

## **O IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS: NOÇÕES BÁSICAS E PROBLEMÁTICAS.**

TAX ON INDUSTRIALIZED PRODUCTS: BASIC NOTIONS AND ISSUES.

**Giancarla Coelho Naccarati Marcon**

*Especialista em Direito Tributário pela PUC/Cogear*

**Resumo:** O presente artigo tece uma análise sobre o IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados abordando as suas noções básicas e elencando algumas problemáticas que o cercam.

**Abstract:** This article examines the IPI (tax on industrialized products) as for its basic concept and a few problems involving this tax.

**Palavras-chave:** Direito Tributário – Tributo – Impostos em espécie - Imposto sobre Produtos Industrializados - Legislação.

**Keywords :** Tax Law – Tax – Tax in kind – Tax on Industrialized Products – Legislation.

**Sumário:** 1. Introdução - 2. O Imposto sobre Produtos Industrializados no ordenamento jurídico brasileiro – 3. Aspecto Pessoal - 3.1 A competência para a instituição do IPI. Sujeito Ativo - 3.2 Sujeito passivo - 3.2.2. Contribuintes - 3.2.2.1. Importador - 3.2.2.2 Industrial - 3.2.2.3 Comerciante - 3.2.2.4 O arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão - 3.2.2.5 Equiparação a contribuinte autônomo - 3.3 Responsáveis tributários – 3.4 Substituição tributária – 4. Aspecto material - 5. Aspecto temporal - 6. Aspecto espacial - 7. Base de cálculo - 8. Alíquota – 9. Lançamento - 10. Período de apuração - 11. Critérios constitucionais - 12. Considerações Finais.

### **1. Introdução.**

O Imposto sobre Produtos Industrializados é um tributo de extrema relevância nos dias atuais, tendo em vista o elevado número de operações jurídicas que possuem como objeto produtos industrializados. Várias são as dúvidas que surgem quanto às imposições tributárias, seja no tocante a própria operação, ou mesmo quanto ao contribuinte. A legislação se faz vasta e por vezes de constitucionalidade duvidosa.

## 2. O Imposto sobre Produtos Industrializados no ordenamento jurídico brasileiro

A Constituição Federal traçou a regra-matriz de incidência e os critérios para a instituição do IPI em seu art. 153, IV:

*“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:*

*(...)*

*IV - produtos industrializados;*

*(...)*

*§ 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.*

*(...)*

*§ 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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)*

*(...)”*

O Código Tributário Nacional, por sua vez, dispõe sobre o IPI em seus art. 46 a 51:

Imposto sobre Produtos Industrializados

*“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.*

*Art. 47. A base de cálculo do imposto é:*

*I - no caso do inciso I do artigo anterior, o preço normal, como definido no inciso II do artigo 20, acrescido do montante:*

*a) do imposto sobre a importação;*

*b) das taxas exigidas para entrada do produto no País;*

*c) dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis;*

*II - no caso do inciso II do artigo anterior:*

*a) o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria;*

*b) na falta do valor a que se refere a alínea anterior, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente;*

*III - no caso do inciso III do artigo anterior, o preço da arrematação.*

*Art. 48. O imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos.*

*Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.*

*Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes.*

*Art. 50. Os produtos sujeitos ao imposto, quando remetidos de um para outro Estado, ou do ou para o Distrito Federal, serão acompanhados de nota fiscal de modelo especial, emitida em séries próprias e contendo, além dos elementos necessários ao controle fiscal, os dados indispensáveis à elaboração da estatística do comércio por cabotagem e demais vias internas.*

*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.”*

A Lei 4.502/64, com suas alterações posteriores, instituiu o imposto em voga e o Decreto 7.212/10 é o novo Regulamento do IPI (RIPI), qual regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do IPI.

Ainda no tocante a legislação pertinente ao IPI, o Decreto 7660/11 aprovou a tabela de incidência do IPI (TIPI). Esta estabelece as alíquotas aplicáveis a cada produto. Há diversas alterações posteriores.

### **3. Aspecto Pessoal**

#### **3.1 A competência para a instituição do IPI. Sujeito Ativo.**

A Constituição Federal outorgou a competência à União para a instituição, alteração ou extinção do IPI. Assim, nos termos do artigo 119 do Código Tributário Nacional, a União é o sujeito ativo da obrigação tributária.

Cabe ressaltar a possibilidade da ocorrência da sujeição ativa auxiliar<sup>33</sup> e da parafiscalidade<sup>34</sup>.

#### **3.2 Sujeito passivo.**

##### **3.2.2. Contribuintes**

---

<sup>33</sup> Segundo Roque Antonio Carrazza a sujeição ativa auxiliar “*é um fenômeno raro, em que a pessoa que arrecada o tributo não passa de um substituto ex lege do sujeito ativo; arrecada o tributo e repassa o produto arrecadado à pessoa política tributante.*” (CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 264).

<sup>34</sup> Na parafiscalidade diferentemente da sujeição ativa auxiliar, a terceira pessoa, a qual foi delegada a capacidade tributária ativa (mediante lei), permanece com o produto arrecadado.

A Constituição Federal dispõe que a União instituirá imposto sobre produtos industrializados e, assim, o legislador somente pode eleger como sujeito passivo do IPI, quem mantenha relação direta com a materialidade presente, visto que esta necessariamente revela a capacidade contributiva necessária à imposição da exação.

Alfredo Augusto Becker assevera:

*“A praticabilidade e a certeza da incidência das regras jurídicas tributárias, sempre induziu e, cada vez mais, induz o legislador a escolher, como elementos integrantes da hipótese de incidência, signos econômicos (fatos econômicos) ou signos jurídicos (fatos jurídicos), cuja existência faz presumir a existência de determinado gênero e espécie de renda ou de capital”<sup>35</sup>.*

Desta feita, a lei não poderá indicar um sujeito passivo da obrigação tributária distante da materialidade indicada, qual consubstanciada em operações jurídicas com produtos industrializados.

O Código Tributário Nacional dispõe sobre os contribuintes em seu art. 51 e o Regulamento do IPI (RIPI)- decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, em seu art.24, abaixo transcrito:

*“Art. 24. São obrigados ao pagamento do imposto como contribuinte:*

*I - o importador, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea “b”);*

*II - o industrial, em relação ao fato gerador decorrente da saída de produto que industrializar em seu estabelecimento, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea “a”);*

*III - o estabelecimento equiparado a industrial, quanto ao fato gerador relativo aos produtos que dele saírem, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea “a”); e*

*IV - os que consumirem ou utilizarem em outra finalidade, ou remeterem a pessoas que não sejam empresas jornalísticas ou editoras, o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, quando alcançado pela imunidade prevista no inciso I do art. 18 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 40).*

*Parágrafo único. Considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial ou comerciante, em relação a cada fato*

---

<sup>35</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5ªed., São Paulo: Noeses, 2010, p. 539.

*gerador que decorra de ato que praticar (Lei no 5.172, de 1966, art. 51, parágrafo único).” Grifos nossos*

Ocorre que, conforme a Constituição Federal, a regulamentação do IPI é promovida pelo Presidente da República, para a fiel execução das leis<sup>36</sup> devendo o seu conteúdo e alcance, segundo o Código Tributário Nacional, se restringir ao das leis em função dos quais sejam expedidos<sup>37</sup>. Assim, o Executivo não pode inovar na ordem jurídica, antes deverá expedir regras com o fito de operacionalidade, apenas.

### **3.2.2.1.Importador**

O inciso I do artigo 51 do Código Tributário Nacional traz o importador como contribuinte do IPI, bem como o RIPI/2010 em seu art. 24, I.

Pode-se definir importador como a pessoa que promove o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira, tendo em vista a sua titularidade. Ressalta-se que para a incidência do imposto em tela há a necessidade da previsão do produto nas tabelas constantes na lei.

No caso da importação tem ocorrido a incidência do IPI em produto enviado ou trazido na bagagem, assim como, abandonado ou apreendido no caso de introdução ilícita. Pode o legislador, inclusive tê-lo isentado de imposto aduaneiro.

É permitida a equiparação de terceiro ao importador.

Percebe-se, claramente, que os dispositivos mencionados revelam uma inadequação da sujeição passiva à materialidade constante na regra-matriz de incidência do imposto em apreço, visto que inexistente na definição de importador a prática de operações de industrialização. Estas foram praticadas no exterior. O importador é um mero adquirente.

Cabe ressaltar que o STF decidiu que não incide o IPI na importação de veículo para uso próprio de pessoa física não comerciante e nem empresário, mediante a aplicação do princípio da não-cumulatividade<sup>38</sup>. No mesmo sentido o STJ com o argumento de que

---

<sup>36</sup> Art. 84. “*Compete privativamente ao Presidente da República:*

(...)

*IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução;*

(...)”

<sup>37</sup> Art. 99.” *O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.”*

<sup>38</sup> AgRg no RE 255682-3-RS, 2ªT, rel. Min. Carlos Velloso, j. 29.11.2005, DJU 10.2.2006, p.14.

é caso de não incidência pelo fato de que se trata de operação mercantil ou assemelhada e que o princípio da não-cumulatividade restaria violado diante da impossibilidade de compensação posterior<sup>39</sup>.

### 3.2.2.2 Industrial

O Industrial é aquele que realiza operações de industrialização e promove a saída dos produtos de seu estabelecimento.

Cabe ressaltar que o RIPI/2010 estabelece em seu art. 4º o que caracteriza industrialização: a transformação, o beneficiamento, a montagem, o acondicionamento ou reacondicionamento, a renovação ou recondicionamento, sendo irrelevantes para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados; o que não é considerado industrialização (art. 5º); além do esclarecimento dos termos utilizados e suas peculiaridades; quais os estabelecimentos considerados industriais e os equiparados a industrial; os equiparados a Industrial por Opção; como se dará a Opção e a Desistência; e demais.

#### *“Da Industrialização*

##### *Características e Modalidades*

*Art. 4o Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):*

*I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);*

*II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);*

*III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);*

*IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada*

---

<sup>39</sup> REsp. 848.339-SP, 1ªT, rel. Min. Luiz Fux, j. 11.11.2008, DJe 1.12.2008.

*se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou*

*V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).*

*Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.*

#### *Exclusões*

*Art. 5o Não se considera industrialização:*

*I - o preparo de produtos alimentares, não acondicionados em embalagem de apresentação:*

*a) na residência do preparador ou em restaurantes, bares, sorveterias, confeitarias, padarias, quitandas e semelhantes, desde que os produtos se destinem a venda direta a consumidor; ou*

*b) em cozinhas industriais, quando destinados a venda direta a pessoas jurídicas e a outras entidades, para consumo de seus funcionários, empregados ou dirigentes;*

*II - o preparo de refrigerantes, à base de extrato concentrado, por meio de máquinas, automáticas ou não, em restaurantes, bares e estabelecimentos similares, para venda direta a consumidor (Decreto-Lei no 1.686, de 26 de junho de 1979, art. 5o, § 2o);*

*III - a confecção ou preparo de produto de artesanato, definido no art. 7o;*

*IV - a confecção de vestuário, por encomenda direta do consumidor ou usuário, em oficina ou na residência do confeccionador;*

*V - o preparo de produto, por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina, desde que, em qualquer caso, seja preponderante o trabalho profissional;*

*VI - a manipulação em farmácia, para venda direta a consumidor, de medicamentos officinais e magistrais, mediante receita médica (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, inciso III, e Decreto-Lei no 1.199, de 27 de dezembro de 1971, art. 5o, alteração 2a);*

*VII - a moagem de café torrado, realizada por estabelecimento comercial varejista como atividade acessória (Decreto-Lei no 400, de 30 de dezembro de 1968, art. 8o);*



VIII - a operação efetuada fora do estabelecimento industrial, consistente na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte:

a) edificação (casas, edifícios, pontes, hangares, galpões e semelhantes, e suas coberturas);

b) instalação de oleodutos, usinas hidrelétricas, torres de refrigeração, estações e centrais telefônicas ou outros sistemas de telecomunicação e telefonia, estações, usinas e redes de distribuição de energia elétrica e semelhantes; ou

c) fixação de unidades ou complexos industriais ao solo;

IX - a montagem de óculos, mediante receita médica (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, inciso III, e Decreto-Lei nº 1.199, de 1971, art. 5º, alteração 2a);

X - o acondicionamento de produtos classificados nos Capítulos 16 a 22 da TIPI, adquiridos de terceiros, em embalagens confeccionadas sob a forma de cestas de natal e semelhantes (Decreto-Lei nº 400, de 1968, art. 9º);

XI - o conserto, a restauração e o recondicionamento de produtos usados, nos casos em que se destinem ao uso da própria empresa executora ou quando essas operações sejam executadas por encomenda de terceiros não estabelecidos com o comércio de tais produtos, bem como o preparo, pelo consertador, restaurador ou recondicionador, de partes ou peças empregadas exclusiva e especificamente naquelas operações (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, inciso I);

XII - o reparo de produtos com defeito de fabricação, inclusive mediante substituição de partes e peças, quando a operação for executada gratuitamente, ainda que por concessionários ou representantes, em virtude de garantia dada pelo fabricante (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, inciso I);

XIII - a restauração de sacos usados, executada por processo rudimentar, ainda que com emprego de máquinas de costura;

XIV - a mistura de tintas entre si, ou com concentrados de pigmentos, sob encomenda do consumidor ou usuário, realizada em estabelecimento comercial varejista, efetuada por máquina automática ou manual, desde que fabricante e varejista não sejam empresas interdependentes, controladora, controlada ou coligadas (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, inciso IV, e Lei nº 9.493, de 10 de setembro de 1997, art. 18); e

XV - a operação de que resultem os produtos relacionados na Subposição 2401.20 da TIPI, quando exercida por produtor rural pessoa física (Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, art. 12, e Lei nº 11.452, de 27 de fevereiro de 2007, art. 10).

*Parágrafo único. O disposto no inciso VIII não exclui a incidência do imposto sobre os produtos, partes ou peças utilizados nas operações nele referidas.*

*Embalagens de Transporte e de Apresentação*

*Art. 6o Quando a incidência do imposto estiver condicionada à forma de embalagem do produto, entender-se-á (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, inciso II):*

*I - como acondicionamento para transporte, o que se destinar precipuamente a tal fim; e*

*II - como acondicionamento de apresentação, o que não estiver compreendido no inciso I.*

*§ 1o Para os efeitos do inciso I do caput, o acondicionamento deverá atender, cumulativamente, às seguintes condições:*

*I - ser feito em caixas, caixotes, engradados, barricas, latas, tambores, sacos, embrulhos e semelhantes, sem acabamento e rotulagem de função promocional e que não objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional; e*

*II - ter capacidade acima de vinte quilos ou superior àquela em que o produto é comumente vendido, no varejo, aos consumidores.*

*§ 2o Não se aplica o disposto no inciso II do caput aos casos em que a natureza do acondicionamento e as características do rótulo atendam, apenas, a exigências técnicas ou outras constantes de leis e de atos administrativos.*

*§ 3o O acondicionamento do produto, ou a sua forma de apresentação, será irrelevante quando a incidência do imposto estiver condicionada ao peso de sua unidade.*

*§ 4o Para os produtos relacionados na Subposição 2401.20 da TIPI, a incidência do imposto independe da forma de apresentação, acondicionamento, estado ou peso do produto (Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, art. 41, § 1º).*

*Artesanato, Oficina e Trabalho Preponderante*

*Art. 7o Para os efeitos do art. 5o:*

*I - no caso do seu inciso III, produto de artesanato é o proveniente de trabalho manual realizado por pessoa natural, nas seguintes condições:*

*a) quando o trabalho não contar com o auxílio ou a participação de terceiros assalariados; e*

*b) quando o produto for vendido a consumidor, diretamente ou por intermédio de entidade de que o artesão faça parte ou seja assistido;*

*II - nos casos dos seus incisos IV e V:*

*a) oficina é o estabelecimento que empregar, no máximo, cinco operários e, quando utilizar força motriz não dispuser de potência superior a cinco quilowatts; e*

*b) trabalho preponderante é o que contribuir no preparo do produto, para formação de seu valor, a título de mão de obra, no mínimo com sessenta por cento.*

## **TÍTULO II**

### **DOS ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAIS E EQUIPARADOS A INDUSTRIAL**

#### **Estabelecimento Industrial**

*Art. 8o Estabelecimento industrial é o que executa qualquer das operações referidas no art. 4o, de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento (Lei no 4.502, de 1964, art. 3o).*

#### **Estabelecimentos Equiparados a Industrial**

*Art. 9o Equiparam-se a estabelecimento industrial:*

*I - os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso I);*

*II - os estabelecimentos, ainda que varejistas, que receberem, para comercialização, diretamente da repartição que os liberou, produtos importados por outro estabelecimento da mesma firma;*

*III - as filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento da mesma firma, salvo se aqueles operarem exclusivamente na venda a varejo e não estiverem enquadrados na hipótese do inciso II (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso II, e § 2º, Decreto-Lei no 34, de 1966, art. 2o, alteração 1a, e Lei no 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 37, inciso I);*

*IV - os estabelecimentos comerciais de produtos cuja industrialização tenha sido realizada por outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, mediante a remessa, por eles efetuada, de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso III, e Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 33a);*

*V - os estabelecimentos comerciais de produtos do Capítulo 22 da TIPI, cuja industrialização tenha sido encomendada a estabelecimento industrial, sob marca ou nome de fantasia de propriedade do encomendante, de terceiro ou do próprio executor da encomenda (Decreto-Lei no 1.593, de 21 de dezembro de 1977, art. 23);*

VI - os estabelecimentos comerciais atacadistas dos produtos classificados nas Posições 71.01 a 71.16 da TIPI (Lei nº 4.502, de 1964, Observações ao Capítulo 71 da Tabela);

VII - os estabelecimentos atacadistas e cooperativas de produtores que derem saída a bebidas alcoólicas e demais produtos, de produção nacional, classificados nas Posições 22.04, 22.05, 22.06 e 22.08 da TIPI e acondicionados em recipientes de capacidade superior ao limite máximo permitido para venda a varejo, com destino aos seguintes estabelecimentos (Lei nº 9.493, de 1997, art. 3º):

a) industriais que utilizarem os produtos mencionados como matéria-prima ou produto intermediário na fabricação de bebidas;

b) atacadistas e cooperativas de produtores; ou

c) engarrafadores dos mesmos produtos;

VIII - os estabelecimentos comerciais atacadistas que adquirirem de estabelecimentos importadores produtos de procedência estrangeira, classificados nas Posições 33.03 a 33.07 da TIPI (Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 39);

IX - os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por encomenda ou por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 79, e Lei no 11.281, de 20 de fevereiro de 2006, art. 13);

X - os estabelecimentos atacadistas dos produtos da Posição 87.03 da TIPI (Lei no 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 12);

XI - os estabelecimentos comerciais atacadistas dos produtos classificados nos Códigos e Posições 2106.90.10 Ex 02, 22.01, 22.02, exceto os Ex 01 e Ex 02 do Código 2202.90.00, e 22.03, da TIPI, de fabricação nacional, sujeitos ao imposto conforme regime geral de tributação de que trata o art. 222 (Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, arts. 58-A e 58-E, inciso I, e Lei no 11.727, de 23 de junho de 2008, art. 32);

XII - os estabelecimentos comerciais varejistas que adquirirem os produtos de que trata o inciso XI, diretamente de estabelecimento industrial, ou de encomendante equiparado na forma do inciso XIII (Lei nº 10.833, de 2003, arts. 58-A e 58-E, inciso II, e Lei nº 11.727, de 2008, art. 32);

XIII - os estabelecimentos comerciais de produtos de que trata o inciso XI, cuja industrialização tenha sido por eles encomendada a estabelecimento industrial, sob marca ou nome de fantasia de propriedade do encomendante, de terceiro ou do próprio

*executor da encomenda (Lei nº 10.833, de 2003, arts. 58-A e 58-E, inciso III, e Lei nº 11.727, de 2008, art. 32);*

*XIV - os estabelecimentos comerciais atacadistas dos produtos classificados nos Códigos e Posições 2106.90.10 Ex 02, 22.01, 22.02, exceto os Ex 01 e Ex 02 do Código 2202.90.00, e 22.03, da TIPI, de procedência estrangeira, sujeitos ao imposto conforme regime geral de tributação de que trata o art. 222 (Lei nº 10.833, de 2003, arts. 58-A e 58-E, inciso I, e Lei nº 11.727, de 2008, art. 32); e*

*XV - os estabelecimentos comerciais varejistas que adquirirem os produtos de que trata o inciso XIV, diretamente de estabelecimento importador (Lei nº 10.833, de 2003, arts. 58-A e 58-E, inciso II, e Lei nº 11.727, de 2008, art. 32).*

*§ 1º Nas hipóteses do inciso IX, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 80, e Lei nº 11.281, de 2006, art. 11, § 1º):*

*I - deverá estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora:*

*a) por conta e ordem de terceiro; ou*

*b) que adquira mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado; e*

*II - poderá exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias, quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou encomendante predeterminado ou, no caso de importação por conta e ordem, do adquirente.*

*§ 2º Presume-se por conta e ordem de terceiro, ressalvado o disposto no § 3º, a operação de comércio exterior realizada nas condições previstas no inciso IX:*

*I - mediante utilização de recursos daquele (Lei nº 10.637, de 30 dezembro de 2002, art. 27); ou*

*II - em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos nos termos da alínea “b” do inciso I do § 1º (Lei nº 11.281, de 2006, art. 11, § 2º).*

*§ 3º Considera-se promovida por encomenda, nos termos do inciso IX, não configurando importação por conta e ordem, a importação realizada com recursos próprios da pessoa jurídica importadora que adquira mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado, participando ou não o encomendante das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior, ressalvado o disposto na alínea “b” do inciso I do § 1º (Lei nº 11.281, de 2006, art. 11, caput e § 3º, e Lei nº 11.452, de 2007, art. 18).*

§ 4o No caso do inciso X, a equiparação aplica-se, inclusive, ao estabelecimento fabricante dos produtos da Posição 87.03 da TIPI, em relação aos produtos da mesma Posição, produzidos por outro fabricante, ainda que domiciliado no exterior, que revender (Lei nº 9.779, de 1999, art. 12, parágrafo único).

§ 5o O disposto nos incisos XI a XV, relativamente aos produtos classificados nas posições 22.01 e 22.02 da TIPI, alcança exclusivamente aqueles mencionados no parágrafo único do art. 222 (Lei nº 10.833, de 2003, art. 58-V, e Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009, art. 18).

§ 6o Os estabelecimentos industriais quando derem saída a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos de terceiros, com destino a outros estabelecimentos, para industrialização ou revenda, serão considerados estabelecimentos comerciais de bens de produção e obrigatoriamente equiparados a estabelecimento industrial em relação a essas operações (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4o, inciso IV, e Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2o, alteração 1a).

§ 7o Aos estabelecimentos comerciais atacadistas e varejistas de cigarros e cigarrilhas dos Códigos 2402.20.00, excetuados os classificados no Ex 01, e 2402.10.00 da TIPI, de fabricação nacional ou importados, não se aplicam as equiparações a estabelecimento industrial previstas na legislação do imposto (Lei nº 11.933, de 28 de abril de 2009, art. 9º e Lei nº 12.402, de 2 de maio de 2011, art. 6º, caput, inciso I). (Redação dada pelo Decreto nº 7.990, de 2013) (Produção de efeito)

§ 8o O previsto no § 7º não se aplica aos estabelecimentos comerciais atacadistas e varejistas que receberem, com suspensão do imposto, cigarros saídos do estabelecimento industrial até 30 de abril de 2009 e cigarrilhas saídas do estabelecimento industrial até 31 de agosto de 2011 (Lei nº 11.933, de 2009, art. 9º, parágrafo único e Lei nº 12.402, de 2011, art. 6º, caput, inciso I). (Redação dada pelo Decreto nº 7.990, de 2013) (Produção de efeito)

Art. 10. São equiparados a estabelecimento industrial os estabelecimentos atacadistas que adquirirem os produtos relacionados no Anexo III da Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989, de estabelecimentos industriais ou dos estabelecimentos equiparados a industriais de que tratam os incisos I a V do art. 9o (Lei nº 7.798, de 1989, arts. 7º e 8º).

§ 1o O disposto neste artigo aplica-se nas hipóteses em que o adquirente e o remetente dos produtos sejam empresas controladoras ou controladas - Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, art. 243, coligadas - Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002,

*art. 1.099, e Lei no 11.941, de 27 de maio de 2009, art. 46, parágrafo único, interligadas - Decreto-Lei no 1.950, de 14 de julho de 1982, art. 10, § 2o - ou interdependentes (Lei nº 7.798, de 1989, art. 7º § 1º).*

*§ 2o Da relação de que trata o caput poderão, mediante decreto, ser excluídos produtos ou grupo de produtos cuja permanência se torne irrelevante para arrecadação do imposto, ou incluídos outros cuja alíquota seja igual ou superior a quinze por cento (Lei nº 7.798, de 1989, art. 8º).*

#### *Equiparados a Industrial por Opção*

*Art. 11. Equiparam-se a estabelecimento industrial, por opção (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso IV, e Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 1a):*

*I - os estabelecimentos comerciais que derem saída a bens de produção, para estabelecimentos industriais ou revendedores, observado o disposto na alínea “a” do inciso I do art. 14; e*

*II - as cooperativas, constituídas nos termos da Lei no 5.764, de 16 de dezembro de 1971, que se dedicarem à venda em comum de bens de produção, recebidos de seus associados para comercialização.*

#### *Opção e Desistência*

*Art. 12. O exercício da opção de que trata o art. 11 será formalizado mediante alteração dos dados cadastrais do estabelecimento, no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ, para sua inclusão como contribuinte do imposto.*

*Parágrafo único. A desistência da condição de contribuinte do imposto será formalizada, também, mediante alteração dos dados cadastrais, conforme definido no caput.*

*Art. 13. Aos estabelecimentos optantes cumprirá, ainda, observar as seguintes normas:*

*I - ao formalizar a sua opção, o interessado deverá relacionar, no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências - Modelo 6, os produtos que possuía no dia imediatamente anterior àquele em que iniciar o regime de tributação ou a ele anexar relação dos referidos produtos;*

*II - o optante poderá creditar-se, no livro Registro de Apuração do IPI, pelo imposto constante da relação mencionada no inciso I, desde que, nesta, os produtos sejam discriminados pela classificação fiscal, seguidos dos respectivos valores;*

*III - formalizada a opção, o optante agirá como contribuinte do imposto, obrigando-se ao cumprimento das normas legais e regulamentares correspondentes, até a formalização da desistência; e*

*IV - a partir da data de desistência, perderá o seu autor a condição de contribuinte, mas não ficará desonerado das obrigações tributárias decorrentes dos atos que haja praticado naquela qualidade.*

#### *Estabelecimentos Atacadistas e Varejistas*

*Art. 14. Para os efeitos deste Regulamento, consideram-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, § 1º, e Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 1a):*

*I - estabelecimento comercial atacadista, o que efetuar vendas:*

*a) de bens de produção, exceto a particulares em quantidade que não exceda a normalmente destinada ao seu próprio uso;*

*b) de bens de consumo, em quantidade superior àquela normalmente destinada a uso próprio do adquirente; e*

*c) a revendedores; e*

*II - estabelecimento comercial varejista, o que efetuar vendas diretas a consumidor, ainda que realize vendas por atacado esporadicamente, considerando-se esporádicas as vendas por atacado quando, no mesmo semestre civil, o seu valor não exceder a vinte por cento do total das vendas realizadas.*

Pode-se afirmar que o RIPI/2010 está eivado de inconstitucionalidade, visto que ampliou o rol de contribuintes ao se desviar dos parâmetros constitucionais. A figura de estabelecimento equiparado a industrial não manifesta a capacidade econômica inerente ao industrial. Assim, é inadequada a eleição como contribuinte de estabelecimentos equiparados a industrial, visto que estes não realizaram atos ou negócios jurídicos de produtos cuja saída ocorreu posteriormente a uma operação de industrialização.

#### **3.2.2.3 Comerciante**

A análise acima exposta pode ser utilizada para a figura do comerciante. Através de uma ficção o comerciante foi qualificado como industrial, o que ofende a segurança jurídica. Ainda, vai de encontro ao princípio da tipicidade fechada.

Leandro Paulsen aduz:

*“ a previsão do comerciante que forneça produtos aos industriais visa a preservar a não cumulatividade do tributo enquanto persistir a cadeia de produção. Mas comerciante não é industrial, de modo que não poderia ser tributado como se fosse.*



*Deveria o legislador resolver a questão de outro modo, quem sabe determinando ao industrial que adquirisse matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem de comerciante a apuração de crédito presumido.<sup>40</sup>”*

#### **3.2.2.4 O arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão**

Trata-se de ficção que afronta a Constituição Federal pelos mesmos motivos anteriormente expostos.

#### **3.2.2.5 Equiparação a contribuinte autônomo**

O Artigo 51 do Código Tributário Nacional considera em seu parágrafo único, para os efeitos do imposto em voga, contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante, ou seja, não subordina estabelecimento à empresa, tratando todas estas figuras como entidade ou contribuinte autônomo.

Reside a duvidosa constitucionalidade deste artigo no afastamento da materialidade constante na regra-matriz de incidência apontada pela Constituição Federal. Apenas pode ser tributada a operação com produto industrializado por uma das partes do negócio jurídico. Faz-se inconstitucional a incidência da tributação em quaisquer outras situações que não as indicadas pelo artigo 153, IV da Constituição Federal ou mesmo a indicação de pessoa como contribuinte apartada daquela que não realize a devida operação. O comerciante ou o importador são figuras distantes das designadas na Magna Carta, revelando uma tributação sem amparo na norma de competência.

### **3.3. Responsáveis tributários**

O recolhimento do tributo pode ser exigido de pessoa diversa daquela que realizou o fato imponible, qual, embora não esteja na condição de contribuinte, encontra-se na posição de responsável pelo cumprimento da obrigação tributária por expressa previsão legal.

É amplo o rol de responsáveis tributários constantes nos artigos 25 a 30 do RIPI:

*“Art. 25. São obrigados ao pagamento do imposto como responsáveis:*

---

<sup>40</sup> PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*, 13ªed –Porto Alegre: Livraria do advogado, ed. ESMAFE, 2011, p. 857.

*I - o transportador, em relação aos produtos tributados que transportar, desacompanhados da documentação comprobatória de sua procedência (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso II, alínea “a”);*

*II - o possuidor ou detentor, em relação aos produtos tributados que possuir ou mantiver para fins de venda ou industrialização, nas mesmas condições do inciso I (Lei no 4.502, de 1964, art. 35, inciso II, alínea “b”);*

*III - o estabelecimento adquirente de produtos usados cuja origem não possa ser comprovada pela falta de marcação, se exigível, de documento fiscal próprio ou do documento a que se refere o art. 372 (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso II, alínea “b”, e art. 43);*

*IV - o proprietário, o possuidor, o transportador ou qualquer outro detentor de produtos nacionais, do Capítulo 22 e do Código 2402.20.00 da TIPI, saídos do estabelecimento industrial com imunidade ou suspensão do imposto, para exportação, encontrados no País em situação diversa, salvo se em trânsito, quando (Decreto-Lei no 1.593, de 1977, art. 18, Lei no 9.532, de 1997, art. 41, Lei no 10.833, de 2003, art. 40, e Lei no 11.371, de 28 de novembro de 2006, art. 13):*

*a) destinados a uso ou consumo de bordo, em embarcações ou aeronaves de tráfego internacional, com pagamento em moeda conversível (Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, art. 8º, inciso I);*

*b) destinados a lojas francas, em operação de venda direta, nos termos e condições estabelecidos pelo art. 15 do Decreto-Lei no 1.455, de 7 de abril de 1976 (Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, art. 8º, inciso II);*

*c) adquiridos por empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação, e remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da adquirente (Lei no 9.532, de 1997, art. 39, inciso I e § 2o); ou*

*d) remetidos a recintos alfandegados ou a outros locais onde se processe o despacho aduaneiro de exportação (Lei no 9.532, de 1997, art. 39, inciso II);*

*V - os estabelecimentos que possuírem produtos tributados ou isentos, sujeitos a serem rotulados ou marcados, ou, ainda, ao selo de controle, quando não estiverem rotulados, marcados ou selados (Lei no 4.502, de 1964, art. 62, e Lei no 9.532, de 1997, art. 37, inciso V);*

*VI - os que desatenderem as normas e requisitos a que estiver condicionada a imunidade, a isenção ou a suspensão do imposto (Lei no 4.502, de 1964, art. 9o, § 1o, e Lei no 9.532, de 1997, art. 37, inciso II);*

*VII - a empresa comercial exportadora, em relação ao imposto que deixou de ser pago, na saída do estabelecimento industrial, referente aos produtos por ela adquiridos com o fim específico de exportação, nas hipóteses em que (Lei no 9.532, de 1997, art. 39, § 3o):*

*a) tenha transcorrido cento e oitenta dias da data da emissão da nota fiscal de venda pelo estabelecimento industrial, não houver sido efetivada a exportação (Lei no 9.532, de 1997, art. 39, § 3o, alínea “a”);*

*b) os produtos forem revendidos no mercado interno (Lei no 9.532, de 1997, art. 39, § 3o, alínea “b”); ou*

*c) ocorrer a destruição, o furto ou roubo dos produtos (Lei no 9.532, de 1997, art. 39, § 3o, alínea “c”);*

*VIII - a pessoa física ou jurídica que não seja empresa jornalística ou editora, em cuja posse for encontrado o papel, destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, a que se refere o inciso I do art. 18 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 40, parágrafo único);*

*IX - o estabelecimento comercial atacadista de produtos sujeitos ao regime de que trata a Lei no 7.798, de 1989, que possuir ou mantiver produtos desacompanhados da documentação comprobatória de sua procedência, ou que deles der saída (Lei nº 7.798, de 1989, art. 4º, § 3º, e Medida Provisória no 2.158-35, de 2001, art. 33);*

*X - o estabelecimento industrial, relativamente à parcela do imposto devida pelos estabelecimentos equiparados de que tratam os incisos XI e XII do art. 9o, quanto aos produtos a estes fornecidos, na hipótese de aplicação do regime de que trata o art. 222, (Lei no 10.833, de 2003, art. 58-F, inciso II, e Lei no 11.727, de 2008, art. 32);*

*XI - o estabelecimento comercial referido no inciso XIII do art. 9o, pelo imposto devido pelos estabelecimentos equiparados na forma dos incisos XI e XII daquele artigo, quanto aos produtos a estes fornecidos, na hipótese de aplicação do regime de que trata o art. 222 (Lei no 10.833, de 2003, art. 58-G, inciso II, e Lei nº 11.727, de 2008, art. 32);*  
*e*

*XII - o estabelecimento importador, relativamente à parcela do imposto devida pelos estabelecimentos equiparados de que tratam os incisos XIV e XV do art. 9o, quanto aos produtos a estes fornecidos, na hipótese de aplicação do regime de que trata o art. 222 (Lei nº 10.833, de 2003, art. 58-F, inciso II, e Lei nº 11.727, de 2008, art. 32).*

*§ 1o Nos casos dos incisos I e II não se exclui a responsabilidade por infração do contribuinte quando este for identificado (Lei no 4.502, de 1964, art. 35, § 1o, e Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 31).*

*§ 2o Na hipótese dos incisos X, XI e XII, o imposto será devido pelo estabelecimento industrial ou encomendante ou importador no momento em que derem saída aos produtos sujeitos ao imposto conforme o regime de que trata o art. 222 (Lei nº 10.833, de 2003, art. 58-F, § 3º, art. 58-G, parágrafo único, e Lei no 11.827, de 20 de novembro de 2008, art. 1o).”*

Impende destacar que caso a nota fiscal apresentada pelo adquirente seja considerada sem valor para efeitos fiscais, os produtos serão tidos como desacompanhados de nota fiscal, ficando este como responsável (PN 242/72).

Quanto ao inciso VII, a Solução de Consulta 12/2001, da 4ª RF considerou que desfeito o negócio comercial em face da não produção, pelo estabelecimento vendedor, da mercadoria que lhe fora contratada, não ocorreu o fato gerador do IPI, uma vez que não houve a saída dos produtos, nem a emissão de notas fiscais de venda. A emissão de nota para simples faturamento, pelo estabelecimento industrial, em obediência à legislação estadual, não impõe à empresa comercial exportadora a responsabilidade prevista.

O artigo 26 traz o Responsável como Contribuinte Substituto, indicando “o industrial ou equiparado a industrial *“em relação às operações anteriores, concomitantes ou posteriores às saídas que promover, nas hipóteses e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil”*”.

A Responsabilidade solidária pode ser encontrada nos artigos 27 a 29 e a Responsabilidade por infração no artigo 30 do mesmo regulamento RIPI- Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010.

*“Art. 27. São solidariamente responsáveis:*

*I - o contribuinte substituído, na hipótese do art. 26, pelo pagamento do imposto em relação ao qual estiver sendo substituído, no caso de inadimplência do contribuinte substituto (Lei no 4.502, de 1964, art. 35, § 2o, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 31);*

*II - o adquirente ou cessionário de mercadoria importada beneficiada com isenção ou redução do imposto pelo seu pagamento e dos acréscimos legais (Decreto-Lei no 37, de 18 de novembro de 1966, art. 32, parágrafo único, inciso I, e Medida Provisória no 2.158-35, de 2001, art. 77);*

III - o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora, pelo pagamento do imposto e acréscimos legais (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 32, parágrafo único, alínea “c”, Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 77, e Lei nº 11.281, de 2006, art. 12);

IV - o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora, na operação a que se refere o § 3º do art. 9º, pelo pagamento do imposto e acréscimos legais (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 32, parágrafo único, alínea “d”, e Lei nº 11.281, de 2006, art. 12);

V - o estabelecimento industrial de produtos classificados no Código 2402.20.00 da TIPI, com a empresa comercial exportadora, na hipótese de operação de venda com o fim específico de exportação, pelo pagamento do imposto e dos respectivos acréscimos legais, devidos em decorrência da não efetivação da exportação (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 35);

VI - o encomendante de produtos sujeitos ao regime de que trata a Lei nº 7.798, de 1989, com o estabelecimento industrial executor da encomenda, pelo cumprimento da obrigação principal e acréscimos legais (Lei nº 7.798, de 1989, art. 4º, § 2º, e Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 33);

VII - o beneficiário de regime aduaneiro suspensivo do imposto, destinado à industrialização para exportação, pelas obrigações tributárias decorrentes da admissão de mercadoria no regime por outro beneficiário, mediante sua anuência, com vistas na execução de etapa da cadeia industrial do produto a ser exportado (Lei nº 10.833, de 2003, art. 59); e

VIII - o encomendante dos produtos sujeitos ao imposto conforme os regimes de tributação de que tratam os arts. 222 e 223 com o estabelecimento industrial executor da encomenda, pelo imposto devido nas formas estabelecidas nos mesmos artigos (Lei nº 10.833, de 2003, art. 58-A, parágrafo único, e Lei nº 11.727, de 2008, art. 32).

§ 1o Aplica-se à operação de que trata o inciso III o disposto no § 2o do art. 9o (Lei nº 10.637, de 2002, art. 27, e Lei nº 11.281, de 2006, art. 11, § 2º).

§ 2o O disposto no inciso V aplica-se também aos produtos destinados a uso ou consumo de bordo, em embarcações ou aeronaves em tráfego internacional, inclusive por meio de ship's chandler (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 35, parágrafo único).

*Art. 28. São solidariamente responsáveis com o sujeito passivo, no período de sua administração, gestão ou representação, os acionistas controladores, e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos tributários decorrentes do não recolhimento do imposto no prazo legal (Decreto-Lei no 1.736, de 20 de dezembro de 1979, art. 8o).*

*Art. 29. São solidariamente responsáveis os curadores quanto ao imposto que deixar de ser pago, em razão da isenção de que trata o inciso IV do art. 55 (Lei no 8.989, de 24 de fevereiro de 1995, art. 1o, § 5o, e Lei no 10.690, de 16 de junho de 2003, art. 2o).”*

Estando quitada a dívida tributária extingue-se a obrigação, não sendo possível uma dupla tributação, bem como, a desoneração tributária não pode ser concedida parcialmente, abrangendo todos os devedores que se encontram na mesma posição.

No tocante a responsabilidade por infração dispõe o artigo 30 que o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira responde conjunta ou isoladamente pela mesma, nos casos dos incisos III e IV do artigo 27.

### **3.4 Substituição tributária**

O RIPI elenca três categorias de sujeito passivo: o contribuinte (art.24); os responsáveis (art. 25) e os responsáveis como contribuintes substitutos (art. 26).

A substituição tributária encontra fundamento no art. 128 do CTN.

José Eduardo Soares de Melo aduz:

*“A substituição significa a imputação de responsabilidade por obrigação tributária de terceiro que não praticou o fato gerador, mas que tem vinculação com o efetivo contribuinte. O substituto tem que decorrer naturalmente do fato gerador tributário, da materialidade descrita (abstratamente) na norma jurídica, não podendo ser configurado por mera ficção do legislador.”<sup>41</sup>*

A substituição tributária em relação aos tributos plurifásicos, como o IPI subdividem-se em: a) para trás (ou regressiva); e, para frente (ou progressiva).

Na regressiva, a lei estabelece que o tributo será recolhido pelo substituto na próxima operação jurídica, ou seja, o ônus será transferido do realizador da operação para aquele que concluir a operação subsequente. O pagamento aqui é postergado.

Já na progressiva o substituto recolhe não só a exação ao seu encargo, como também o montante que seria devido, pelo substituído, quando viesse a realizar o fato

---

<sup>41</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *IPI – Teoria e Prática*. Malheiros, 2009, p. 25.

imponível. É tributação por fato futuro. Encontra-se no art. 150, § 7º da Constituição Federal. O pagamento aqui é antecipado.

Cabe ressaltar que não é concebível a dupla exigência tributária, como por exemplo, por parte do fabricante que remete o produto a outro estabelecimento enquadrado na sujeição passiva por substituição.

O art. 26 do RIPI preceitua que é responsável por substituição :”*o industrial ou equiparado a industrial, mediante requerimento, em relação às operações anteriores, concomitantes ou posteriores às saídas que promover, nas hipóteses e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil*”

O regime de substituição tributária relativo ao IPI possui como base legal a Lei nº 9.430, de 27.12.96 , art.31, que dispõe sobre Contribuinte Substituto e a IN RFB nº 1081 de 4 de novembro de 2010, qual dispõe sobre regime especial de substituição tributária relativo ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

“*Art. 31. O art. 35 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, passa a vigorar com a seguinte redação:*

*"Art.35.....*

*.....*

*(...)*

*II - como contribuinte substituto:*

*.....*

*(...)*

*c) o industrial ou equiparado, mediante requerimento, nas operações anteriores, concomitantes ou posteriores às saídas que promover, nas hipóteses e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal.*

*§ 1º Nos casos das alíneas a e b do inciso II deste artigo, o pagamento do imposto não exclui a responsabilidade por infração do contribuinte originário quando este for identificado, e será considerado como efetuado fora do prazo, para todos os efeitos legais.*

*§ 2º Para implementar o disposto na alínea c do inciso II, a Secretaria da Receita Federal poderá instituir regime especial de suspensão do imposto."*

Pode-se verificar que a legislação do IPI trata apenas da substituição para trás. Eduardo Bottallo afirma que “*estamos diante de modalidade de substituição tributária*

*contratual, pois fundamenta-se na existência de regime especial pleiteado pelo contribuinte e concedido pela autoridade fazendária competente”<sup>42</sup>.*

Assim, o contribuinte substituto deverá apresentar requerimento para a concessão do regime, com a apresentação dos requisitos expressos na Instrução Normativa RFB nº 1081 de 4 de novembro de 2010, em seu artigo 4º – entre eles: a) a descrição das operações envolvendo os contribuintes substituto e substituído, com a discriminação dos produtos e respectivas alíquotas do IPI, e das operações contempladas com benefícios fiscais e regimes aduaneiros especiais, se for o caso; b) os modelos do documentário fiscal a ser utilizado nas operações, se diferente do previsto na legislação; e, c) o Termo de Compromisso de substituição tributária, firmado entre os contribuintes substituto e substituído, conforme modelo constante do Anexo Único a citada Instrução Normativa.

Impende destacar que na mesma cadeia produtiva poderá ocorrer a multiplicidade e concomitância de regimes de substituição tributária, visto que o requerente deverá apresentar um pedido para cada contribuinte substituído.

Cabe salientar que o artigo 13 da IN RFB 1081/2010 prevê que os produtos remetidos ao contribuinte substituto sairão com suspensão do imposto cujo destaque do valor fica vedado, devendo este constar da nota fiscal referida apenas no campo "Informações Complementares", não podendo ser utilizado como crédito do imposto.

Deve-se ressaltar que a autoridade competente para deferir o pedido poderá permitir que o contribuinte seja, na mesma cadeia produtiva, substituído e substituto. Sendo concedido o regime especial o processo de concessão será arquivado por tempo indeterminado enquanto esta esteja válida. Ressalta-se que tal regime não se aplica ao IPI devido no desembaraço aduaneiro de produtos de procedência estrangeira.

Caso os produtos sujeitos ao regime especial sejam furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados ou, ainda, objeto de qualquer caso fortuito que impossibilite seu uso no processo produtivo do contribuinte substituto, este ficará responsável pelo pagamento do imposto suspenso.

Os regimes extintos poderão ser objeto de nova concessão.

#### **4. Aspecto Material**

O Imposto sobre Produtos Industrializados incide sobre operações jurídicas praticadas com produtos industrializados, ou seja, o produto é industrializado e sai do

---

<sup>42</sup> BOTTALLO, Eduardo Domingos. *IPI – Princípios e estrutura*. São Paulo – Dialética, 2009, p. 191.



estabelecimento produtor por força da celebração de um negócio jurídico translativo de sua posse ou propriedade.

Portanto, necessária a presença: a) de um produto industrializado; b) da prática de um ato negocial; c) de sua saída jurídica.

Salienta-se que a transferência jurídica da propriedade de filial, de uma empresa à outra, não configura o fato gerador do IPI.

Também as perdas do produto (explosão, furto, extravio, deterioração, sinistro, roubo, incêndio, etc.) ocorridas posteriormente à saída do estabelecimento industrial ou equiparado são irrelevantes para alterar a obrigação tributária, ainda que a título de transferência para estabelecimento da mesma firma, não extinguindo ou excluindo o crédito tributário, nem importando o cancelamento do débito ou a restituição ou o direito a seu crédito na escrita fiscal.

Segundo Cléber Giardino e Geraldo Ataliba o aspecto material da hipótese de incidência desse imposto é promover operações com produtos industrializados.

Produto industrializado, para fins de incidência de IPI, segundo Cléber Giardino “ *é a coisa material, corpórea, representando um bem que fora produzido, que é resultado da elaboração industrial; não é produto industrializado a produção artística, artesanal, extrativa. Exclui-se, desse conceito, o produto pecuário, agrícola, pesqueiro, os demais produtos extrativos e as obras de arte, à luz de uma conceituação comum*”<sup>43</sup>.

Marçal Justen Filho assevera que este conceito reúne dois requisitos: a) alteração da configuração de um bem material; b) padronização e massificação<sup>44</sup>.

O regulamento (RIPI) do IPI em seu artigo 4º traz em seu conceito normativo várias operações, tais como:

a) Transformação: é a operação que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe na obtenção de espécie nova. Ex: preparação de sorvete; confecção de toalhas, etc.

b) Beneficiamento: é a operação que importe modificar, aperfeiçoar, ou de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto.

Ex. bordado feito em toalhas, galvanização, etc.

---

<sup>43</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *IPI – Teoria e Prática*. Malheiros, 2009, p. 74.

<sup>44</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. *O Imposto sobre Serviços na Constituição*, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1985, p. 115.

c) Montagem: é a operação consistente na reunião de produtos, peças ou partes, e que resulte um novo produto ou unidade autônoma ainda que sob a mesma classificação fiscal. Ex. aparelhos eletrônicos, colocação de carrocerias em chassis de veículo, etc.

d) Acondicionamento ou reacondicionamento: é operação que importe alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria. Ex: engarrafamento de vinho, enlatamento de azeite, etc.

e) Renovação ou recondicionamento: é a operação exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, que renove ou restaure o produto para sua utilização. EX: recauchutagem, recapeamento de pneus, etc.

Cabe ressaltar que o processo utilizado para a obtenção do produto, a localização e a condição de instalações dos equipamentos empregados são irrelevantes à caracterização da operação como de industrialização.

Destaca-se que o RIPI/2010 elenca em seu artigo 5º as hipóteses que não considera como industrialização.

Roque Antonio Carrazza diferenciou o IPI do ISS asseverando que se diferenciam principalmente pelo primeiro consistir em uma prestação de dar, ao passo que o segundo, numa prestação de fazer. São suas lições:

*“O IPI incide sobre o ato jurídico de transferir a titularidade de um produto industrializado, ao passo que o ISS, sobre a realização de um esforço humano, em cumprimento de um dever jurídico de natureza contratual, ainda que isto implique a entrega de bem material.”<sup>45</sup>*

Conclui-se que estas operações são sempre jurídicas e promovem a saída de produtos industrializados, transferindo-lhes a propriedade ou ao menos a posse, ou seja, constitui uma obrigação de dar.

Ressalta-se que a Lei 4502/64 em seu art. 2º preceitua que é despiciendo perquirir-se sobre a finalidade do produto: se destinado ao comércio, à incorporação ao ativo fixo do adquirente ou a qualquer outra finalidade.

### **Modalidades:**

Venda do produto: a venda mercantil constitui negócio jurídico que gera a incidência do IPI – praticado por estabelecimento industrial ou equiparado – cujas

---

<sup>45</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo:Noeses, 2010, p. 148.

características se encontram no Código Civil, compreendendo a transferência do domínio do produto mediante o pagamento do preço em dinheiro (em regra).

Dação em pagamento: não se trata de negócio mercantil, mas modo de extinção de obrigação em que o credor consente em receber prestação diversa da devida.

Venda de penhor mercantil: decorre da entrega ao credor pignoratício, de uma coisa móvel, em segurança e garantia de obrigação mercantil. Não se trata de negócio jurídico relativo a produto industrializado.

Já a doação se sujeita a incidência do IPI em razão da caracterização de transferência de propriedade de produto, embora se possa questionar a ausência de capacidade contributiva e o fato de tratar-se de produtos que deixam de integrar o estoque de empresa industrial.

Difere da venda realizada por não empresários, de determinadas espécies de bens (integrantes do ativo imobilizado, ou de uso e consumo), e que não se inserem no âmbito do IPI.

Ainda, o mútuo (empréstimo gratuito de coisas fungíveis), o comodato (empréstimo gratuito de coisas não fungíveis), a troca (permuta de bens mercantis equivalentes) e a demonstração (remessa para exame e divulgação de um bem) não tipificam operações sujeitas a incidência do IPI. Também não tipifica operação sujeita a incidência de IPI a ativação de bens de fabricação própria, visto que inexistente operação jurídica e circulação, embora se tenha a existência de produto industrializado.

Operacionalmente há a previsão da emissão de duas notas fiscais: a primeira, denominada simples faturamento, que pode ser emitida no momento da celebração do acordo, vedado o destaque do IPI (não há a cobrança do imposto); a segunda, denominada remessa de mercadoria, obriga a nota fiscal que deverá conter o destaque do IPI

Ainda, o Código Tributário Nacional, em seu art. 46, acrescenta duas outras operações: a) a importação do exterior de produtos industrializados; e, b) a arrematação de produtos industrializados abandonados e levados a leilão.

### **O seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira**

Confunde-se tal tributação com o imposto sobre a importação, igualmente de competência da União. Assim, o IPI equivale, neste contexto, a um adicional do imposto de importação, dando margem ao fenômeno do *bis in idem*.

Em verdade, não há fundamento jurídico na incidência do IPI na importação face o princípio da territorialidade. A Constituição Federal determina, excepcionalmente, quais tributos podem incidir sobre situações ocorridas fora do país. O IPI é um imposto

que incide sobre a produção e não sobre comércio exterior. Neste sentido, descabida a incidência sobre o desembaraço aduaneiro de produtos industrializados de procedência estrangeira.

Ainda, o próprio caráter não cumulativo do IPI somente é assegurado quando a importação é realizada por industrial, capaz de creditar-se e de repassar o ônus em operação posterior.

#### **A sua saída dos estabelecimentos**

A legislação ampliou o conceito de produto industrializado, incompatível com o parágrafo único do art. 46 do Código Tributário Nacional, em especial ao acondicionamento ou reacondicionamento, evidenciando um abuso do poder regulamentar.

No mais, para que incida o IPI será necessário que sobre este produto industrializado se opere um negócio jurídico que caracterize a sua saída jurídica.

#### **A arrematação de produtos abandonados e levados a leilão**

Esta incidência considera a possibilidade de ocorrer a perda ou o abandono de produto industrializado, o que leva as autoridades a leiloá-lo.

### **5. Aspecto temporal**

O IPI é um tributo com fato gerador instantâneo. No entanto, a Lei 4.502/64 definiu diversas ficções, tal como a do art. 2º, §1º:

“ Art. 2º (...)

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

E o RIPI/2010 traz a matéria em seus arts. 36 e 37:

“Art. 36. *Considera-se ocorrido o fato gerador:*

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

*II - na saída de armazém-geral ou outro depositário do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial depositante, quanto aos produtos entregues*

*diretamente a outro estabelecimento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º e art. 5º, inciso I, alínea “a”, e Decreto-Lei nº 1.133, de 1970, art. 1º);*

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

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

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

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

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

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

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

*X - na data da emissão da nota fiscal pelo estabelecimento industrial, quando da ocorrência de qualquer das hipóteses enumeradas no inciso VII do art. 25 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, § 4º);*

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

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

*XIII - na data do vencimento do prazo de permanência da mercadoria no recinto alfandegado, antes de aplicada a pena de perdimento, quando as mercadorias importadas forem consideradas abandonadas pelo decurso do referido prazo (Decreto-Lei no 1.455, de 1976, art. 23, inciso II, e Lei no 9.779, de 1999, art. 18, e parágrafo único).*

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

*Art. 37. Na hipótese de venda, exposição à venda, ou consumo no território nacional, de produtos destinados ao exterior, ou na hipótese de descumprimento das condições estabelecidas para a isenção ou a suspensão do imposto, considerar-se-á ocorrido o fato gerador na data da saída dos produtos do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 9º, § 1º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 37, inciso II).” **Grifos nossos***

## **6. Aspecto espacial**

O legislador foi omissivo quanto a este tema. Neste cerne, aplica-se o critério da territorialidade da lei. Assim, toda a saída jurídica de produtos industrializados em território nacional sofrerá a incidência de IPI.

Quanto ao desembaraço aduaneiro de produto industrializado de procedência estrangeira, este ocorrerá em território nacional, porém, de fato, tem-se a tributação da saída do produto industrializado do estabelecimento do fornecedor estrangeiro numa espécie de extraterritorialidade.

## **7. Base de cálculo**

A base de cálculo do IPI está estabelecida no art. 47 do Código Tributário Nacional. Nas palavras de Geraldo Ataliba, é a “*perspectiva dimensível do aspecto*

*material da hipótese de incidência*<sup>46</sup> tributária. Deverá esta manter pertinência com materialidade do tributo, sob pena de inconstitucionalidade.

*“Art. 47. A base de cálculo do imposto é:*

*I - no caso do inciso I do artigo anterior, o preço normal, como definido no inciso II do artigo 20, acrescido do montante:*

*a) do imposto sobre a importação;*

*b) das taxas exigidas para entrada do produto no País;*

*c) dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis;*

*II - no caso do inciso II do artigo anterior:*

*a) o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria;*

*b) na falta do valor a que se refere a alínea anterior, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente;*

*III - no caso do inciso III do artigo anterior, o preço da arrematação.”*

Como o IPI incide sobre operações jurídicas com produto industrializado sua base de cálculo há de corresponder ao valor destas, como bem preceitua o inciso II, *a* do artigo acima. Na falta do valor, como hipótese subsidiária e excepcional, será aplicada a alínea *b*.

Cabe salientar que o STJ já rechaçou a tentativa da incidência do IPI com base em frete, bonificações e descontos incondicionais<sup>47</sup> A utilização de pautas fiscais com valores prefixados também não encontram amparo, sendo admitida apenas em caso de inidoneidade de documentação oferecida pelo contribuinte<sup>48</sup>.

Os juros na venda financiada também não podem ser incluídos na base de cálculo do IPI.<sup>49</sup>

Na importação a base de cálculo é o valor que serve de base de cálculo do imposto sobre a importação, acrescido do montante do imposto de importação e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador.

*“Art. 14. Salvo disposição em contrário, constitui valor tributável: (Redação dada pela Lei nº 7.798, de 1989)*

<sup>46</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p.108.

<sup>47</sup> STJ, 1ª T, AgRg no Agravo de Instrumento nº 703.431/SP, Rel. Min. José Delgado.

<sup>48</sup> STJ, 1ª T, REsp 24.861/CE, rel. Min. Humberto Gomes de Barros.

<sup>49</sup> STJ, 1ªT, REsp 207814/RS, rel. Min. Milton Luiz Pereira, DJ, 13.05.2002.

*I - quanto aos produtos de procedência estrangeira, para o cálculo efetuado na ocasião do despacho;*

*a) o preço da arrematação, no caso de produto vendido em leilão;*

*b) o valor que servir de base, ou que serviria se o produto tributado fôsse para o cálculo dos tributos aduaneiros, acrescido de valor dêste e dos ágios e sobretaxas cambiais pagos pelo importador;*

*II - quanto aos de produção nacional, o preço da operação de que decorrer a saída do estabelecimento produtor, incluídas tôdas as despesas acessórias debitadas ao destinatário ou comprador, salvo, quando escritura das em separado, os de transporte e seguro nas condições e limites estabelecidos em Regulamento.*

*§ 1º - Para efeito de cálculo do imposto será acrescido ao preço da operação o valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, nos casos de remessa de produtos industrializados por encomenda, e desde que não se destinem a comércio, a emprego na industrialização ou no acondicionamento de produtos tributados, quando esses insumos tenham sido fornecidos pelo próprio encomendante. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 1.593, de 1977)*

*§ 2º Incluem-se no preço do produto, para efeito de cálculo do impôsto, os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos sob condição. (Parágrafo único renumerado pelo Decreto-Lei nº 1.593, de 1977)*

*II - quanto aos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial. (Redação dada pela Lei nº 7.798, de 1989)*

*§ 1º. O valor da operação compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário. (Redação dada pela Lei nº 7.798, de 1989)*

*§ 2º. Não podem ser deduzidos do valor da operação os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente. (Redação dada pela Lei nº 7.798, de 1989)*

*§ 3º. Será também considerado como cobrado ou debitado pelo contribuinte, ao comprador ou destinatário, para efeitos do disposto no § 1º, o valor do frete, quando o transporte for realizado ou cobrado por firma coligada, controlada ou controladora (Lei nº. 6.404) ou interligada (Decreto-Lei nº. 1.950) do estabelecimento contribuinte ou por firma com a qual este tenha relação de interdependência, mesmo quando o frete seja subcontratado. (Incluído pela Lei nº 7.798, de 1989)*



§ 4º. *Será acrescido ao valor da operação o valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, nos casos de remessa de produtos industrializados por encomenda, desde que não se destinem a comércio, a emprego na industrialização ou no acondicionamento de produtos tributados, quando esses insumos tenham sido fornecidos pelo próprio encomendante, salvo se se tratar de insumos usados. (Incluído pela Lei nº 7.798, de 1989)*

*Art . 15. o valor tributável não poderá ser inferior:*

*I - ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, quando o produto fôr remetido a outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica ou a estabelecimento de terceiro incluído no artigo 42 e seu parágrafo único; (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)*

*II - a 90% (noventa por cento) do preço de venda aos consumidores, não inferior ao previsto no inciso anterior, quando o produto for remetido a outro estabelecimento da mesma empresa, desde que o destinatário opere exclusivamente na venda a varejo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*III - ao custo do produto, acrescido das margens de lucro normal da empresa fabricante e do revendedor e, ainda, das demais parcelas que deverão ser adicionadas ao preço da operação, no caso de produtos saídos do estabelecimento industrial, ou do que lhe seja equiparado, com destino a comerciante autônomo, ambulante ou não, para venda direta a consumidor. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 1.593, de 1977)*

*Art . 16. Se a saída do produto do estabelecimento produtor ou revendedor se der a título de locação ou decorrer de operação a título gratuito, assim considerada também aquela que, em virtude de não transferir a propriedade do produto, não importe em fixar-lhe o preço, o impôsto será calculado sôbre o valor tributável definido nos incisos I e II do artigo anterior, consideradas as hipóteses nêles previstas.*

*Art . 17. Ressalvada a avaliação contraditória na forma do art. 109, o fisco poderá arbitrar o valor tributável ou qualquer dos seus elementos nos têrmos dos arts 14 e 15 quando sejam omissos ou não mereçam fé os documentos expedidos pelas partes, ou, tratando-se de operação a título gratuito, quando inexistir ou fôr de difícil apuração o valor previsto no artigo anterior.*

*Art . 18. Aplica-se ao cálculo do impôsto devido pela saída dos produtos de precedência estrangeira dos estabelecimentos importadores ou arrematantes, o disposto nos arts. 14, inciso II, 15, 16 e 17.”*

## **8. Alíquotas**

A alíquota é elemento essencial da estrutura da norma jurídica tributária, qual, juntamente com a base de cálculo possibilita a apuração do valor do tributo.

A Constituição Federal não estabeleceu um critério determinado para a fixação de alíquotas, porém as próprias limitações ao poder de tributar, como o princípio do não confisco, devem ser observados.

A alíquota, por determinação da Constituição Federal deverá ser seletiva conforme a essencialidade do produto – art. 153, §3º, I –, e, poderá ser alterada pelo Poder Executivo, atendidas as condições e limites legais, com vistas à extrafiscalidade. Há aqui uma atenuação à legalidade estrita.

É a variação de alíquota que realiza a função redistributiva para a qual se volta o princípio da seletividade.

A Lei 4502/64 determina que o imposto seja calculado mediante a aplicação das alíquotas constantes da TIPI e tem como base a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), qual constitui a nova Nomenclatura Brasileira de Mercadorias, baseada no Sistema Harmonizado (NBM/SH).

As dúvidas e omissões quanto à aplicação da tabela TIPI tem sido solucionadas pela jurisprudência, cujo critério utilizado é o da destinação (finalidade ou utilidade) .

Impende destacar que a classificação na TIPI se rege pelos critérios da especificidade e da essencialidade.

## **9. Lançamento**

O IPI é tributo sujeito a lançamento por homologação. Neste sentido o contribuinte verifica a ocorrência do fato imponible, calcula e recolhe o tributo, independentemente de qualquer ato do fisco. O Fisco procederá ao lançamento de ofício caso não haja o recolhimento ou este esteja aquém do devido.

## **10. Período de apuração**

É mensal, para a maioria dos produtos, inclusive em casos de empresa de pequeno porte ou microempresas.

## **11. Critérios constitucionais**

### **\*Atenuação da legalidade**

Vigora em nosso ordenamento jurídico o princípio da estrita legalidade tributária. No entanto, frente à extrafiscalidade o constituinte determinou uma mitigação a este princípio, permitindo que o Poder Executivo altere as alíquotas do IPI dentro de limites e condições estabelecidas em lei. Portanto, o manejo será dentro dos parâmetros estabelecidos pela lei e de forma motivada, demonstrando um superior interesse público. É o que se pode apurar, inclusive, do Regulamento do IPI :

*“Art. 69. O Poder Executivo, quando se tornar necessário para atingir os objetivos da política econômica governamental, mantida a seletividade em função da essencialidade do produto, ou, ainda, para corrigir distorções, poderá reduzir líquotas do imposto até zero ou majorá-las até trinta unidades percentuais (Decreto-Lei no 1.199, de 1971, art. 4o).*

*Parágrafo único. Para efeito do disposto neste artigo, as alíquotas básicas são as constantes da TIPI, aprovada pelo Decreto no 4.070, de 28 de dezembro de 2001 (Lei nº 10.451, de 2002, art. 7º).*

*Art. 70. As reduções do imposto referentes aos bens de procedência estrangeira estão asseguradas na forma da legislação específica desde que satisfeitos os requisitos e condições exigidos para a concessão do benefício análogo, relativo ao Imposto de Importação (Lei no 8.032, de 1990, art. 3o, inciso I, e Lei no 8.402, de 1992, art. 1o, inciso IV).”*

Assim, esta ocorrerá por meio de decreto, qual subordinado à lei. Melhor explicando, este deverá conformar-se em ser *intra legem e secundum legem*<sup>50</sup>.

### **\*Exceção à anterioridade de exercício**

*“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*III - cobrar tributos:*

*b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

*c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)*

---

<sup>50</sup> BOTTALLO, Eduardo Domingos. *IPI – Princípios e estrutura*. São Paulo – Dialética, 2009, p. 70.

*§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)”*

A anterioridade de exercício não é observada quanto ao IPI, por expressa determinação constitucional, porém deve-se observar a anterioridade nonagesimal.

#### **\*Seletividade**

Seletividade é a regra de tributação que permite atribuir alíquotas diferenciadas ao mesmo tributo, visando a essencialidade ao consumo.

Hugo de Brito Machado conceitua imposto seletivo como aquele que “*seleciona, ou discrimina, onerando diferentemente os objetos sobre os quais incide. Seleciona os bens tributáveis, em razão de certos critérios.*”<sup>51</sup>”

Assim, os produtos considerados mais essenciais deverão ter uma tributação menor ou mesmo não ser tributado, ao passo que sobre os produtos supérfluos haverá a incidência de uma alíquota maior.

#### **- Critério da seletividade**

O critério para o seu atendimento é o da comparação.

Ricardo Lobo Torres entende que a Constituição Federal atribuiu ao legislador um poder discricionário, visto que “*não há indicações, no direito positivo, de critérios específicos para graduar a necessidade social dos produtos industrializados.*”<sup>52</sup>”

#### **- Objetivo**

Atender a função extrafiscal do imposto, intervindo na economia.

Ainda, realizar os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, como por exemplo, favorecer os consumidores finais, visto que são os que suportam a carga tributária.

O critério de discriminação indicará qual a finalidade objetivada pela seletividade.

#### **- Tributos**

---

<sup>51</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. 5ª Ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 126-127.

<sup>52</sup> TORRES, Ricardo Lobo *apud* MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. 5ª Ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 132-133.

É aplicada obrigatoriamente ao IPI e ao ICMS por disposição constitucional: estes tributos serão seletivos em função da essencialidade do produto industrializado (IPI) ou das mercadorias ou serviços (ICMS).

Assim, por exemplo, os produtos industrializados de primeira necessidade e as operações mercantis com produtos que compõem a cesta básica do trabalhador terão alíquotas reduzidas.

Dentre as formas de manipulação da base de cálculo do IPI encontra-se a alíquota zero, que nada mais é do que uma modalidade de isenção, visto que impede o surgimento da obrigação tributária.

#### - Diferença entre seletividade e progressividade

A seletividade é caracterizada pelo uso de alíquotas diferentes, aplicáveis para o cálculo do imposto e não de alíquotas crescentes para tal cálculo, em razão de um fator qualquer, o que caracterizaria a progressividade.

Impende destacar que, estando o princípio da seletividade voltado à tutela dos interesses dos consumidores finais, e não dos produtores industriais, não se justifica a sua utilização como meio de prevenir desequilíbrios de concorrência<sup>53</sup>.

No caso do IPI a tabela TIPI contempla a seletividade.

Todavia, segundo José Eduardo Soares de Melo, “*a prática demonstra que a fixação de alíquota excessiva nem sempre se aplica a produto supérfluo, ou de modo a desestimular o consumo, mas como efetiva fonte de arrecadação, como é o caso das águas minerais com alíquota de 27%*”<sup>54</sup>.

Impende ressaltar que a escala de valoração da essencialidade resulta de um trabalho discricionário, não havendo critérios específicos no direito positivo, que possa graduar a necessidade social dos produtos industrializados.

### **Extrafiscalidade**

Paulo de Barros Carvalho assevera que a extrafiscalidade consiste “*no emprego de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos monetários, o regime que há de dirigir tal atividade não poderia deixar de ser aquele próprio das exações tributárias. Significa, portanto, que, ao construir suas pretensões extrafiscais, deverá o legislador pautar-se,*

---

<sup>53</sup> BOTTALLO, Eduardo Domingos. *IPI – Princípios e estrutura*. São Paulo – Dialética, 2009, p.

<sup>54</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *IPI – Teoria e Prática*. Malheiros, 2009, p. 213.

*inteiramente, dentro dos parâmetros constitucionais, observando as limitações de sua competência impositiva e os princípios superiores que regem a matéria, assim os expressos que os implícitos*”<sup>55</sup>.

Neste cerne, com a norma de isenção, ou de redução ou elevação de alíquotas do imposto, se busca regular comportamentos, como é o caso das exportações de produtos industrializados. Ex: redução da alíquota de 5% para 0% para caminhões e material de construção civil; a majoração da alíquota dos cigarros, etc.

Deve-se observar que a faculdade prevista no art. 153, §1º da Constituição Federal indica que as alíquotas devem ser necessariamente variáveis, não podendo, portanto, sua cobrança se dar através de valores fixos. Este sistema ofenderia, inclusive, o princípio da capacidade contributiva.

#### **\*Não cumulatividade**

O princípio da não cumulatividade é a regra de tributação que desonera a incidência tributária na cadeia produtiva, de forma que o adquirente do produto ou serviço da etapa seguinte pode se creditar do imposto pago na etapa anterior, compensando o valor com o imposto devido no momento da saída do produto. Segundo Paulo de Barros Carvalho, “*destina-se à concretização de valores como o da justiça da tributação, respeito à capacidade contributiva e uniformidade na distribuição da carga tributária sobre as etapas de circulação e de industrialização de produtos*”<sup>56</sup>. Referido princípio não atinge a todos os tributos, mas apenas ao IPI, ao ICMS, aos tributos residuais e às contribuições incidentes sobre receita e faturamento da pessoa jurídica (PIS e COFINS).

“Operações anteriores”, segundo Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, significa o conjunto de operações negociais relativas a produtos ou mercadorias das quais, precedentemente, “participou como adquirente, o contribuinte que hoje promove novas operações”. Assim, o critério que dá nascimento ao direito constitucional de crédito reside na pessoa participante, e não na natureza dos bens, não sendo relevante a questão da desoneração da carga tributária: isenção, imunidade, alíquota zero, n/t – não tributado.

Neste sentido, há um sistema de compensação que não está adstrito à origem dos componentes – mercadorias e demais insumos – que irão concorrer para a formação do produto final, visto que basta a existência de uma operação anterior que dará origem aos créditos.

---

<sup>55</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 291.

<sup>56</sup> *Idem*, *Ibidem*, p. 220.

O IPI não incide sobre o valor agregado, já que, a cada etapa de circulação ele recai sobre um valor total, sem considerar o correspondente à operação anterior.

Resta salientar que, segundo Eduardo Bottallo, “*o direito de crédito do IPI permanece íntegro, mesmo que não ocorra o pagamento do tributo nas operações anteriores ou que este não seja recolhido por motivo de isenção, alíquota zero ou não tributação*”<sup>57</sup>. Isto porque a Constituição Federal não preceitua esta ressalva. Contrária a este entendimento está a jurisprudência do STF, qual não reconhece o direito ao creditamento de IPI em operações anteriores sujeitas a alíquota zero ou não tributadas, pois se mostra necessária a incidência do imposto gerando um ônus anterior.

Os insumos ensejadores do creditamentos são as matérias-primas e os produtos intermediários que integrem o novo produto ou sejam consumidos no processo de industrialização, bem como as embalagens. Aquisições de bens do ativo permanente e energia elétrica não tem sido considerados.

É a Lei 4502/64:

*“Art. 25. A importância a recolher será o montante do impôsto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuído do montante do impôsto relativo aos produtos nêle entrados, no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.136, de 1970)*

*§ 1º O direito de dedução só é aplicável aos casos em que os produtos entrados se destinem à comercialização, industrialização ou acondicionamento e desde que os mesmos produtos ou os que resultarem do processo industrial sejam tributados na saída do estabelecimento. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.136, de 1970)*

*§ 3º. O Regulamento disporá sobre a anulação do crédito ou o restabelecimento do débito correspondente ao imposto deduzido, nos casos em que os produtos adquiridos saiam do estabelecimento com isenção do tributo ou os resultantes da industrialização estejam sujeitos à alíquota zero, não estejam tributados ou gozem de isenção, ainda que esta seja decorrente de uma operação no mercado interno equiparada a exportação, ressalvados os casos expressamente contemplados em lei. (Redação dada pela Lei nº 7.798, de 1989”)*

A matéria está disciplinada no RIPI/2010 em seus artigos 225 a 258.

---

<sup>57</sup> BOTTALLO, Eduardo Domingos. *IPI – Princípios e estrutura*. São Paulo – Dialética, 2009, p. 47-48.

**\*Imunidade dos produtos industrializados destinados ao exterior**

Constitui esta imunidade uma modalidade de utilização extrafiscal do imposto, cujo objetivo é fomentar a atuação do país no comércio exterior. Por este motivo tem esta imunidade um alcance amplo a fim de se prestigiar este propósito.

Como não está esta imunidade no resguardo da forma federativa de Estado ou de alguma liberdade pública, não constitui cláusula pétrea, podendo ser revogada ou alterada, desde que por emenda constitucional.

**\*redução do impacto sobre a aquisição de bens de capital**

Tal dispositivo constitucional possui apenas o fito de impedir a validade de lei ou ato normativo que atue em sentido contrário.

**12. Considerações Finais**

Por todo o exposto pôde-se apurar que a Constituição Federal traçou minuciosamente os parâmetros disciplinadores da matéria tributária, entre eles o concernente ao IPI. No entanto, mesmo o Código Tributário Nacional, acrescentou mais duas modalidades deste tributo, os contemplando em seu artigo 46.

O RIPI apresenta em sua redação diversas inconstitucionalidades, visto que extrapola os ditames fixados pela Constituição Federal, afrontando, inclusive, o princípio da estrita legalidade tributária, por inovar na ordem jurídica.

A Constituição Federal assegura aos contribuintes os seus direitos fundamentais em matéria tributária, não podendo o legislador ou o aplicador do direito desrespeitá-los.

**Bibliografia**

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

\_\_\_\_\_. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5ªed., São Paulo: Noeses, 2010.



BOTTALLO, Eduardo Domingos. *IPI – Princípios e estrutura*. São Paulo – Dialética, 2009

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 28ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

\_\_\_\_\_ *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

\_\_\_\_\_ *Direito Tributário – Linguagem e Método*. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

JUSTEN FILHO, Marçal. *O Imposto sobre Serviços na Constituição*, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1985.

MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. 5ª Ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 10ª edição, São Paulo: Dialética, 2012.

\_\_\_\_\_ *IPI – Teoria e Prática*. Malheiros, 2009.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 13ªed –Porto Alegre: Livraria do Advogado, ed. ESMAFE, 2011.

PAULSEN, Leandro, MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*, 5ª ed., 2010, ed. Livraria do Advogado.

[www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)

[www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br)