto tem uma grande significação, em razão das altas alíquotas previstas. Até porque, não é a única atividade econômica nessa situação; em situação semelhante estão os produtos eletrônicos e os medicamentos, entre outros.

Não esquecendo que o IPI é um imposto indireto e não-cumulativo, e que a exigência recai sobre o saldo credor do imposto em determinado período, conceito esse de maior complexidade que simplesmente a incidência desse imposto sobre uma determinada operação. A eventual análise da capacidade contributiva e do aspecto econômico, pela própria natureza do imposto, não pode ser feita de forma direta, como já foi dito, mas deve levar em conta o resultado da movimentação de mercadorias do estabelecimento e o saldo – credor ou devedor - do imposto em determinado período. Talvez poder-se-ia falar em falta de capacidade contributiva, em razão da inviabilidade econômica do negócio, pela impossibilidade de transferência do encargo do imposto, por exemplo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 15374.001597/99-98

Acórdão : 203-06.828

Entendo que as operações descritas no auto de infração, saídas de mercadorias do estabelecimento em razão da venda a terceiros, portanto, estão sujeitas ao IPI, sendo correto o lançamento objeto do presente processo. Irrelevante, para o efeito de aplicação da norma que prevê a incidência do IPI, que tais mercadorias tenham sido furtadas, roubadas ou mesmo deterioradas no percurso da entrega.

Por todos os motivos expostos, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 17 de outubro de 2000

A handwritten signature in black ink, appearing to read "Renato Scalco Isquierdo".

RENATO SCALCO ISQUIERDO