

ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



179

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

179

(AGOSTO - 2010)

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra
"100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Impressão
Yangraf

Indexação em base de dados nacionais:
RVBI (Periódicos) - Senado Federal
(www.senado.gov.br/sicon)

Rede de bibliotecas depositárias:
Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal
de Justiça, Conselho da Justiça Federal,
Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª
Regiões



Na capa desta edição reproduz-se
em destaque obra de *César Romero*
(fotografada por Usival Rodrigues).

Na página inicial do *site*
www.dialetica.com.br
canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário.
Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (0xx11) 5084-4544
www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

Alexandre Macedo Tavares - A inépcia formal da denúncia genérica nos crimes contra a ordem tributária

1. Intróito. 2. Caracteres dos ilícitos penais tributários. 3. A inépcia formal das denúncias genéricas nos crimes fiscais. 4. Conclusões.

7

Beclaute Oliveira Silva - Contribuição social do servidor público federal: limites à aplicação do art. 16-A (Lei nº 11.941/2009)

Introdução. 1. Distinção entre Direito material e Direito formal. 2. Os critérios da regramatriz de incidência da contribuição ao Plano de Seguridade Social (PSS) e o reflexo do art. 16-A. 3. A aplicação do art. 16-A da Lei nº 10.887/2004 (incluído pela Lei nº 11.941/2009). 4. O incidente de quantificação antes da expedição da requisição de pagamento. 5. Notas conclusivas.

14

Douglas Yamashita - Controladas indiretas no exterior: controvérsias de seu regime tributário

I. Regras de tributação de lucros no exterior: critérios polêmicos de aplicação. II. Demonstrações financeiras de controladas no exterior: legislação contábil aplicável. III. Metodologia de tributação dos lucros de controladas indiretas. IV. Compensação de prejuízos no exterior com lucros de controladas indiretas no exterior.

28

Eduardo Moraes da Rocha - Um exame crítico do julgado do Supremo Tribunal Federal que admitiu a construção de pautas fiscais de caráter absoluto na substituição tributária progressiva

36

Gabriel Lacerda Troianelli - Planejamento tributário e multa qualificada

1. Introdução. 2. A evolução da jurisprudência administrativa. 3. Confusão terminológica. 4. A essência das condutas puníveis com a multa qualificada. 5. O critério de graduação das multas na legislação tributária federal. 6. A Medida Provisória nº 66/2002. 7. Conclusões.

43

Guilherme Soares Diniz - Drawback-suspensão para fornecimento no mercado interno: competência fiscalizatória da Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB)

1. Da competência da Decex para expedição do ato concessório e da Secretaria da Receita Federal do Brasil para fiscalizar sua legalidade no drawback-suspensão. 2. Do prazo para anular o ato concessório e para a constituição do crédito tributário (decadência). 3. Conclusões.

56

Hugo de Brito Machado - O IPI e o roubo de produtos industrializados

1. Introdução. 2. A saída do produto como fato gerador do IPI. 3. Duas lições eloquentes. 4. O tributo e o direito à segurança.

67

Ives Gandra da Silva Martins - Classificação de mercadorias importadas para efeitos de Imposto de Importação e IPI perante a Lei nº 12.016/09

74

João Dácio Rolim - A (des)necessidade de um conceito harmônico de "beneficiário efetivo" nos acordos para evitar a dupla tributação. Um caso brasileiro e o Direito comparado

I. Interação entre países de tradições jurídicas diferentes (*common law* e *civil law*) e referências a decisões de outros países sobre o conceito de beneficiário efetivo. II. Holanda

O IPI e o Roubo de Produtos Industrializados

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

Quem estuda as relações tributárias, como nós, a cada dia se depara com novos questionamentos. Mesmo em relação a impostos cuja disciplina jurídica básica já tem mais de 40 anos, aqui e ali surgem situações que exigem dos operadores do Direito o revolvimento de conceitos em busca do verdadeiro alcance de certas normas, com o objetivo de superar os conflitos que vão a cada dia surgindo entre o Fisco, sempre buscando o aumento da arrecadação, e o contribuinte, obrigado a defender-se contra as investidas daquele.

Aliás, no assunto que vamos aqui estudar, temos mais um exemplo de insistência das autoridades da Administração Tributária em arrecadar tributo absolutamente indevido. A questão consiste em saber se é devido o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI - quando o produto é roubado após sua saída do estabelecimento industrial e antes de ser entregue a seu destinatário.

É sabido que a lei define como fato gerador desse imposto, entre outros, a saída do produto do estabelecimento industrial. Se considerarmos apenas o elemento literal, portanto, seremos levados a oferecer resposta afirmativa, pois a saída física dos produtos indiscutivelmente ocorre. Essa resposta, porém, mostra-se evidentemente injusta, porque termina favorecendo o Estado arrecadador de impostos, o maior responsável pelo clima de insegurança que enseja frequentes roubos de cargas em nossas estradas. Além disto, é sabido que o elemento literal, especialmente quando é utilizado isoladamente, geralmente não nos leva à interpretação mais adequada da regra jurídica.

Assim, neste pequeno estudo vamos examinar a questão em referência, que tem enorme importância especialmente porque colocada perante o Poder Judiciário por empresa fabricante de cigarros, produto tributado com alíquota elevadíssima, sendo certo que um roubo pode envolver quantia bastante elevada do imposto.

Examinaremos inicialmente o significado da regra legal que define a hipótese de incidência do IPI questionada no caso, em seguida veremos as situações nas quais o roubo pode ocorrer e o tratamento jurídico dado a cada hipótese.



Hugo de Brito Machado

é Professor Titular de Direito Tributário da UFC e Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

Inclusive o tratamento relativo ao crédito correspondente a entrada de insumos que integram o produto roubado.

2. A Saída do Produto como Fato Gerador do IPI

2.1. Saída como indicativo da operação da qual decorre

Ao definir o âmbito de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, o Código Tributário Nacional estabelece que o referido imposto tem como fato gerador a saída do produto do estabelecimento industrial.¹ E na mesma linha a lei ordinária que define o fato gerador desse imposto coloca entre outros fatos que ensejam o nascimento da respectiva obrigação tributária a saída do produto do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial.²

Ocorre que o significado da expressão *saída do produto do estabelecimento* deve ser buscado tendo-se em vista não a saída como fato isolado, mas a saída como um fato que se liga a uma causa geralmente presente no mundo dos negócios, pois se trata de uma situação típica da atividade empresarial. E tanto é certo que não se trata, no caso, de saída como simples ocorrência física que a própria legislação desse imposto deixou explícito que não constitui fato gerador da obrigação tributária a saída de produtos por *motivo de mudança de endereço do estabelecimento*.³

Como se trata de um imposto situado no contexto da atividade empresarial, é evidente que a saída do produto, a ensejar o nascimento da obrigação tributária, deve ser entendida como fato que exterioriza uma operação mercantil, uma etapa na atividade empresarial.

Por outro lado, na interpretação da regra jurídica temos de levar em conta o elemento contextual, ou sistêmico. Temos de considerar outras regras jurídicas com as quais se relaciona aquele cujo significado estamos buscando determinar. E, no caso, temos de considerar que o Código Tributário Nacional, estabelecendo os contornos do âmbito constitucional do imposto em questão, diz que no caso em que seja seu fato gerador a saída do produto do estabelecimento industrial, sua base de cálculo é *a o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria*.⁴ Não há dúvida, portanto, de que o fato gerador do Imposto sobre Produtos Industrializado não é a saída física simplesmente. É uma saída de produto industrializado na condição de mercadoria, isto é, que seja objeto de operação mercantil e que esteja ocorrendo em decorrência de uma operação mercantil, cujo valor servirá de base para o cálculo do imposto.

2.2. Roubo no estabelecimento industrial

É evidente, assim, que a saída de produtos industrializados, roubados do estabelecimento industrial, não é fato gerador do IPI, até porque nesse caso não se pode falar de operação nem muito menos de valor dessa operação.

¹ Código Tributário Nacional, art. 46, c/c o art. 51, parágrafo único.

² Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1966, art. 2º.

³ Regulamento aprovado pelo Decreto nº 4544, de 26 de dezembro de 2002, art. 37, inciso IV.

⁴ Código Tributário Nacional, art. 47, inciso II.

É indiscutível, portanto, que a saída dos produtos roubados não faz nascer obrigação tributária para o titular do estabelecimento.

2.3. Roubo da carga ainda não entregue ao comprador

Admitindo-se que se trata de saída de produtos vendidos, cuja entrega ao comprador deva ocorrer no estabelecimento deste, a saída dos produtos está ligada ao negócio de compra e venda e há de ser entendida como tal. A *saída* a que se refere a lei tributária deve ser entendida como a *venda*, que somente está consumada com a *entrega* da mercadoria. Assim é que Maria Lúcia Américo dos Reis e José Cassiano Borges, ao estudarem o fato gerador do Imposto sobre Produtos Industrializados, descrito no art. 32 do Regulamento então vigente, asseveraram:

“Tratando-se de situação jurídica (venda, locação, arrendamento mercantil, permuta, dação em pagamento, doação, cessão e promessa de cessão de direitos, etc.), considera-se ocorrido o fato gerador, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos da legislação aplicável.”⁵

Ao fazer tal afirmação, os autores citados estavam aplicando, com propriedade, no exame da saída dos produtos do estabelecimento industrial como fato gerador do Imposto sobre Produtos Industrializado, o disposto no art. 116, inciso I, do Código Tributário Nacional. Na verdade a *saída* a que se refere a lei tributária nada mais é do que o momento no qual se tem como concretizada a operação de venda. Não se trata de *saída* como simples fato. Isto, aliás, está evidenciado em diversos dispositivos da legislação tributária. Trata-se de *saída* como momento no qual geralmente o comprador assume a posse e, conseqüentemente, a propriedade do produto. Momento no qual se consuma a compra e venda mercantil nos termos do direito aplicável. Ocorre que, em se tratando de venda para entrega do produto no estabelecimento do comprador, a saída deste do estabelecimento do vendedor não materializa aquela situação jurídica, nos termos da lei aplicável. Em outras palavras, aquela situação jurídica não se materializa enquanto o produto estiver em poder do vendedor, ainda que fora de seu estabelecimento, sendo transportado.

Outro não é o entendimento de Humberto Ávila, que, examinando a questão de que se cuida afirma ser necessária para a concretização do fato gerador do Imposto sobre Produtos Industrializados a transferência da propriedade dos produtos e que no caso em questão “a transferência da propriedade só ocorre quando o produto for entregue pelo vendedor ao comprador (artigo 1.122 do Código Civil, hoje no art. 481 do Novo Código Civil), não antes”.⁶

E não pode haver mesmo dúvida razoável de que, considerados os elementos contextual e teleológico na interpretação da legislação concernente ao Imposto sobre Produtos Industrializados, a expressão *saída do estabelecimento*, utilizada na definição do fato gerador desse imposto, só pode ser entendida significando a ope-

⁵ Maria Lúcia Américo dos Reis e José Cassiano Borges, *O IPI ao Alcance de Todos*, Forense, Rio de Janeiro, 1999, p. 93.

⁶ Humberto Ávila, “IPI. Furto e Roubo de Mercadoria. Exame da Existência de Competência. Intributabilidade das Meras Saídas Físicas a Título de IPI”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 171, Dialética, São Paulo, dezembro de 2009, p. 161.

ração pela qual o produto industrializado sai do patrimônio do industrial e se integra no patrimônio de quem o adquire. E como essa transferência de propriedade não se consuma com o negócio jurídico de compra e venda, pois somente se consuma com a entrega do produto, é indiscutível que o imposto não incide na saída se a entrega do produto é frustrada com o roubo da mercadoria.

2.4. Exigência de estorno do crédito

Registre-se, ainda, que a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados impõe o estorno do crédito “relativo a matérias-primas, produtos intermediários, e quaisquer outros produtos que hajam sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma sorte”.⁷

Reportando-se ao entendimento segundo o qual o industrial cujos produtos sejam roubados deveria pagar o IPI e ainda estornar o crédito correspondente, Ives Gandra da Silva Martins afirma, com toda razão, que tal “raciocínio jurídico” faria inveja a qualquer agente da SS de Hitler.⁸

Na verdade a exigência do estorno apenas pode demonstrar que a saída dos produtos furtados ou roubados não deve ser considerada fato gerador do imposto, o que é lógico em face da não cumulatividade do imposto.

3. Duas Lições Eloquentes

3.1. O estudo de Guilherme Cezaroti

Já faz algum tempo Guilherme Cezaroti publicou excelente estudo no qual examina com propriedade e sob vários aspectos a questão do Imposto sobre Produtos Industrializados em face do furto ou roubo de produtos e demonstra que a tese tendente a justificar a cobrança do imposto não tem fundamento jurídico, seja no plano da Constituição, seja no plano das leis que tratam do assunto.

No referido estudo Cezaroti afirma, em considerações finais:

“Demonstrou-se que a hipótese de incidência do IPI não é a mera saída do produto industrializado do estabelecimento industrial, mas a realização de operações que transfiram a posse ou a propriedade dos produtos industrializados.

Assim sendo, quando os produtos industrializados forem furtados ou roubados após a sua saída do estabelecimento industrial, mas antes de sua colocação à disposição do adquirente, não há ocorrência do fato imponible do IPI, a justificar a incidência desse imposto.

Este entendimento é consistente com a sistemática constitucional do IPI, superando o entendimento das autoridades administrativas no sentido de que a mera saída de produtos industrializados do estabelecimento industrial constitui hipótese de incidência do referido imposto.”⁹

⁷ Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002, art. 193, inciso IV.

⁸ Ives Gandra da Silva Martins, “Tributação do IPI sobre o Roubo e o Princípio da Moralidade Pública”, *Justiça e Cidadania*, edição 114, Rio de Janeiro, 2010, p. 37.

⁹ Guilherme Cezaroti, “O Furto e o Roubo Diante da Legislação do IPI”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 79, Dialética, São Paulo, abril de 2002, p. 59.

Nada justifica, portanto, as insistências das autoridades fazendárias, na tentativa de cobrar o Imposto sobre Produtos Industrializados sobre produtos furtados ou roubados dos industriais, antes da respectiva entrega a seus clientes.

3.2. *Voto do Ministro Castro Meira*

Em voto-vista proferido no Recurso Especial nº 734.403/RS, o Ministro Castro Meira assim se manifestou:

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

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

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

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

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

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

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

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

Como se vê, o Ministro Castro Meira formula razões simplesmente irresponsáveis, diante das quais podemos dizer que nada mais se pode acrescentar para justificar a decisão pela não incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados no caso de mercadorias saídas do estabelecimento industrial, que não chegam a ser entregues ao comprador porque são furtados ou roubados, antes dessa entrega. Não

obstante, o Ministro, depois de enunciar suas razões, desenvolve amplas considerações, invocando lições doutrinárias autorizadas, todas no sentido de demonstrar o acerto de seu voto que, na verdade, é incensurável.

4. O Tributo e o Direito à Segurança

4.1. *A segurança como uma garantia constitucional*

Não se pode desconhecer que a segurança é uma garantia constitucional. Nossa Constituição Federal, ao cuidar dos direitos e garantias fundamentais, garante aos brasileiros e estrangeiros residentes no País, entre outros direitos fundamentais, os direitos à segurança e à propriedade.¹⁰ E repete em regra expressa e específica que é garantido o direito de propriedade.¹¹

A vigente Constituição Federal alberga, ainda, capítulo específico sobre segurança pública, no qual está dito que a segurança pública, dever do Estado, direito e responsabilidade de todos, é exercida para a preservação da ordem pública e da incolumidade das pessoas e do patrimônio,¹² através dos órgãos que indica.

Assim, não se pode deixar de considerar que o roubo de cargas, no caso de que se cuida o roubo dos produtos que o industrial transportava para entrega a seus compradores, resulta de negligência do Estado no cumprimento do seu dever de prestar a segurança à qual todos nós temos direito.

4.2. *O tributo como preço dos serviços públicos*

Podemos dizer que o tributo é o preço que os cidadãos pagam, na medida de suas capacidades contributivas, para que o Estado lhes ofereça os serviços públicos, entre os quais se destaca a segurança. Nas palavras do grande romancista português, Eça de Queiroz, segundo Sérgio Vasques:

“O povo tem direito a autoridades que policiem, que velem, que diligenciem. Não quer saber se a sua abstenção vai do desleixo, da pressão de influentes, do sono, do cálculo, das inimizades, etc. Não lhe importa isso. Paga para ser policiado; é necessário; é legal, é justo, é exigível que o seja. Doutro modo o imposto é um roubo fiscal. Um roubo porque o Estado não cumpre o contrato cívico; recebe a quota e não faz o serviço.

Para que o povo não se recuse a contribuir com honradez, é necessário que o governo se não recuse a policiar com vigilância. Querem as contribuições? Dêem-nos a polícia. Ou o governo nomeie outras autoridades, ou faça cumprir a estas o seu dever. A questão não é de nomes, é de factos.

A relação social é uma permutação de dever: o povo cumpre o seu dever de contribuir; o governo, sob pena de desonestidade, deve cumprir o seu dever de polícia.”¹³

4.3. *Um prêmio à negligência*

Não há dúvida, portanto, que os roubos de cargas nas estradas é resultado da negligência do Estado no cumprimento do seu dever de prestar segurança pública.

¹⁰ Constituição Federal de 1988, art. 5º, *caput*.

¹¹ Constituição Federal de 1988, art. 5º, inciso XXII.

¹² Constituição Federal de 1988, art. 144.

¹³ Sérgio Vasques, *Eça e os Impostos*, Almedina, Lisboa, 2000, p. 70.

Ressalte-se que, nos casos de roubo de produtos que o industrial transporta para entrega a seus clientes, geralmente o contrato de compra e venda é mantido pelo industrial mediante a entrega de outros produtos. Assim, se considerarmos devido o Imposto sobre Produtos Industrializados relativamente aos produtos roubados, teremos duplicado o valor do imposto, pois este com certeza é pago em relação aos produtos efetivamente entregues.

Em sendo assim, admitir que o IPI é devido em relação aos produtos roubados implicaria premiar o Estado por sua negligência, o que constitui um evidente absurdo.