

CENTRO DE ENSINO SUPERIOR REINALDO RAMOS
FACULDADE REINALDO RAMOS
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO

COREOLANO RAMALHO DA COSTA

**ABORDAGEM CRÍTICA DA LEGISLAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Campina Grande - PB

2015

COREOLANO RAMALHO DA COSTA



**ABORDAGEM CRÍTICA DA LEGISLAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Trabalho de Conclusão de Curso – Trabalho
Monográfico apresentado à Coordenação do
Curso de Direito da Faculdade Reinaldo
Ramos – FARR, como requisito parcial para
obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Me. Rodrigo Silveira
Rabello de Azevedo

Campina Grande - PB

2015

Faculdade Cesrei
Biblioteca "Min. Demócrito Ramos Reinaldo"
Reg. Bibliog.: _____ CB: H000380
Compra: ☐ Preço: _____
Doação: ☒ Doador: _____
Ex.: _____ Obs: _____
Data: 30 / 06 / 2016

FICHA CATALOGRÁFICA ELABORADA PELA BIBLIOTECA DA CESREI

C837a Costa, Coreolano Ramalho da.
Abordagem crítica da legislação do imposto sobre produtos industrializados - IPI
Coreolano Ramalho da Costa. – Campina Grande, 2015.
44 f.
Monografia (Graduação em Direito) Faculdade Reinaldo Ramos-FAAR - Centro
Educação Superior Reinaldo Ramos-CESREI.
Orientador: Prof. Me. Rodrigo Silveira Rabello de Azevedo.
1. Imposto sobre Produtos Industrializados -- Brasil. 2. Receita Federal -- Brasil.
Direito Tributário. I. Título.

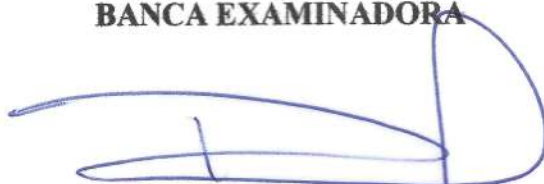
CDU 336.226.32(043)(8)

COREOLANO RAMALHO DA COSTA

**ABORDAGEM CRÍTICA DA LEGISLAÇÃO DO IMPOSTOS SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Aprovado em ____ / ____ / 2016.

BANCA EXAMINADORA



Prof. Me. Rodrigo Silveira Rabello de Azevedo

Faculdade Reinaldo Ramos – FARR

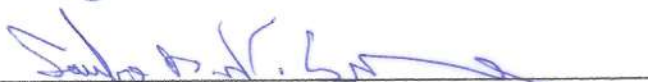
(Orientador)



Prof. Esp. Jardon Souza Maia

Faculdade Reinaldo Ramos – FARR

(1º Examinador)



Prof. Me. Saulo Medeiros da Costa Silva

Faculdade Reinaldo Ramos – FARR

(2º Examinador)

Aos meus mestres, familiares e colegas de curso.

AGRADECIMENTOS

A meus pais, esposa e amigos, pelas ausências em muitas horas e pela compreensão da importância deste momento, e em especial ao Orientador Rodrigo Silveira Rabello de Azevedo e ao Grande Arquiteto do Universo, muito obrigado.

Seu Doutor, uma esmol
ão, ou lhe mata de

— *Wagner e José Dantas*

O por
dama
aprox
que
com
triba
ofer
difuso
enfren
arilha
que
prati
arila
Pólo
proco
IFI
atual
de d
seja

Palas
Bras

“Seu Doutor, uma esmola para o homem que é
são, ou lhe mata de vergonha ou vicia o
cidadão...”

Luiz Gonzaga e José Dantas – Vozes da Seca.
(1963)

RESUMO

O presente trabalho advém de uma pesquisa na qual é realizada uma análise dos conceitos e demais requisitos que configuram o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Para tal é apresentado o conceito e as características, como também, os princípios específicos e gerais que regem o referido imposto. O objetivo principal foi analisar a existência de uma vasta e complexa legislação existente, encontrada por quem atua na operacionalidade do referido tributo, seja como, pesquisador, contribuinte, fiscalização e repressão aos crimes praticados, oferecendo alternativas e subsídios para fortalecer a realização de pesquisas e posterior difusão do conhecimento obtido sobre o assunto, e os procedimentos investigativos do enfrentamento a tais questões. Tal análise focalizou os principais conceitos, instrumentos e atribuições sob a ótica da legislação fazendária vigente, bem como a realização de operações que possibilitem a difusão do conhecimento para o enfrentamento e saneamento das falhas praticadas por quem operacionaliza o IPI, e mostrar que, no enfrentamento dessa modalidade criminosa, há o desenvolvimento de parcerias da Receita Federal do Brasil com o Ministério Público Federal e a Polícia Judiciária da União, que são as instituições responsáveis para tais procedimentos investigativos. Destaca-se que a especialização por parte dos operadores do IPI, o uso de novas metodologias de trabalho, o uso de equipamentos tecnologicamente atualizados e o acesso a bancos de dados, possibilitam uma criteriosa busca, coleta e análise de dados, contribuindo, assim, para a melhoria da elaboração dos trabalhos desenvolvidos, seja por parte dos contribuintes, como também, dos entes estatais relacionados ao tema.

Palavras-chave: Imposto sobre Produtos Industrializados. Legislação. Receita Federal do Brasil. Difusão do Conhecimento. Estado.

ABSTRACT

This work comes from a survey in which is an analysis of the concepts and other requirements that form the Tax on Industrialized Products - IPI. For this is presented the concept and characteristics, as well as the specific and general principles governing the tax. The main objective was to analyze the existence of a vast and complex existing legislation, found by those working in the operation of the said tax, either as researcher, taxpayer, control and repression of the committed crimes, offering alternatives and subsidies to strengthen the development of research and subsequent dissemination of knowledge obtained on the subject, and the investigative procedures of coping with such issues. This analysis focused on the key concepts, tools and functions from the perspective of current treasury legislation and conducting operations that enable the dissemination of knowledge to face and sanitation of faults committed by those who operationalize the IPI, and show that, in confronting this criminal mode, there is the development of partnerships of Federal Revenue of Brazil with the Federal Public Ministry and the Judicial Police of the Union, which are the institutions responsible for such investigative procedures. It is noteworthy that the expertise of the IPI operators, the use of new methods of work, use of technologically advanced equipment and access to databases, enable a thorough search, data collection and analysis, thus contributing to improve the preparation of the work performed, either by taxpayers, but also the state bodies related to the topic.

Keywords: Excise Tax. Legislation. Brazil's federal revenue. Diffusion of knowledge. State.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Arts. – Artigos

CF – Constituição Federal

CTN – Código Tributário Nacional

IOF – Imposto sobre Operações Financeiras

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

RIPI – Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados

TIPI – Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO.....	10
1	CONSIDERAÇÕES ACERCA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	
1.1	Conceito Básico do Sistema Tributário Nacional.....	13
1.2	Obrigação Tributária.....	19
1.3	Espécies de Obrigação Tributária.....	20
1.4	Conceito Básico do Imposto Sobre Produtos Industrializados.....	21
1.5	Fato Gerador.....	22
1.6	Elementos do Fato Gerador.....	23
2	OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E OS ASPECTOS GERAIS QUE REGEM O IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS	
2.1	Princípios Atinentes ao Imposto sobre Produtos Industrializados.....	27
2.2	Aspectos Gerais.....	30
2.3	Imunidade.....	32
2.4	Isenção e Não Incidência.....	34
2.5	Princípio da Seletividade.....	36
2.6	Princípio da Não Cumulatividade.....	37
	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	40
	REFERÊNCIAS.....	43

INTRODUÇÃO

O trabalho pretende abordar o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). O tema, que é relevante e amplo, provoca discussões nos meios acadêmico e empresarial junto a operadores do Direito, principalmente aqueles que lidam com atividades de operacionalização, fiscalização e repressão à sonegação fiscal.

O estudo a que se propõe esse trabalho encontra sua relevância baseada principalmente sobre três pilares: prático, social e teórico.

A escolha do tema desse trabalho foi feita devido à uma vasta área de possibilidades para ser explorada por quem trabalha operacionalizando o referido tributo, seja como contribuinte, ou profissionais que lidam no enfrentamento aos crimes de sonegação fiscal, e por contar com elementos práticos que possibilitam a realização de trabalhos que enriqueça os acervos do Centro de Ciências Jurídicas da Faculdade Reinaldo Ramos.

O resultado da pesquisa, acredita-se, poderá trazer contribuições para a sociedade e para a Administração, uma vez que a difusão do conhecimento possibilita melhores práticas de gestão em governança tributária, e o combate à sonegação fiscal é tema de interesse para a gestão de políticas públicas do Estado. Por outro lado, poderá servir de norte para o planejamento estratégico das ações de instituições públicas e privadas que têm interesse nessa área, dada a repercussão nos mais variados setores, entre eles o econômico, o social e o penal.

Vê-se, por fim, e não menos relevante, a contribuição que o tema traz para quem exercita planejamento tributário bem como os que se dedicam a evitar ou minimizar a evasão fiscal em nosso país.

Tendo em vista a complexidade e o aprofundamento das idéias que fundamentam esse trabalho, a monografia foi dividida estruturalmente em três capítulos, com a explanação teórica e de cunho analítico. Passemos, então, a delinear as principais informações discutidas em cada capítulo.

No Capítulo 1º, intitulado “Considerações acerca do Sistema Tributário Nacional”, são traçadas as principais características acerca de tributo, e do Imposto sobre Produtos Industrializados – conceitos básicos, fato gerador e elementos do fato gerador. Neste capítulo atenta-se especialmente para a o que vem a ser o IPI, seu conceito, origem e previsão legal.

Além disso, expõe-se a distinção regulamento – RIPI e a tabela TIPI, elementos distintos que disponibilizam informações que operacionalizam o mencionado imposto.

Dando seqüência à explanação teórica, aborda-se, no Capítulo 2º, o Imposto sobre Produtos Industrializados, em especial os Princípios Constitucionais a ele aplicados e os seus aspectos gerais, além de institutos como isenção, imunidade, e não incidência.

Já no Capítulo 3º, cujo título é “A Extrafiscalidade do Imposto sobre Produtos Industrializados”, a abordagem passa a ser mais analítica, em que o foco principal aponta para a análise do Princípio da Seletividade e do Princípio da Não Cumulatividade. Dar-se, neste ponto, especial destaque aos Créditos do IPI, as Espécies de Créditos e aos Créditos Básicos

No que se relaciona à prática procedemos, inicialmente, de forma indutiva, ou seja, a partir de uma análise que servirá de instrumentos de planejamento para gestão estratégica dos contribuintes, contadores e auditores fiscais a serviço de uma administração moderna. Como corolário desta análise, pode-se ampliar a visão diante da difusão do conhecimento e de mecanismos semelhantes utilizados em outras situações, proporcionando maior rapidez e eficiência no saneamento de falhas e ou lacunas existentes. Afinal, é do conhecimento de todos militam nesta área, que, apesar de vestir trajes diferentes, os mecanismos usados em ações na operacionalização do IPI quase sempre se repete entre os contribuintes.

Já no aspecto social, a questão é encarada como a repercussão advinda de fraudes no recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados, mais especificamente as praticadas como as condutas tipificadas na Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990, que define os crimes contra a ordem tributária, tem como destinatário o sujeito passivo da obrigação tributária, que pode ser alcançado quando pratica as violações dos arts: 1º e 2º do referido diploma legal, com o objetivo de redução ou supressão de tributos.

Como as demandas da sociedade são sempre crescentes, o Estado precisa, antes de tudo, ter meios para supri-las, não podendo prescindir de recursos financeiros que não são arrecadados pela prática omissões, erros e desconhecimento do arcabouço jurídico do IPI, como também, de ações criminosas e que prejudicam o atendimento das necessidades mais elementares da população como: saúde, educação e segurança.

São perceptíveis os esforços do governo em disponibilizar meios necessários para que os órgãos que trabalham na fiscalização e repressão possam fazer enfrentamento eficiente ao fenômeno da sonegação fiscal, o qual priva o Estado de recursos financeiros essenciais ao desenvolvimento de suas atividades.

Já no campo teórico por sua vez, o trabalho foi fundamentado de modo que o conhecimento científico sobre o Imposto sobre Produtos Industrializados ora estudado contribua para que tanto os estudiosos do assunto, como contribuintes do referido tributo, auditores fiscais federais, policiais, membros do Ministério Público e juízes que trabalham na operacionalização do mencionado imposto, fiscalização e repressão a crimes de sonegação fiscal, possam dispor de informações capazes de tornar as atividades de governança tributária, fiscalização e investigações mais elucidadoras. Finalizando essa parte introdutória, vale esclarecer que foi o Centro de Ciências Jurídicas da Faculdade Reinaldo Ramos, que promoveu a pesquisa e o embate de idéias acerca do que neste trabalho é versado em destaque, trazendo o resultado da aplicação dos discernimentos difundidos e provocando desta forma o retorno de tais informações as quais promoverão a opulência da teia científica por ela irradiada com conhecimentos precisos na área fazendária sobre o Imposto sobre Produtos Industrializados, e como evitar o cometimento de imprecisões e até mesmo a sonegação fiscal.

1 CONSIDERAÇÕES ACERCA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

1.1 CONCEITO BÁSICO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Para funcionar como qualquer organização, o ente estatal, seja ele: a União, os Estados e ou Distrito Federal e os Municípios, precisa, antes de tudo, ter meios para fazê-lo, não podendo prescindir de recursos financeiros, e para auferi-los, aciona sua condição de soberania, exigindo-as de forma compulsória as receitas derivadas que são obtidas através da arrecadação dos tributos.

Podemos constatar alguns esclarecimentos detalhados sobre o conceito de tributo, na doutrina de Rosa Júnior (2001, p. 345 - 346) quando afirma que:

Tal definição pode ser assim aclarada: a) a prestação tributária consiste, em regra, em uma prestação em dinheiro, mas o referido dispositivo permite que por lei específica possa ser satisfeita em bens em razão da cláusula em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir; b) trata-se de uma prestação obrigatória porque decorre do poder de império pelo Estado, mas isso não significa que não esteja submisso ao império da lei; c) o tributo corresponde a um dever social de todos que estejam submetidos à soberania estatal, não podendo ter natureza de penalidade em razão do mesmo dispositivo reza que a prestação tributária não constitui sanção de ato ilícito; d) em razão do princípio da legalidade tributária, o tributo somente pode ser instituído por lei em seu sentido estrito, lei formal, assim entendida a norma jurídica emanada do Poder Legislativo com observância de todas as formalidades estabelecidas na Constituição para a sua aprovação; e) o princípio da tipicidade tributária impõe que a lei formal deve conter o fato gerador sob todos os seus aspectos (objetivo, subjetivo, espacial, temporal e valorativo), ou seja, deve esgotar todos os elementos da obrigação tributária de forma que não sobeje espaço algum que possa ser preenchido pela autoridade administrativa (CTN, art. 97); f) a prestação tributária deve ser cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, ou seja, ocorrendo o fato gerador o Estado não pode deixar de cobrar o tributo, sendo, ademais, o procedimento do lançamento também de natureza obrigatória e vinculada (CTN, art. 142, parágrafo único).

O Estado, para existir, funcionar e desenvolver todas as suas múltiplas atividades, exercendo suas imensas e diferenciadas atribuições, necessita instalar-se, ter efeitos patrimoniais, desenvolver atividades econômicas e financeiras, mobilizar recursos humanos e materiais. Enfim, cabe ao Estado exercer toda a sua influência ou revelar sua presença em qualquer área da atividade humana, através da montagem de uma máquina administrativa que funcione permanentemente. Sobre esse assunto, Machado (2008, p.117-118) expõe as

seguintes considerações:

O conceito de tributo pode ser definido em função de determinado ordenamento jurídico positivo. Será o tributo como concebido em um determinado Estado. Não o tributo na Teoria Geral do Direito. Ocorre que nos diversos ordenamentos jurídicos existem traços comuns, presentes em todos eles, ou pelo menos nos ordenamentos jurídicos atuais, na maioria dos países.

Tendo em vista o modelo de Estado que conhecemos, pode-se dizer que todo Estado necessita de recursos financeiros para o desempenho de suas atividades. Recursos que obtém de seu povo, compelindo as pessoas, os contribuintes, a entregar dinheiro aos cofres públicos. Daí já é possível concluir-se que o tributo é uma prestação pecuniária compulsória.

Ocorre que o Estado também pode obter recursos financeiros por outros meios, aplicando aos que cometem atos ilícitos penalidades pecuniárias. Ou, então, fornecendo às pessoas bens ou serviços cuja aquisição ou utilização não seja obrigatória. Daí decorrem dois elementos a mais para o conceito de tributo, que são a irrelevância da ilicitude e o caráter compulsório da prestação tributária.

As receitas estatais podem ainda ser classificadas em dois tipos distintos: o primeiro, em originárias, assim consideradas aquelas que resultam de atividades, serviços ou produtos prestados ou produzidos pelo Estado, como se fosse uma empresa ou organização privada; e o segundo em derivadas, que são exigidas de forma compulsória pela arrecadação dos tributos¹(HARADA, 2008).

O Código Tributário Nacional - CTN, que foi instituído através da Lei nº 5.172 (BRASIL, 1966), de 25 de outubro de 1966, define o conceito de tributo em seu artigo 3.º que diz o seguinte: “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

As receitas estatais podem ainda ser classificadas em dois grupos distintos: originárias, assim consideradas aquelas que resultam de atividades, serviços ou produtos prestados ou produzidos pelo Estado, como se fosse uma empresa ou organização privada; e derivadas, que são exigidas de forma compulsória pela arrecadação dos tributos.

Como a definição legal de tributo, encontra-se na lei, e, é ponto pacífico na doutrina, que prevalece a conceituação legal existente no art. 3 do Código Tributário Nacional, não devendo existir controvérsias referente à definição deste conceito, que ajudam em uma compressão melhor sobre o tema.

O conceito de tributo pode ser definido em função de determinado ordenamento jurídico positivo. Será o tributo como concebido em um determinado Estado. Não o tributo na Teoria Geral do Direito. Ocorre que

¹ HARADA, K.(2008), divide as Receitas Públicas em originárias e derivadas.

nos diversos ordenamentos jurídicos existem traços comuns, presentes em todos eles, ou pelo menos nos ordenamentos jurídicos atuais, na maioria dos países.

Tendo em vista o modelo de Estado que conhecemos, pode-se dizer que todo Estado necessita de recursos financeiros para o desempenho de suas atividades. Recursos que obtém de seu povo, compelindo as pessoas, os contribuintes, a entregar dinheiro aos cofres públicos. Daí já é possível concluir-se que o tributo é uma prestação pecuniária compulsória.

Ocorre que o Estado também pode obter recursos financeiros por outros meios, aplicando aos que cometem atos ilícitos penalidades pecuniárias. Ou, então, fornecendo às pessoas bens ou serviços cuja aquisição ou utilização não seja obrigatória. Daí decorrem dois elementos a mais para o conceito de tributo, que são a irrelevância da ilicitude e o caráter compulsório da prestação tributária. (MACHADO, 2008, p. 117).

Os comentários doutrinários visam fortalecer um melhor entendimento do conceito de tributo e as suas características principais, porém, a definição de tributo se acha normatizada no Código Tributário Nacional, e na própria conceituação de tributo, encontra-se a afirmação que é um pagamento compulsório, em moeda, e que tem como regra geral de extinção da obrigação tributária, ou seja, o conceito diz: o que é, e como pode ser feito, onde o traço característico de tributo é a coercitividade, exercida pelo poder do império do Estado.

No direito brasileiro, é encontrada a definição legal de tributo:

Em princípio a lei não deve conceituar. Deve estabelecer regras de comportamento. Entretanto, em face de controvérsias às vezes define conceitos. Isto aconteceu com o conceito de tributo que é atualmente, no Brasil, legalmente definido. Afastando divergências da doutrina, o legislador disse que o “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Código tributário Nacional, art. 3º”.

Assim, já agora se mostra de nenhuma utilidade, no plano do direito positivo vigente, o exame dos diversos conceitos de tributo formulados pelos juristas e pelos financistas. Prevalece sobre todos eles o conceito definido pelo legislador, restando-nos apenas analisá-lo, examinando os seus diversos elementos. (MACHADO, 2008, p. 117).

No Direito Positivo, conforme determina o Código Tributário Nacional – CTN (2014, p. 35), em seu artigo 3º, é definido o gênero tributo como: “é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Entretanto, a matéria que trata o gênero tributo e suas espécies no Código Tributário Nacional (2014, p.37), foi atualizada pela promulgação da Constituição Federal (2014, p. 163 a 184) que estabelece os seguintes tributos: impostos, taxa e contribuição de melhoria, contribuições parafiscais ou especiais e os empréstimos compulsórios.

O advento da Carta Magna de 1988 trouxe um incremento ao que anteriormente era previsto pelo CTN em seu art. 3º no aspecto de definição de tributo. Tal adição prevê as espécies ou tipos de tributo, conforme a Constituição Federal (2014, p. 156 - 159) “impostos, taxa e contribuição de melhoria, contribuições parafiscais ou especiais e os empréstimos compulsórios.”

Nesse sentido Machado (2003, p. 64), lembra-nos que: “temos, portanto, em nosso Sistema Tributário, cinco espécies de tributo, a saber: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições sociais e os empréstimos compulsórios.” Já o Código Tributário Nacional, (2014, p. 50) em seu art. 16, define: “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”

O imposto é criado em função da capacidade contributiva de cada um, não implicando contraprestação por parte do Estado. Tem como característica principal a simples transferência compulsória de recursos da sociedade para os cofres públicos.

Em relação aos impostos nominados, quanto à competência impositiva classificados em federais, estaduais e municipais, é importante esclarecer que o Distrito Federal é um ente com prerrogativas especiais de Estado, e proibida a sua divisão em Municípios, cabendo ao mesmo os respectivos impostos, Estaduais e Municipais.

A taxa é um tributo vinculado, cujo fato gerador revela a presença de atividade estatal diretamente vinculada ao sujeito passivo, de competência comum de todos os entes federativos que podem cobrá-la. Neste sentido, segundo Ataliba (2006, p. 147) “Na taxa, hipótese de incidência é o estado prestar um serviço, expedir uma certidão, desempenhar atividade tendente a culminar por dar ou manter uma licença, autorização etc., que se liga alguém, que é pela lei posto na situação de sujeito passivo do tributo.”

É encontrada a fundamentação legal da taxa na Constituição Federal (2014, p. 160), no inciso II do art. 145, que especifica o seguinte: “taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição.”

As taxas podem ser cobradas pelo exercício do poder de polícia ou pela utilização de serviços públicos por parte do contribuinte, não podendo ter fato gerador e base de cálculo própria de impostos. Vale salientar que é o único tributo que tem dois fatos geradores próprios, assim divididos:

Exercício regular do poder de polícia, com a fundamentação legal na Constituição Federal, art. 145, inciso II, primeira parte e a utilização efetiva ou potencial de serviço público

específico e divisível prestado ou posto à disposição, com a fundamentação legal na Constituição Federal, art. 145, inciso II, segunda parte.

Em relação às contribuições de melhorias, com previsão legal na Constituição Federal, no art. 145, inciso III, define-se: “contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas” e, no Código Tributário Nacional, no art. 81, assim determina:

A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada, e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado. (CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, 2014, p. 20).

A contribuição de melhoria vincula o limite de cobrança ao valor total da obra, mas também ao acréscimo de valor para cada imóvel, resultante da obra. É comum aos três entes tributantes, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e tem como característica principal a eventualidade, pois dependem de leis específicas para cada caso de cobrança e o seu fato gerador é a valorização do imóvel em decorrência da obra pública.

As contribuições sociais ou parafiscais ou especiais tem, como principal característica, a finalidade, ou seja, a destinação para a qual foram criadas, constituindo-se em um ponto de intermináveis controvérsias entre os doutrinadores. Segundo Machado (2003, p. 374):

Pode-se conceituar a contribuição social como espécie de tributo com finalidade constitucionalmente definida, a saber, intervenção no domínio econômico, interesses de categorias profissionais ou econômicas e seguridade social.

E a fundamentação legal da contribuição social é encontrada na Constituição Federal, nos artigos 149, 149A e 195, parágrafo 4º.

Os empréstimos compulsórios são valores pecuniários exigidos temporariamente da sociedade, através de lei complementar, podendo ser instituídos pela União nas seguintes situações: em caso de calamidade pública, de guerra externa ou na sua iminência, conforme art. 148, inciso I da Constituição Federal; e em caso que importe investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, art. 148, inciso II do mesmo diploma legal.

Os empréstimos compulsórios são um tipo de receita atípica, não obedecem ao princípio da anterioridade e tem como característica a restituibilidade, pois terão de ser devolvidos dentro de determinado prazo.

Segundo Machado (2003, p. 64), “temos, portanto, em nosso Sistema Tributário, cinco espécies de tributo, a saber: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições sociais e os empréstimos compulsórios [...]”.

Já o Código Tributário Nacional - CTN, (2014, p. 51) em seu art. 16, que diz: "imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte [...]".

O imposto é criado em função da capacidade contributiva de cada um, não implicando contraprestação por parte do Estado. Tem como característica principal a simples transferência compulsória de recursos da sociedade para os cofres públicos.

Os impostos nominados, quanto à competência impositiva classificados em federais, estaduais e municipais, fazemos uma observação que o Distrito Federal é um ente com prerrogativas especiais de Estado, e proibida a sua divisão em Municípios, cabendo ao mesmo os respectivos impostos, Estaduais e Municipais. Ficando assim, estabelecida a divisão dos impostos entre os entes da federação:

Art. 153. Compete a União instituir impostos sobre:

- I – importação de produtos estrangeiros;
- II – exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III - renda e proventos de qualquer natureza;
- IV – produtos industrializados;
- V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VI – propriedade territorial rural;
- VII – grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

- I – transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
- II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
- III – propriedade de veículos automotores.

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

- I – propriedade predial e territorial urbana;
- II – transmissão inter-vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
- III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (CONSTITUIÇÃO FEDERAL, 2014, p. 169-178).

Assim, fica estabelecido que a fundamentação legal do Sistema Tributário Nacional é encontrado na Constituição Federal que foi promulgada em 1988.

1.2 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

A obrigação tributária pode ser definida como uma relação jurídica que se estabelece entre um sujeito ativo credor, que pode exigir de um sujeito passivo devedor uma prestação de caráter patrimonial em virtude de uma lei. Esta relação jurídica reveste-se de natureza obrigacional, criando, em seu conjunto, as obrigações de dar, de fazer e de não fazer.

A obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador, e vincula o sujeito ativo – Estado, que pode exigir do sujeito passivo devedor e contribuinte a uma prestação patrimonial em virtude de previsão da lei que instituiu o tributo.

Na doutrina, segundo Campos (2007, p. 13), é mencionado o seguinte sobre obrigação tributária:

Obrigação tributária é o poder jurídico por força do qual uma pessoa (sujeito ativo) pode exigir de outra (sujeito passivo) uma prestação positiva ou negativa (objeto da obrigação), em virtude de uma circunstância reconhecida pelo direito, nas condições definidas pela norma tributária.

Na legislação, por sua vez, o Código Tributário Nacional (2014, p. 28) estabelece que:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

Parágrafo 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objetivo o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Parágrafo 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária, tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Parágrafo 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.

Por obrigação, entendemos que é um vínculo de direito que compele alguém a efetuar uma prestação, conforme previsão legal. Já a obrigação tributária vem a ser uma relação jurídica que decorre da lei descritiva do fato pela qual o sujeito ativo (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) impõe ao sujeito passivo (que pode ser o contribuinte ou o responsável) uma prestação consistente em pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, ou a prática ou não de um ato no interesse da arrecadação, controle ou fiscalização tributária.

1.3 ESPÉCIES DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

O CTN classifica em seu art. 113, parágrafos 1º e 2º, a obrigação tributária em principal e acessória. As obrigações tributárias principais são aquelas criadas por lei, tendo, como objeto, o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Seguindo esta linha de raciocínio, com relação à obrigação tributária principal, Machado (2008, p. 149) afirma que:

Obrigação tributária principal, portanto, tem exatamente o mesmo conteúdo do crédito tributário. É a relação jurídica obrigacional de conteúdo pecuniário. Seu objeto é um crédito da Fazenda Pública, seja ele decorrente do tributo, seja decorrente da aplicação de penalidade pecuniária. Por isso mesmo diz o parágrafo 1º do art. 113 do Código que a obrigação tributária principal extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

As obrigações tributárias acessórias são criadas pela legislação tributária e cujo objeto de sua existência, ao invés do pagamento, são determinadas ações previstas que irão auxiliar o fisco na administração dos tributos. A obrigação acessória, por sua vez, conforme determinação legal, tem, como objeto, um fazer, um não fazer ou um tolerar que se faça algo, e todas essas condições paralelas à de pagar tributos são de caráter acessório.

Segundo Rosa Júnior (2001, p. 477), obrigação tributária acessória:

Pode consubstanciar uma obrigação de fazer (declaração de bens, exibição de livros, prestação de informações, etc.) ou obrigação de não - fazer (não destruir documentos e livros obrigatórios pelo prazo exigido por lei, tolerar exame em livros e documentos, não impedir a fiscalização, etc.).

Contudo, conforme o parágrafo 3º do art. 113 do Código Tributário Nacional (2014, p. 28) a não observância da obrigação acessória converte-a em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. Aqui, o objetivo é fazer incidir uma penalidade pecuniária pelo descumprimento.

1.4 CONCEITO BÁSICO DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

O Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI tem suas bases jurídicas firmadas sobre os seguintes fundamentos: A Constituição Federal (BRASIL, 2014) nos seguintes dispositivos: art. 150, incisos I; II, alínea b; III, alínea a; IV; VI, alínea d; art. 151, inciso I; art. 153, parágrafo 3º, incisos I, II e III; em que constam as normas de competência e princípios gerais especiais; No Código Tributário Nacional - CTN, nos artigos 46 a 51, encontram-se as normas destinadas à caracterização e limitação da hipótese do imposto; Na Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, estabelece-se as normas destinadas a instituir o imposto e no Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - RIPI, que é o regulamento do imposto aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, o qual regulamenta a cobrança do imposto em conformidade com as disposições estabelecidas no referido diploma legal.

A principal característica do IPI é ter o caráter de extrafiscalidade² como importante agente regulador do governo para atuar no mercado, pois pode ter as suas alíquotas reguladas tanto por Lei como por Decreto. É válido ressaltar que um dos fatos marcantes deste imposto é o nascimento do selo de controle, que foi criado através do art. 46 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964 que dispõe sobre o Imposto de Consumo. Segundo esse dispositivo legal:

Art. 46 O regulamento poderá determinar, ou autorizar que o Ministério da Fazenda, pelo seu órgão competente, determine a rotulagem, marcação ou numeração, pelos importadores, arrematantes, comerciantes ou repartições fazendárias, de produtos estrangeiros cujo controle entenda necessário, bem como prescrever, para estabelecimentos produtores e comerciantes de determinados produtos nacionais, sistema diferente de rotulagem, etiquetagem obrigatoriedade de numeração ou aplicação de selo especial que possibilite o seu controle quantitativo (BRASIL, 1964).

²A Extrafiscalidade conforme a lição de Gouvêa(2008) “se constitui no algo a mais que a obtenção de receitas mediante tributos; liga-se a valores constitucionais; pode decorrer de isenções, benefícios fiscais, progressividade de alíquotas, finalidades especiais, entre outros institutos criadores de diferenças entre os indivíduos, que são, em última análise, agentes políticos, econômicos e sociais.”

1.5 FATO GERADOR

O conceito de fato gerador é o comando do *caput* do art. 114 do Código Tributário Nacional (2007, p. 149): “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.”

Nesta definição, há três elementos básicos que constituem a norma: hipótese, mandamento e sanção. A hipótese está relacionada a determinada situação ou ao fato previsto por lei, sob pena de nulidade. O mandamento é um comando positivo ou negativo, previsto por lei que é exigido. E, por fim, a sanção vem a ser a penalidade imposta a quem descumprir o mandamento da lei.

No caso específico do IPI, é encontrado o conceito de fato gerador no art. 32 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (2010) que afirma o seguinte: “Fato gerador do imposto é: I – o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira; e II – a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial.”

Já, no *caput* do art. 33 do mesmo regulamento, consta o comando principal que considera ocorrido o fato gerador, o qual, em seus doze incisos, elenca exhaustivamente as possibilidades da ocorrência do fato gerador do IPI. Nesse contexto, podemos mencionar algumas situações:

Na entrega ao comprador, quanto aos produtos vendidos por intermédio de ambulantes, na saída de armazém-geral ou outro depositário do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial depositante, quando aos produtos entregues diretamente a outro estabelecimento, na saída de bens de produção dos associados para as suas cooperativas, equiparadas, por opção, a estabelecimento industrial, e no momento da sua venda, quanto aos produtos objeto de operação de venda que forem consumidos ou utilizados dentro do estabelecimento industrial.

Vale ressaltar que não se deve confundir hipótese de incidência com fato gerador, pois são dois institutos jurídicos distintos. Nesta linha de pensamento, Ataliba (2006, p. 66) esclarece a definição de hipótese de incidência da seguinte forma:

A hipótese de incidência é a descrição hipotética e abstrata de um fato. É parte da norma tributária. É o meio pelo qual o legislador institui um tributo. Está criado um tributo, desde que a lei descreva sua hipótese de incidência, a ela associando o mandamento “pague”.

Compartilhando da mesma linha de pensamento, Machado (2003, p. 114-115) explica detalhadamente o conceito de fato gerador do seguinte modo:

Diz o CTN que o fato gerador da obrigação tributária principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (art. 114). Analisando essa definição, temos:

Situação, significando fato, conjunto de fatos, situação de fato, situação jurídica. Fato em sentido amplo. Toda e qualquer ocorrência, decorrente ou não da vontade. Mas sempre considerada como fato, vale dizer, sem qualquer relevância dos aspectos subjetivos.

Definida em lei, vale dizer que a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, a descrição da situação cuja ocorrência faz nascer essa obrigação, é matéria compreendida na reserva legal. Só a lei é o instrumento próprio para descrever, para definir, a situação cuja ocorrência gera a obrigação tributária principal. Veja-se, a propósito, o que expressa o art. 97, inciso III do CTN, tendo presente que a palavra lei é por este utilizada em sentido restrito.

Necessária, importa dizer que, sem a situação prevista em lei, não nasce a obrigação tributária. Para surgir a obrigação tributária é indispensável a ocorrência da situação prevista em lei.

Suficiente, significa que a situação prevista em lei é bastante. Para o surgimento da obrigação tributária basta, é suficiente, a ocorrência da situação descrita na lei para esse fim.

O fato gerador vem a ser a realização de duas realidades distintas: uma descrevendo a situação em que é devido o tributo; e outra, referente à concretização daquela situação descrita na lei, que gera a obrigação tributária.

Quando ocorre o fato gerador, há a realização de fato concreto, localizada no tempo e no espaço, sendo previsto em lei, e gerando direitos e obrigações para as partes. Ou seja, alguém que fizer acontecer um fato gerador com a sua conduta omissiva ou comissiva, estará fazendo acontecer uma previsão legal, gerando direitos para o ente público e, em contra partida, estará assumindo obrigações junto ao referido ente.

Vale salientar que qualquer manifestação positiva da capacidade econômica dos contribuintes é atribuída pelo legislador para provocar o surgimento do fato gerador, e o objetivo principal da existência da legislação tributária é arrecadar e levar dinheiro aos cofres públicos.

1.6 ELEMENTOS DO FATO GERADOR

Os elementos do fato gerador têm estreita correlação de existência com a obrigação tributária, que, pode ser definida como uma relação jurídica que se estabelece entre um sujeito ativo credor, que pode exigir de um sujeito passivo devedor uma prestação de caráter

patrimonial em virtude de uma lei. Esta relação jurídica reveste-se de natureza obrigacional, criando, em seu conjunto, as obrigações de dar, de fazer e de não fazer.

A obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador, e vincula o sujeito ativo – Estado, que pode exigir do sujeito passivo devedor e contribuinte a uma prestação patrimonial em virtude de previsão da lei que instituiu o tributo.

Na doutrina, segundo Campos (2007, p. 13), é mencionado o seguinte sobre obrigação tributária:

Obrigação tributária é o poder jurídico por força do qual uma pessoa (sujeito ativo) pode exigir de outra (sujeito passivo) uma prestação positiva ou negativa (objeto da obrigação), em virtude de uma circunstância reconhecida pelo direito, nas condições definidas pela norma tributária.

O Código Tributário Nacional – CTN, classifica em seu art. 113, parágrafos 1º e 2º, a obrigação tributária em principal e acessória. As obrigações tributárias principais são aquelas criadas por lei, tendo, como objeto, o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Seguindo esta linha de raciocínio, com relação à obrigação tributária principal, Machado (2008, p. 149) afirma que:

Obrigação tributária principal, portanto, tem exatamente o mesmo conteúdo do crédito tributário. É a relação jurídica obrigacional de conteúdo pecuniário. Seu objeto é um crédito da Fazenda Pública, seja ele decorrente do tributo, seja decorrente da aplicação de penalidade pecuniária. Por isso mesmo diz o parágrafo 1º do art. 113 do Código que a obrigação tributária principal extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

As obrigações tributárias acessórias são criadas pela legislação tributária e cujo objeto de sua existência, ao invés do pagamento, são determinadas ações previstas que irão auxiliar o fisco na administração dos tributos. A obrigação acessória, por sua vez, conforme determinação legal, tem, como objeto, um fazer, um não fazer ou um tolerar que se faça algo, e todas essas condições paralelas à de pagar tributos são de caráter acessório.

Segundo Rosa Júnior (2001, p. 477), obrigação tributária acessória:

Pode consubstanciar uma obrigação de fazer (declaração de bens, exibição de livros, prestação de informações, etc.) ou obrigação de não - fazer (não destruir documentos e livros obrigatórios pelo prazo exigido por lei, tolerar exame em livros e documentos, não impedir a fiscalização, etc.).

Contudo, conforme o parágrafo 3º do art. 113 do Código Tributário Nacional (2014, p. 148) a não observância da obrigação acessória converte-a em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. Aqui, o objetivo é fazer incidir uma penalidade

pecuniária pelo descumprimento.

Já o fato gerador, tem a sua previsão legal prevista no art. 114 do Código Tributário Nacional, que diz o seguinte: “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.”

Fica estabelecida que a norma mencionada é formada por três elementos distintos, que são: a hipótese, que refere-se a determinado fato ou situação escolhidos pela lei; o mandamento, que refere-se a um comando negativo ou positivo de dar, fazer, abster-se ou suportar, ou seja, é exigido um determinado comportamento quando ocorrer a hipótese prevista por lei, e a sanção, que é, a penalidade que é imposta a quem não cumprir o mandamento legal.

É encontrado no pólo ativo da obrigação tributária principal ou acessória, o sujeito ativo que é a pessoa jurídica titular do poder de exigir o cumprimento da respectiva obrigação tributária. Nesse sentido, o Código Tributário Nacional em seu art. 119 define que “sujeito ativo da obrigação tributária é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento.” Assim é estabelecida a intenção do CTN de que só pode assumir a condição de sujeição ativa um ente estatal de direito público.

Segundo Amaro (2008, p. 292) “dada a circunstância de que o sujeito ativo é, o mais das vezes, o Estado, é usual, mesmo na linguagem técnica, chamá-lo de Fisco, Tesouro, Erário, Fazenda Pública (Federal, Estadual, Municipal).”

Já no pólo passivo da obrigação tributária principal ou acessória, encontramos a figura do sujeito passivo da obrigação tributária, conforme o art. 121 do CTN, que diz: “é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.” Entretanto, ela estará investida na condição de contribuinte ou responsável: a primeira, quando tenha relação pessoal e direta com a situação da ocorrência do fato gerador da criação daquela situação; e a segunda condição quando sua obrigação decorrer de disposição legal, sem revestir-se a condição de contribuinte.

De acordo com Ichihara (2001, p.129):

Os sujeitos passivos, tanto da obrigação principal como da acessória, contribuinte ou responsável, são sempre determinados em lei, não podendo, quem quer que seja modificar ou transferir a responsabilidade que não decorra de lei.

O sujeito passivo da obrigação tributária, investido na condição de contribuinte, vem a ser o indivíduo que tem uma ligação direta com o fato gerador. Já o sujeito passivo responsável pela obrigação tributária, apenas existe uma relação indireta deste com o fato

gerador, pois há uma previsão legal que estabelece um vínculo deste com a ocorrência do fato gerador. O conceito de produto industrializado é encontrado no Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – (RIPI/2010), regulamentado pelo Decreto 7.212/2010, que diz: Produto Industrializado é o resultante de qualquer operação definida no RIPI/2010 como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária.

2 OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E OS ASPECTOS GERAIS QUE REGEM O IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

2.1 PRINCÍPIOS ATINENTES AO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

A Constituição da República Federativa do Brasil promulgada em 05 de Outubro de 1988, consagra a expressão das Limitações do Poder de Tributar, em que estabelece o rol de condições a serem observadas como garantia de segurança jurídica nas relações entre os entes tributantes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), e nas relações destes com os contribuintes. Nesse contexto, Alexandrino e Paulo (2000, p.40) afirmam que “o princípio da legalidade é, unanimemente, considerado a mais importante. Determina o princípio que somente a lei é instrumento hábil para a criação e regra geral, a majoração de quaisquer tributos.”

Conforme estabelecido no art. 146, inciso II, da Constituição Federal, “cabe à lei complementar: II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.” Todavia, na vida prática, são encontradas, muitas vezes, violações aos princípios constitucionais pelas autoridades administrativas, em uma configuração de explícito desrespeito à Constituição. Comprovando essa linha de pensamento, Ichihara (2001) e Borba (2007) esclarecem que, embora haja a lei de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar:

Na prática, nem sempre é assim; inclusive no Direito Tributário, nem sempre essas limitações constitucionais são respeitadas, talvez por ignorância, para não dizermos que é intencional.

Assim, ocorrendo tais hipóteses de desrespeito às normas constitucionais, cabe ao contribuinte resistir à tributação nessas condições, recorrendo, inclusive se for ao Judiciário. (ICHIHARA, 2001, p. 57).

As limitações da competência tributária, que podem ser denominadas princípios jurídicos de tributação, não são apenas as referidas nos arts. 150 a 152 da Constituição Federal; como o próprio caput do art. 150 ressalva. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte. (BORBA, 2007, p.50).

Na Constituição Federal, há uma série de princípios que oferecem as diretrizes em matéria tributária, que são os princípios constitucionais voltados especificamente ao Sistema Tributário Nacional. Apesar de estarem elencados no texto constitucional, há uma acentuada divergência doutrinária com relação ao número desses princípios. Segundo Rosa Júnior