

SUJEIÇÃO PASSIVA NO IPI: PRINCÍPIOS, CONTRIBUINTES E RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS

Filipe Guedes de Oliveira *

Introdução; 1. O imposto sobre produtos industrializados – IPI; 2. O princípio da seletividade e a capacidade contributiva no IPI; 3. O sujeito passivo no IPI: contribuintes e responsáveis tributários; 4. Sujeição passiva no IPI: os equiparados a industrial; 5. Conclusão; 6. Referências bibliográficas.

Resumo: O presente trabalho propõe um estudo sobre o IPI, o qual possui elevado nível de relevância para o direito tributário brasileiro, uma vez que incide sobre os produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, tendo como fato gerador a saída do produto do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial. Dentre as principais peculiaridades, merece destaque a figura do sujeito passivo da obrigação tributária, enaltecendo os aspectos introdutórios, os princípios aplicados, bem como os conceitos e as principais diferenças entre os institutos inerentes ao contribuinte e aos responsáveis tributários, cuidando-se, outrossim, do denominado “equiparado a industrial” para fins tributários. Assim, tendo em vista a relevância do IPI para o estudo dos tributos federais, demonstra-se fundamental a exposição proposta no presente trabalho, inerente à sujeição passiva no imposto em questão.

Palavras-Chave: Imposto. Produtos. Industrializados. Sujeição. Passiva.

* Bacharel em Direito pelo Centro Universitário do Distrito Federal. Pós-Graduado em Direito Tributário e Finanças Públicas pelo Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP; Pós-Graduação em andamento em Direito Educacional pelo Centro Universitário de Araraquara; Advogado.

Abstract: This work proposes a study for the IPI, which has a high level of relevance to the Brazilian tax law, as it falls on the industrial products, domestic and foreign, with the taxable event being the output of the product from industrial establishment or qualified as industrial. Inside the main peculiarities, highlight the figure of the taxpayer of the tax liability, extolling the introductory aspects, the applied principles, the concepts and the main differences between the institutes of the taxpayer and the tax responsible, and equally dealing the so-called "equivalent to industrial" for tax purposes. Thus, considering the relevance of the IPI for the study of Federal Taxes, shows up fundamental the exposure proposed in this work, inherent a passive subjection to this tax.

Keywords: Tax. Industrialized. Products. Passive. Subjection.

INTRODUÇÃO



presente trabalho visa a apresentação de assuntos peculiares ligados ao Imposto sobre Produtos Industrializados, permeando os conceitos indispensáveis ao entendimento da matéria.

Serão abordados os principais institutos ligados à sujeição passiva do IPI, bem como apresentadas as previsões legais e doutrinárias acerca dos pontos destacados.

Assim, torna-se imperioso apresentar os principais conceitos inerentes ao IPI, bem como tratar acerca de características que se revestem como princípios, tais como o da não-cumulatividade e da seletividade.

Outrossim, vislumbra-se necessária a demonstração da ligação entre os institutos da seletividade e da capacidade contributiva, bem como as distinções entre contribuinte e representante tributário.

Por fim, insurge a questão relativa aos equiparados a industrial, uma vez que não possuem a precípua característica da atividade de indústria, contudo passam a ser contribuintes por força de lei.

Nesse sentido, o estudo da sujeição passiva no IPI se demonstra de crucial importância para o direito tributário, uma vez que cuida acerca do sujeito passivo da obrigação tributária de um dos mais relevantes impostos federais, qual seja, o Imposto sobre Produtos Industrializados, conforme passa a minuciar.

1. O IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

Inicialmente, ressalta-se que o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI é um tributo de competência da União, nos termos do art. 153, IV, da Constituição Federal de 1988, o qual observará a essencialidade dos produtos (seletividade), bem como compensará o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores (não-cumulatividade), entre outras especificidades.

Com efeito, cumpre tratar acerca das peculiaridades do Imposto sobre Produtos Industrializados, o qual deverá incidir sobre os produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, tendo como fato gerador a saída do produto do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial.

Partindo de tais premissas, emerge a dúvida sobre o conceito de industrialização.

Em verdade, a industrialização caracteriza-se como qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, bem como que o aperfeiçoe para o consumo, conforme disciplinado no art. 4º do Decreto nº 7.212/2010¹.

¹ “Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o

Nesse sentido, torna-se imperioso o empréstimo do irretocável entendimento de Marçal Justen Filho² acerca do conceito de industrialização, o qual traduz que tal conceituação deve apresentar dois requisitos básicos: I) a necessária alteração da configuração de um bem material; e II) a padronização e massificação do produto em questão.

Ademais, não se pode desvincular o Imposto sobre Produtos Industrializados daqueles impostos incidentes sobre o consumo, posto presente a característica de oneração do consumidor final, em vista do princípio, constitucionalmente instituído, da não-cumulatividade (art. 153, § 3º, II da Constituição Federal de 1988³).

funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo, tal como:

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 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. [...]"

² JUSTEN FILHO, Marçal. *O Imposto sobre Serviços na Constituição*. São Paulo: RT, 1985. p. 115.

³ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

IV - produtos industrializados;

[...]

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

[...]

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

Conforme disciplina o Autor Aliomar Baleeiro⁴, o Imposto sobre Produtos Industrializados, titularizado como tal pela Emenda Constitucional n° 18/1965, nada mais é que o antigo Imposto de Consumo, o qual se restringia a poucas mercadorias na Colônia e no Império, justificando o *nomen iures* do antigo imposto pelo fato de ser suportado economicamente pelos consumidores.

Em sendo um imposto não cumulativo, nota-se que a norma constitucional em destaque permite a compensação do que é devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, visando limitar a incidência tributária nas cadeias de produção e circulação mais extensas, o que culmina na incidência do imposto apenas sobre o valor adicionado em cada etapa.

Segundo Ricardo Alexandre⁵, na maioria dos países do mundo o imposto ora estudado se aproxima do denominado IVA (Imposto sobre Valor Agregado), tendo o Brasil, na realidade, promovido a divisão do IVA em três impostos, quais sejam, o IPI Federal, o ICMS Estadual e o ISS Municipal.

Por fim, em outro aspecto, o IPI não se sujeita ao princípio da anterioridade anual (vedação à cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou), sendo, pois, a intenção do legislador constitucional, possibilitar ao Poder Executivo a alteração (majoração) das alíquotas do IPI, em virtude da precípua finalidade extrafiscal do imposto ora em destaque.

Contudo, a Emenda Constitucional n° 42/2003, trouxe o princípio da anterioridade nonagesimal ao ordenamento jurídico constitucional, sendo aplicável ao Imposto sobre Produtos Industrializados, ou seja, vedando a sua cobrança antes de de-

[...]"

⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 469.

⁵ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*. 5. Ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2011. p. 575-576.

corridos noventa dias da data em que tenha sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou.

2. O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO IPI

Ultrapassados os aspectos gerais do Imposto sobre Produtos Industrializados, cumpre tratar acerca da importante característica dessa figura tributária, inerente ao princípio da seletividade.

A seletividade do imposto em destaque nada mais é do que a oneração das alíquotas dos produtos menos essenciais⁶, e a redução da tributação dos produtos considerados essenciais.

No mesmo sentido entende Luciano Amaro, o qual trata que as atenções do IPI voltam-se para bens suntuosos ou supérfluos, afastando-se dos bens ditos essenciais, vejamos:

Traço característico do IPI é a seletividade em função da essencialidade do produto (art. 153, § 3º, I), o que dirige as maiores atenções desse imposto para bens suntuosos ou supérfluos, e tende a afastá-lo ou atenuá-lo no caso de produtos essenciais.⁷

O princípio ora estudado encontra previsão no art. 153, § 3º, I, da Constituição Federal de 1988⁸, bem como nos arts. 46 e 48 do Código Tributário Nacional⁹, os quais remontam a

⁶ ELALI, André de Souza Dantas. *IPI: Aspectos Práticos e Teóricos*. 1. Ed. Curitiba: Juruá, 2006. p. 77.

⁷ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 20. Ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 173.

⁸ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

IV - produtos industrializados;

[...]

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

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

[...]

⁹ “Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;

preocupação do legislador em não tributar de forma agressiva aqueles produtos ditos essenciais à vida.

De outro lado, impõe-se reconhecer que o legislador buscou o aumento da tributação àqueles produtos supérfluos, bem como àqueles lícitos, porém que causem potencial prejuízo à saúde, como é o caso dos cigarros, que possuem alíquota de IPI de 300%, nos termos do *caput* do art. 14 da Lei nº 12.546/2011¹⁰.

A seletividade do Imposto sobre Produtos Industrializados, portanto, visa a tributação diferenciada conforme a qualidade do que venha a ser objeto da tributação, ou seja, o bem industrializado¹¹.

Para Eduardo Sabbag, o princípio em comento prestigia a utilidade social do bem, demonstrando-se como técnica de incidência de alíquotas que variam na razão direta da superfluidade do bem, ou seja, a atribuição de uma maior alíquota ao bem mais desimportante¹².

Em termos conclusivos, deve ser adotado o conceito de que o princípio da seletividade do IPI objetiva a observância da qualidade do produto objeto da tributação, cuja aplicação da alíquota deverá respeitar a essencialidade do bem industrializado, tendo em vista a utilidade social desse bem.

Nesse sentido, a seletividade do Imposto sobre Produtos

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

¹⁰ “Art. 14. Os cigarros classificados no código 2402.20.00 da Tipi, aprovada pelo Decreto no 6.006, de 2006, de fabricação nacional ou importados, excetuados os classificados no Ex 01, são sujeitos ao IPI à alíquota de 300% (trezentos por cento).”

¹¹ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário: Completo*. 5. Ed. Rev. Atual. e Ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013. p. 77.

¹² SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 183-184.

Industrializados está intimamente ligada a outros dois importantes princípios, quais sejam o da capacidade contributiva e o da extrafiscalidade, os quais permitem uma análise de cada produto, tanto no que concerne à relação econômica, quanto ao controle e intervenção de setores da economia nacional.

Assim, o princípio da seletividade deve respeitar a essencialidade do bem industrializado, observando a utilidade social desse bem, o que se faz pela indissociável relação desse instituto com o princípio da capacidade contributiva.

Nota-se que a seletividade se presta a graduar, ainda que indiretamente, a carga tributária do produto industrializado, de acordo com a capacidade contributiva dos consumidores, posto que, quanto maior a essencialidade do produto, maior será o grau de consumo pelas mais diversas classes sociais, culminando na reveladora necessidade de se sujeitarem a uma menor carga tributária.¹³

Ou seja, a capacidade contributiva do consumidor/contribuinte resta por desempenhar um relevante papel delineador na fixação das alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Contudo, a aplicação da capacidade contributiva ao princípio da seletividade deve ultrapassar o ponto de vista pessoal-individual, abrangendo, igualmente, o ponto de vista objetivo-genérico, aproximando a ideia de consumo objetivo, conforme preleciona Eduardo Sabbag¹⁴.

Além disso, embora possua uma função arrecadatória expressiva, o IPI demonstra um elevado grau de extrafiscalida-

¹³ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquemático*. 5. Ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2011. p. 575.

¹⁴ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 185. “Insta mencionar que, nesses impostos seletivos (ICMS e IPI), a capacidade contributiva será concretizável não apenas do ponto de vista pessoal-individual mas também do ponto de vista objetivo-genérico. Desse modo, a exteriorização da técnica não ocorrerá por meio da fórmula ‘fulano é igual ou desigual a beltrano’, mas, na trilha do consumo objetivo, por intermédio da fórmula ‘fulano é igual ou desigual a beltrano, em face do consumo de dado bem’”.

de, posto servir de instrumento para o controle e intervenção de setores da economia nacional¹⁵.

Assim, considerando a extrafiscalidade do imposto, tem-se que a Carta Constitucional excepcionou o IPI de alguns princípios gerais tributários, tais como a legalidade absoluta e a anterioridade anual, conforme tratado anteriormente.

3. O SUJEITO PASSIVO NO IPI: CONTRIBUINTES E RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS

O sujeito passivo de um imposto compõe o aspecto consequente pessoal da regra matriz de incidência do tributo, o qual, no caso do Imposto sobre Produtos Industrializados, se concretiza pelo importador (ou equiparado), industrial (ou equiparado), comerciante ou arrematante, nos termos do art. 51, incisos I, II, III e IV do Código Tributário Nacional¹⁶.

Assim, o sujeito passivo na relação tributária é o contribuinte, o qual possui sujeição à obrigação tributária, sendo, por outro lado, o sujeito ativo, o ente que possui o poder tributante, o qual detém a competência constitucional para promover a instituição do tributo, ou seja, no caso do IPI a União¹⁷.

Nesse sentido, ultrapassadas tais conceituações, urge a questão acerca do Contribuinte (sujeito passivo) do IPI, bem

¹⁵ ELALI, André de Souza Dantas. *IPI: Aspectos Práticos e Teóricos*. 1. Ed. Curitiba: Juruá, 2006. p. 78.

¹⁶ “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.”

¹⁷ Constituição Federal de 1988 - “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

IV - produtos industrializados;”

como acerca dos Responsáveis Tributários, sujeitos estes que não devem se confundir no campo do Direito Tributário.

Conforme já delineado, o IPI deve incidir tanto nas operações nacionais, quanto nas relações internacionais, sendo neste último caso atribuída à importação de produtos estrangeiros de origem lícita.

Nesse caso, o contribuinte deve ser o importador, não se atendo apenas àquela pessoa domiciliada no país, mas também quem, chegando do estrangeiro, seja lá domiciliado e traga como bagagem acompanhada ou desacompanhada bens industrializados¹⁸, sendo possível, outrossim, a equiparação de terceiro à importador para fins de recolhimento do IPI, desde que expressamente previsto em lei.

Além disso, figura como contribuinte o industrial ou quem a lei a ele equiparar (art. 51, II, do CTN), sendo o Código Tributário Nacional sucinto quanto a essa conceituação.

Contudo, o Decreto nº 7.212/2010¹⁹ trata, em seu art.

¹⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 511.

¹⁹ “Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoar para consumo, tal como:

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 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.”

4º, acerca da caracterização da industrialização do produto, sendo, pois, o industrial aquele que executa os processos definidos no decreto em destaque como industrialização. Quanto ao contribuinte, equiparado a industrial, serão abordadas as peculiaridades inerentes a tal figura tributária adiante, em capítulo específico.

O Contribuinte do IPI será também o comerciante de produtos industrializados que os forneça aos contribuintes definidos como industriais.

O Autor Leandro Paulsen anota que, nesse caso, o contribuinte não é o industrial, mas sim um comerciante intermediário entre os industriais, o qual fora incluído “como contribuinte do IPI apenas para preservar a cadeia de incidências do IPI e, com isso, o sistema de creditamentos e a não cumulatividade do imposto.”²⁰

Ademais, o arrematante de bem ou mercadoria, em leilão das autoridades fiscais, por motivo de apreensão ou abandono, será considerado como sujeito passivo (contribuinte) do IPI, nos termos do art. 51, IV, do CTN²¹.

Nesse íterim, trata o Código Tributário Nacional, em seu art. 46, III²², que o fato gerador do imposto sobre produtos industrializados, dentre outros, se apresenta pela arrematação do produto, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Conforme o irretocável entendimento esposado por Ali-

²⁰ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário: Completo*. 5. Ed. Rev. Atual. e Ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013. p. 246-247.

²¹ “Art. 51. Contribuinte do imposto é:

[...]

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

[...].”

²² “Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

[...]

III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.”

omar Baleeiro²³, a apreensão e o abandono de mercadorias a que se refere o art. 46, III, do CTN, referem-se, inicialmente, àquelas mercadorias estrangeiras que os importadores abandonem nas docas e estações alfandegárias, contudo, poderá o legislador originário estender tal dispositivo às mercadorias abandonadas pelo produtor, ou dele apreendidas, no curso de introdução ilegal ou fraudulenta no circuito comercial, assim como ocorre quando é apreendida a mercadoria que não possui as respectivas guias, seguindo, em decorrência, ao processo de leilão, caso não se identifique o produtor.

Por fim, superado o assunto inerente aos contribuintes do Imposto sobre Produtos Industrializados, cumpre tratar acerca dos denominados responsáveis tributários.

Inicialmente, cumpre ressaltar a distinção entre Contribuinte e a figura do Responsável Tributário, correspondendo o primeiro à hipótese em que haja relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, consubstanciando, assim, a condição de contribuinte (art. 121, Parágrafo único, I, do CTN)²⁴ e o segundo (Responsável), quando despidido da condição de contribuinte, deve obrigar-se ao pagamento da obrigação tributária em virtude de lei expressa nesse sentido (art. 121, Parágrafo único, II, do CTN)²⁵.

Igualmente, anota-se a reprodução de tais previsões

²³ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 486.

²⁴ “Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

[...]”

²⁵ “Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

[...]

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.”

apostas pela lei complementar de referência, ou seja, o CTN, no art. 21, I, do Decreto nº 7.212/2010²⁶ (Contribuinte do IPI) e no art. 21, II, do Decreto nº 7.212/2010²⁷ (Responsável Tributário no IPI).

Nesse ponto, vislumbra-se um largo rol, esparso em diversas normas do ordenamento jurídico brasileiro, com força de lei, que dispõem acerca dos responsáveis tributários (*lato sensu*) – rol este o qual é melhor visualizado por meio do Decreto nº 7.212/2010, em seus arts. 25 a 30, cuja dicção, além de apresentá-los, ainda indica as normas originárias que os introduziram ao regramento tributário - pela obrigação de pagamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, os quais podem ser subdivididos em Responsáveis Tributários (“em espécie”), Responsável como Contribuinte Substituto, Responsável Solidário e o Responsável pela Infração.

Assim, os Responsáveis Tributários (“em espécie”) encontram previsão nos incisos I ao XII do art. 25 do Decreto em comento²⁸, o qual dispõe que estão obrigados ao pagamento do IPI:

Responsáveis

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

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”);

²⁶ “Art. 21. Sujeito passivo da obrigação tributária principal é a pessoa obrigada ao pagamento do imposto ou penalidade pecuniária, e diz-se (Lei no 5.172, de 1966, art. 121):

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; e [...]”

²⁷ “Art. 21. Sujeito passivo da obrigação tributária principal é a pessoa obrigada ao pagamento do imposto ou penalidade pecuniária, e diz-se (Lei no 5.172, de 1966, art. 121):

[...]

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de expressa disposição de lei.”

²⁸ Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010.

II - o possuidor ou detentor, em relação aos produtos tributados que possuir ou manter 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 possuem 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).

Já o responsável substituto, se apresenta pelo teor do art. 26 do Decreto nº 7.212/2010²⁹, cuja literalidade prevê que o industrial ou equiparado a industrial, mediante requerimento, em relação às operações anteriores, concomitantes ou posteriores às saídas que promover, será considerado responsável por substituição.

Temos, ainda, a responsabilidade solidária, a qual se apresenta pelo rol insculpido no art. 27, do Decreto nº 7.212/2010:

Responsabilidade Solidária

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);

²⁹ “Responsável como Contribuinte Substituto

Art. 26. É ainda 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 (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso II, alínea “c”, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 31)”

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).

E, finalmente, na responsabilidade pela infração, a qual ocorrerá nas hipóteses dos incisos III e IV do supratranscrito art. 27, deverá o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira responder conjunta ou isoladamente pela eventual infração cometida, conforme dicção do art. 30 do Decreto nº 7.212/2010³⁰.

Portanto, delineados os principais aspectos inerentes à sujeição passiva no IPI, bem como as nuances dos conceitos de contribuinte e de responsável tributário, há por bem tratar acerca do delicado assunto dos sujeitos equiparados a industrial.

4. SUJEIÇÃO PASSIVA NO IPI: OS EQUIPARADOS A INDUSTRIAL

O sujeito passivo da obrigação tributária que se refere ao pagamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando equiparado a industrial, será considerado contribuinte,

³⁰ “Responsabilidade pela Infração

Art. 30. Na hipótese dos incisos III e IV do art. 27, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira responde conjunta ou isoladamente pela infração (Decreto-Lei no 37, de 1966, art. 95, incisos V e VI, Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 78, e Lei nº 11.281, de 2006, art. 12).”

uma vez que a equiparação é justamente o fato de se considerar industrial o sujeito passivo para fins tributários.

Assim, além de considerar como contribuinte do tributo o estabelecimento essencialmente industrial, o qual encontra suas características nos arts. 4º e 8º do Decreto nº 7.212/2010, nota-se que igualmente são considerados contribuintes do IPI os estabelecimentos que não possuem a essência industrial, mas que devem ser equiparados aos industriais, os quais foram apresentados pelo rol dos arts. 9º e 10 do Decreto nº 7.212/2010, vejamos:

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 dezem-

bro 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).

Contudo, ainda que previstos os casos em que se deve considerar os equiparados a industrial no destacado diploma legal, parte da doutrina, ora representada por José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo³¹, entende que o fato impositivo ao IPI deve se verificar uma única vez, o que se faz na fase inerente à produção do bem industrial, o que imporia a exigência do IPI apenas ao fabricante do produto, resultando na desconsideração da figura do estabelecimento equiparado a industrial, face à sua suposta inconstitucionalidade, uma vez que se admitiria a imposição de obrigação tributária à pessoa estranha ao fato impositivo.

Ocorre que a própria Constituição Federal atribuiu à Lei Complementar, em seu art. 146, III, “a”³², a função de estabe-

³¹ MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. *A Não-cumulatividade Tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)*. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2004. p.78.

³² “Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente

lecer normas gerais em matéria de legislação tributária, abrangendo em tal competência das “leis complementares” a definição dos contribuintes do Imposto, o que fez o Código Tributário Nacional (embora formalmente uma lei ordinária, fora recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como Lei Complementar) em seu art. 51, II, cuja disciplina trouxe a norma de que o contribuinte do IPI será o industrial ou quem a lei a ele equiparar.

Isso posto, a equiparação a industrial encontra amparo em norma formal e materialmente constitucional. Assim, a legislação infraconstitucional veio regulamentar o que seria a indigitada equiparação a industrial, e o fez sem que alterasse a intenção da norma constitucional, sendo, pois, regra compatível com a Constituição Federal de 1988.

5. CONCLUSÃO

Conforme visto, o presente estudo buscou abordar os temas mais relevantes, atinentes à sujeição passiva no Imposto sobre Produtos Industrializados, adentrando aos institutos correlatos que demonstram certa peculiaridade.

Para tanto, importou tratar acerca da incidência do referido imposto e do conceito de industrialização no âmbito tributário, bem como dos institutos da não-cumulatividade e da seletividade, os quais delinham o comportamento do tributo em questão.

Por conseguinte, cuidou-se de demonstrar a íntima relação entre o princípio da seletividade com o princípio da capacidade contributiva, posto que aquele deve respeitar a essencialidade do bem industrializado, observando a utilidade social

sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

[...]”

desse bem, o que reflete a presença do princípio da capacidade contributiva na interação tributária.

Ademais, restou por bem adentrar à delicada distinção entre contribuinte e responsável tributário, ressaltando os aspectos legais e doutrinários acerca da matéria, o que culminou na inclusão de ambos no conceito de sujeito passivo, contudo não figurando o responsável tributário como contribuinte do IPI, mas obrigando-se ao pagamento da obrigação tributária em virtude de lei expressa nesse sentido, embora não possua relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador.

Por fim, foi objeto do presente estudo o instituto dos equiparados a industrial, matéria sobre a qual emerge certa dissonância entre a doutrina tributária brasileira, no que se refere à sua constitucionalidade.

Entretanto, apresenta-se como um instituto plenamente constitucional, tanto formal quanto materialmente, sendo, pois, relevante a sua ocorrência à formação do rol de contribuintes do IPI.

Portanto, o estudo dos institutos ligados ao Imposto sobre Produtos Industrializados, em especial à sujeição passiva, merece inegável relevância para o direito tributário, sobretudo quando analisadas as peculiaridades inerentes que se apresentam.



6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*. 5. Ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2011.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 20. Ed. São Paulo: Saraiva. 2014.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualiza-

da por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BRASIL. *Código Tributário Nacional (1966)*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em 30/12/2015.

BRASIL. *Constituição Federal (1988)*. Brasília, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 30/12/2015.

BRASIL. *Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010*. Regula a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Brasília, 2010. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm>. Acesso em 30/12/2015.

BRASIL. *Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011*. Institui o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra); dispõe sobre a redução do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) à indústria automotiva; altera a incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas que menciona; altera as Leis no 11.774, de 17 de setembro de 2008, no 11.033, de 21 de dezembro de 2004, no 11.196, de 21 de novembro de 2005, no 10.865, de 30 de abril de 2004, no 11.508, de 20 de julho de 2007, no 7.291, de 19 de dezembro de 1984, no 11.491, de 20 de junho de 2007, no 9.782, de 26 de janeiro de 1999, e no 9.294, de 15 de julho de 1996, e a Medida Provisória no 2.199-14, de 24 de agosto de 2001; revoga o art. 1º da Lei no 11.529, de 22 de outubro de 2007, e o art. 6º

- do Decreto-Lei no 1.593, de 21 de dezembro de 1977, nos termos que especifica; e dá outras providências. Brasília, 2011. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112546.htm>. Acesso em 30/12/2015.
- ELALI, André de Souza Dantas. *IPI: Aspectos Práticos e Teóricos*. 1. Ed. Curitiba: Juruá, 2006.
- JUSTEN FILHO, Marçal. *O Imposto sobre Serviços na Constituição*. São Paulo: RT, 1985.
- MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. *A Não-cumulatividade Tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)*. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2004.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário: Completo*. 5. Ed. Rev. Atual. e Ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.
- SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.