

**COORDENADORIA GERAL DE ESPECIALIZAÇÃO, APERFEIÇOAMENTO E  
EXTENÇÃO - COGEAE**

**IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS E A EXCEÇÃO AO PRINCÍPIO DA  
ANTERIORIDADE**

**RAQUEL RODRIGUES GALETTI**

**SÃO PAULO**

**2011**

**RAQUEL RODRIGUES GALETTI**

**IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS E A EXCEÇÃO AO PRINCÍPIO DA  
ANTERIORIDADE**

MONOGRAFIA DESENVOLVIDA COMO TRABALHO DE  
CONCLUSÃO DO CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO  
TRIBUTÁRIO DA COORDENADORIA GERAL DE  
ESPECIALIZAÇÃO, APERFEIÇOAMENTO E EXTENSÃO –  
COGEAE

**Orientador: Prof. Charles William McNaughton**

**SÃO PAULO**

**2011**

**RAQUEL RODRIGUES GALETTI**

**IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS E A EXCEÇÃO AO PRINCÍPIO DA  
ANTERIORIDADE**

MONOGRAFIA DESENVOLVIDA COMO TRABALHO DE  
CONCLUSÃO DO CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO  
TRIBUTÁRIO DA COORDENADORIA GERAL DE  
ESPECIALIZAÇÃO, APERFEIÇOAMENTO E EXTENSÃO –  
COGEAE

**Banca Examinadora:**

---

**Prof. Charles William McNaughton**

**Orientador**

## **AGRADECIMENTO**

Primeiramente agradeço a Deus por ter dado um passo importante na minha vida e ter superado todos os obstáculos durante essa longa caminhada.

Agradeço aos meus familiares pelo apoio e incentivo a conclusão dessa árdua tarefa.

Aos meus amigos pela compreensão e apoio nos momentos mais difíceis.

Aos dignos mestres, pela solidariedade, colaboração, apoio, incentivo, instrução e determinação.

## RESUMO

Exceção ao princípio da anterioridade tributária é um tema relevante na medida em que trata de tributos que não se submetem ao princípio da anterioridade porque sua função não é arrecadadora e sim reguladora. Desta forma qualquer alteração de alíquota pode ser cobrada imediatamente, não necessitando de lei. Por ser um assunto que faz parte do cotidiano dos contribuintes, este trabalho colabora para um melhor entendimento do assunto. O presente trabalho tem por objetivo analisar e comentar os casos excepcionais de tributação em que o Estado se justifica para cobrar tributos do cidadão brasileiro contribuinte. E como a regra de tributação deve observar a Constituição Federal, e a matéria neste campo é extensa, discorreremos sobre a noção de princípios e falaremos rapidamente sobre o princípio constitucional da anterioridade que envolve o tema. A elaboração do trabalho se deu inicialmente com um estudo mais aprofundado sobre o tema. Foi realizada uma pesquisa bibliográfica e então selecionado materiais para o estudo e pesquisa. Foram revistos materiais de aulas de cursos de Direito Tributário do COGEAE, revisão das aulas do curso de Pós-Graduação e leitura de obras. Leitura de artigos na Internet também ajudou no entendimento e compreensão do tema.

**Palavras-chave:** exceção, anterioridade, princípios.

## ABSTRACT

Exception to the principle of prior tax is an important issue as it comes to taxes that are not subject to the principle of precedence because their function is collected but not regulatory. Thus any change in rates can be charged immediately, no need for law. Because it is a subject that is part of the everyday taxpayer, this work contributes to a better understanding of the subject. The present work aims to analyze and comment on the exceptional cases of taxation in the state is justified to collect taxes for the Brazilian citizen contribuinte. E as the rule of taxation shall observe the Constitution, and matter in this field is extensive, we will discuss the notion of principles and talk briefly about the constitutional principle of involving the prior issue. The work is initially took a further study on the subject. We performed a literature search and then selected materials for study and research. Materials were reviewed lessons courses COGEAE the Tax Law, revision of the course lectures Graduate and reading works. Reading articles on the Internet also helped in understanding and understanding.

**Keywords:** exception, priority, principles.

## LISTAS DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ART – Artigo

§ – Parágrafo

CF – Constituição Federal

EC – Emenda Constitucional

IPI – Imposto Produto Industrializado

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IPVA – Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores

ITR – Imposto Territorial Rural

CTN – Código Tributário Nacional

TEC – Tarifa Externa Comum

FOB – Free On Board

TIPI – Tabela de Incidência do Imposto sobre o Produto Industrializado

IOF – Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros

INSS – Instituto Nacional da Seguridade Social

SUDENE – Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste

SUDAM – Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia

SUDEPE – Superintendência do Desenvolvimento da Pesca

IR – Imposto de Renda

## Sumário

Introdução	9
Capítulo I - Das Noções de princípios e os princípios jurídicos	11
Capítulo II - Das Limitações ao poder de tributar	13
Capítulo III - Do Princípio da anterioridade da lei tributária	14
3.1. Princípio da anterioridade nonagesimal ou noventaena	15
Capítulo IV - Exceções ao princípio da anterioridade	17
Capítulo V - O Princípio da Anterioridade e o aumento da alíquota do IPI	19
5.1 - Imposto sobre Produtos Industrializados	19
5.2 - IPI e o Princípio da Anterioridade Nonagesimal	22
5.3 - Aumento da alíquota do IPI pelo Decreto 7.567/11 e a posição do STF	24
Conclusão	28
Referências bibliográficas	31

## Introdução

O presente trabalho tem por objetivo analisar e comentar os casos excepcionais de tributação em que o Estado se justifica para cobrar tributos do cidadão brasileiro contribuinte, e como a regra de tributação deve observar a Constituição Federal.

O princípio da anterioridade, posteriormente a edição da Emenda Constitucional nº 42/2003, a qual acrescentou a alínea “c” ao artigo 150, inciso III da Constituição Federal, inseriu um novo princípio intitulado “princípio nonagesimal”, visto sob a ótica da Segurança Jurídica, suscita indagações relevantes, as quais conduzem á um entendimento vasto pela doutrina e jurisprudência.

Roque Carraza observa que: “Uma norma jurídica só será considerada válida se estiver em harmonia com as normas constitucionais”, e a matéria neste campo é extensa.

No capítulo I, basicamente falará sobre a noção de princípios e discorrerá sobre o princípio jurídico, seus conceitos e importância sob a análise de vários juristas.

Nos capítulos II e III o trabalho prossegue descrevendo o Princípio da Anterioridade da Lei Tributária, o porquê de ser considerado uma das “*cláusulas pétreas*” da Constituição Federal.

A partir do capítulo IV serão explicitadas as exceções previstas na Constituição Federal ao princípio da anterioridade tributária e da anterioridade nonagesimal, sendo eles: Imposto Importação; Imposto Exportação; IPI; IOF; CIDE Combustível; ICMS Combustível; Imposto extraordinário de Guerra; Empréstimo Compulsório para Calamidades Públicas ou Guerra; Contribuições para Seguridade Social. E os tributos que não precisam respeitar a anterioridade nonagesimal: IR; II; IE; IOF; Imposto extraordinário de Guerra; e a fixação da Base de Cálculo do IPTU e do IPVA.

No capítulo V abordará o caso do Imposto sobre Produtos Industrializados, uma breve análise do tributo, sua observação ao princípio da anterioridade, e apesar de ter caráter extrafiscal teve alteração na sua extrafiscalidade após a EC 42/03.

E por fim, para encerrar o quinto e último capítulo, abordará o caso específico do Decreto nº 7.567/11 que aumentou a alíquota do IPI para veículos automotores importados e a decisão do STF a seu respeito através da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4661, ajuizada pelo Partido dos Democratas.

## Capítulo I

### Das Noções de Princípios e Princípios jurídicos

Princípio derivado do latim “*principium*” (origem, começo), em sentido vulgar quer exprimir o começo de vida ou o primeiro instante em que as pessoas ou as coisas começam a existir. É, amplamente, indicativo do começo ou da origem de qualquer coisa.

Princípios, no sentido, notadamente no plural, significa as normas elementares ou os requisitos primordiais instituídos como base, como alicerce de alguma coisa.

Segundo CARRAZZA, em qualquer Ciência, principio é começo, alicerce, ponto de partida. Pressupõe, sempre, a figura de um patamar privilegiado, que torna fácil a compreensão ou a demonstração de algo. Nesta medida, é, ainda, a pedra angular de qualquer sistema.

Para o professor ROQUE CARRAZA, princípio jurídico pode ser enunciado da seguinte forma: "princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam”<sup>1</sup>.

Celso Antonio Bandeira de Mello definiu da seguinte forma: “... é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhe o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo”<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário 24ª Edição, São Paulo, Malheiros Editores, 05.2008, pp.34.

<sup>2</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Elementos de Direito Administrativo. São Paulo: Malheiros. p.230

Segundo Paulo de Barros Carvalho, “os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença”<sup>3</sup>.

Seguindo este entendimento, podemos compreender os princípios jurídicos como verdadeiros comandos ordenadores do sistema, entendendo-se como princípios constitucionais aqueles consagrados expressa ou implicitamente no sistema, que tem por função inspirar a compreensão das regras jurídicas, informando o seu sentido e servindo de mandamento nuclear destas.

---

<sup>3</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p.148

## Capítulo II

### Das Limitações ao poder de tributar

A Constituição Federal é a principal fonte de Direito Tributário, dentre os linearmente abrigados em seu texto, para o adequado exercício da entidade estatal de instituir e cobrar tributos, vislumbrando-se as limitações ao poder de tributar, traduzidas na definição de princípios.

Paulo de Barros Carvalho assevera que “o subsistema constitucional tributário realiza as funções do todo, dispondo sobre os poderes capitais do Estado, no campo da tributação, ao lado de medidas que asseguram as garantias imprescindíveis à liberdade das pessoas, diante daqueles poderes”<sup>4</sup>.

O Exercício do poder de tributar supõe respeito às fronteiras de campo material de incidência definido pela Constituição Federal e a obediência às demais normas constitucionais ou infraconstitucionais que complementam a demarcação desse campo e balizam o exercício daquele poder.

De fato, as limitações ao poder de tributar asseguram além dos direitos e garantias individuais previstos no art. 5º da Constituição, outros previstos explícita ou implicitamente, ao passo em que é assegurado aos contribuintes que a maioria dos tributos só possa ser instituída ou majorada por lei (art.150, I, CF) e exigidos a partir do primeiro dia do exercício seguinte, respeitado ainda o interstício de noventa dias a contar da data da sua publicação (art.150, III, “b” e “c”, CF), conferindo ao sujeito passivo da obrigação tributária segurança jurídica, de tal modo que ele possa amoldar-se, com tempo suficiente, à nova realidade tributária.

---

<sup>4</sup> Ibis, p.143

## Capítulo III

### Do Princípio da Anterioridade da Lei Tributária

Para alguns tributos a Constituição Federal contenta-se com respeito ao princípio da irretroatividade da lei que crie ou majore tributo, o que coíbe a sua aplicação a fatos pretéritos. Porém, fato é que a Constituição exige que a Lei criadora ou majoradora da maioria dos tributos deva ser anterior à situação financeira descrita como fato gerador, ou seja, anterior ao exercício financeiro de incidência do tributo.

O princípio da anterioridade vem contido no artigo 150, inciso III, alíneas “b” e “c”, da Constituição Federal *in verbis*:

*“Art.150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
(...)  
III - cobrar tributos:  
(...)  
b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;  
c) antes de corridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;  
(...)”.*<sup>5</sup>

E ainda no artigo 195,§ 6º também da Constituição Federal, *in verbis*:

*“Art. 195.  
(...)  
§6º as contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art.150, III, b.”.*

O princípio da anterioridade foi previsto na redação original como limite objetivo para evitar a surpresa tributária, mediante a regra de que é vedada a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou. Ocorre que a limitação em pauta acabou não surtindo os efeitos desejados, haja vista a prática legislativa de aprovar leis instituidoras ou majoradoras de tributos nos últimos dias do

---

<sup>5</sup> [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm)

exercício, motivo pelo qual o princípio acabou sendo incrementado mediante a inclusão da alínea “c” ao artigo 150, III, da CF pela EC nº. 42/2003. Assim, além da vedação à cobrança de tributos no mesmo exercício da publicação da lei tributante, cumulativamente, fica vedada a cobrança de tributos antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

E não pode, sequer, ser objeto de deliberação a sua exclusão ou a diminuição do seu alcance, do texto constitucional. Não pode, ainda, o Poder Constituinte Derivado aumentar, por Emenda Constitucional, as exceções ao princípio da anterioridade, prevalecendo, tão somente, aquelas postas na Lei Maior pelo Poder Constituinte Originário, quando da promulgação da Constituição Federal, infelizmente, não foi o que aconteceu com o inciso III, alínea “c” do artigo 150 introduzida pela EC 42/2003.

### **3.1. Princípio da Anterioridade Nonagesimal**

De acordo com Paulo de Barros Carvalho, o princípio da anterioridade nonagesimal ou noventena consiste em um novo requisito que se cumula ao princípio da anterioridade, já existente, de forma que um tributo recém-instituído ou majorado somente é exigível no exercício seguinte ao da publicação da lei que o houver instituído ou majorado, e depois de passados 90 (noventa) dias.

Este princípio está previsto especificamente na alínea “c”, inciso III, artigo 150 da Constituição Federal, não se aplicando a alguns tributos, como empréstimo compulsório criado apenas para atender despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou de sua eminência. Não se aplicando também ao imposto de renda, impostos sobre importação e exportação, ao imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos mobiliários, ao imposto extraordinário em caso de guerra externa e, claro à fixação de base de cálculo do IPTU e IPVA.

A instituição do princípio da anterioridade nonagesimal se deve ao fato de que apenas o princípio da anterioridade não é capaz de resguardar os contribuintes das providências fiscais adotadas ao final de cada exercício financeiro, razão pela qual se institui

o principio da anterioridade nonagesimal para evitar que os contribuintes fossem surpreendidos com exarações inesperadas.

## Capítulo IV

### Exceções ao Princípio da Anterioridade

O princípio da anterioridade é um dos preceitos Constitucional que visa dar segurança jurídica ao contribuinte no que diz respeito à eficácia da Lei Tributária “*vacatio legis*”, para que este se planeje tributariamente evitando surpresa. Alguns tributos escapam à aplicação do princípio da anterioridade, trata-se de exceções que por atenderem a certos objetivos extrafiscais necessitam de maior flexibilidade e demandam rápidas alterações.

É bom que se frise que são situações excepcionais, específicas e exaustivamente disciplinadas no texto constitucional. Para além delas todos os demais tributos estão submetidos ao princípio da anterioridade. A Constituição estabelece as exceções ao princípio da anterioridade da lei fiscal, tornando possível a cobrança de tributos como os impostos extraordinários de guerra, os empréstimos compulsórios por motivo de guerra ou em razão de calamidade pública, dada a urgência da situação a exigir imediatos recursos (art.148, I) e a concessão emitida ao poder executivo para alterar as alíquotas dentro dos limites impostos pela lei do Imposto de importação e exportação, imposto sobre produtos industrializados, imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguros, títulos e valores mobiliários (art.153, §1º).

A Constituição Federal, nos artigos 150, §1º e 148, inciso I, excluem do princípio da anterioridade, os seguintes tributos:

*“a) imposto sobre a importação de produtos estrangeiros (CF, art. 150, §1º, art. 153, I);*

*b) imposto sobre a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (CF, art. 150, §1º, art. 153, II);*

*c) imposto sobre produtos industrializados (CF, art. 150, §1º, art. 153, IV);*

*d) imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (CF, art. 150, §1º, art. 153, V);*

*e) imposto extraordinário lançado na iminência ou no caso de guerra externa (CF, art. 150, §1º, art. 154, II);*

*f) empréstimo compulsório para atender as despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (CF, art. 148, I)”.*

Também não se submetem à limitação do art.150, inciso III, alínea “b”, os aumentos de alíquotas do ICMS e da contribuição de intervenção no domínio econômico autorizados pelos artigos 155, § 4º, inciso IV, alínea “c”, e 177, § 4º, inciso I, alínea “b”, inseridos no texto constitucional pela EC nº33/2001, que não escapam, todavia, da exigência de antecedência dos 90 dias, da alínea “c”, introduzida no inciso III do art.150 pela EC 42.

A exigência de antecedência de 90 dias, da alínea “c” do inciso III do art.150, não se aplica ao imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza (art.153, inc.III) e relativamente à base de cálculo do IPVA (art.156, inc. I). Esta exceção permite que uma lei que aumenta esses impostos possa entrar em vigor no primeiro dia do exercício financeiro mesmo tendo sido publicada no último dia do exercício anterior. Relativamente a outros tributos de incidência anual não abrangidos por esta exceção, como é o caso do ITR, a lei deve ser publicada pelo menos 90 dias antes do início do exercício da respectiva cobrança.

## Capítulo V

### O Princípio da Anterioridade e o aumento da alíquota do IPI

#### 5.1 - Imposto sobre Produtos Industrializados

O Imposto sobre produtos industrializados, ou IPI, pertence à competência tributária da União Federal. A competência para instituir e cobrar o imposto sobre produtos industrializados constitui significativa parcela de poder político que se concentra em mãos do Governo Federal, não obstante considerável parcela de sua arrecadação seja destinada aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, nos termos do art.159, incisos I e II da CF.

Embora utilizado como instrumento de função extrafiscal, sendo, como é, por força de dispositivo constitucional, um imposto seletivo em função da essencialidade do produto (CF, art.153 § 2º, inc.IV), o imposto sobre produtos industrializados tem papel da maior relevância no orçamento da União Federal, dos Estados do Distrito Federal e dos Municípios. Foi, até há pouco tempo, o tributo de maior expressão como fonte de receita, posição que vem sendo ocupada atualmente pelo imposto de renda, provavelmente em razão de substanciais reduções operadas nas alíquotas do IPI, muitas das quais foram reduzidas a zero.

Pretendeu-se que o IPI funcionasse como tributo de função extrafiscal proibitiva, tributando pesadamente os denominados artigo de luxo, ou supérfluos, como os perfumes, por exemplo, e também aqueles de consumo desaconselhável, como as bebidas e os cigarros. Todavia, parece que essa função “proibitiva” jamais produziu os efeitos desejados. Ninguém deixou de beber ou de fumar porque a bebida ou o fumo custasse mais caro, em razão da incidência exacerbada do produto.

Para compreender o fato gerado do IPI, é preciso definir o que é produto industrializado, o conceito de produto industrializado independe de lei. É um conceito pré-jurídico. Mesmos assim, para evitar ou minimizar conflitos, a lei complementar pode e deve estabelecer os seus contornos. É sabido, porém, que o CTN, como lei complementar que

estabelece normas gerais, não define o fato gerador dos tributos. Em outras palavras, ele não veicula as hipóteses de incidência tributária. Isto é atribuição do legislador ordinário da pessoa jurídica titular da competência tributária.

Registre-se que a legislação do IPI amplia o conceito de produto industrializado, nele incluindo operações como o simples acondicionamento, ou embalagem, que na verdade não lhe modificam a natureza, nem a finalidade, nem o aperfeiçoamento para o consumo. Tal ampliação viola o artigo 46, parágrafo único, do CTN. Configura, outrossim, flagrante inconstitucionalidade, na medida em que o conceito de produto industrializado, utilizado pela Constituição para definir a competência tributária da União, não pode ser validamente ampliado pelo legislador ordinário. Admitir ao contrário é negar a supremacia constitucional.

A Constituição Federal estabelece que o IPI será seletivo em função da essencialidade do produto (art.153, § 3º, inc. I da CF). Isto quer dizer que ele deve ter alíquotas diferentes em razão da essencialidade do produto sobre o qual incide. As alíquotas devem ser inversamente proporcionais à essencialidade dos produtos.

Para atingir esse objetivo a legislação ordinária adota uma tabela de classificação dos produtos, oficialmente denominada “Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI”. As alíquotas constantes na TIPI variam de 0 (zero) a 330. Essa mais elevada incide sobre cigarros. A grande maioria das alíquotas está abaixo de 20%, e também existem na TIPI alíquotas fixas, estabelecidas em razão da quantidade e não do valor do produto, como é o caso das que se prestam para o cálculo do imposto incidente sobre águas minerais, cervejas e refrigerantes, entre outros produtos.

A rigor, o princípio da seletividade nem sempre é observado, e para muitos produtos a alíquota é zero. Parece que, em razão da partilha obrigatória da receita com Estados e Municípios, o Governo Federal não tem muito interesse na arrecadação do IPI, que já foi o tributo federal mais significativo na arrecadação da União. A alíquota zero representa uma solução encontrada pelas autoridades fazendárias no sentido de excluir o ônus do tributo sobre certos produtos, temporariamente, sem os isentar. A isenção só pode ser concedida por lei (CTN, art.97, inc. VI). Como é permitido ao Poder Executivo, por disposição constitucional (CF, art.153,§1º), alterar as alíquotas do IPI, dentro dos limites fixados em lei, e a lei não fixou limite mínimo, tem sido utilizado o expediente de reduzir a zero as alíquotas

de certos produtos. Tais alíquotas, entretanto, podem ser elevadas a qualquer tempo, independentemente de lei.

Embora o efeito prático da redução de uma alíquota a zero seja o mesmo da isenção, as duas figuras não se confundem. São juridicamente bem distintas. Alíquota zero, aliás, não passa de simples eufemismo. Simples forma de burlar a lei. Alíquota é expressão matemática que indica o número de vezes que a parte está contida no todo; logo, jamais pode ser zero.

A base de cálculo do IPI é diferente, dependendo da hipótese de incidência. Assim, a) no caso de mercadoria importada, a base de cálculo do IPI é a mesma do imposto de importação, acrescida do próprio imposto de importação, das taxas exigidas para entrada do produto no País e ainda dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis (CTN, art.47, inc. I); b) em se tratando de produtos industrializados nacionais, a base de cálculo do IPI é o valor da operação de que decorrer a saída destes do estabelecimento do contribuinte, ou, não tendo valor a operação, ou sendo omissos os documentos respectivos, a base de cálculo será o preço corrente da mercadoria ou de sua similar no mercado atacadista da praça do contribuinte (CTN, art. inc.II); e c) em se tratando de produto leiloado, o preço da respectiva arrematação (CTN, art.47, inc.III).

Por força de dispositivo constitucional (CF, art.153, §3º, inc.II), o IPI “será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”. Nos termos do CTN, “o imposto é não cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente a produtos nele entrados” (art.49). Explicita, outrossim, o CTN que “o saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes” (CTN, art.49, parágrafo único).

Contribuinte do IPI é (a) o importador ou quem a lei equiparar; (b) o industrial ou quem a lei a ele equiparar; (c) o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos industriais ou aos a estes equiparados; (d) o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão. Para efeitos do IPI considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante (CTN, art.51 e seu parágrafo único).

Embora o estabelecimento seja na realidade apenas um objeto e não um sujeito de direitos, para os fins do IPI, como também do ICMS, assim não é. Por ficção legal, cada estabelecimento se considera um contribuinte autônomo. Trata-se de solução prática, pois em muitos casos a empresa possui mais de um estabelecimento, e algumas vezes até estabelecimentos destinados ao exercício de atividades diversas. Uma única empresa pode ter estabelecimentos industriais, outros comerciais, outros de prestação de serviço, e assim por diante. Assim, para os efeitos do IPI, considera-se cada estabelecimento como um contribuinte autônomo.

Essa autonomia dos estabelecimentos só prevalece para o fim de verificação da ocorrência do fato gerador do imposto. A responsabilidade pelo pagamento deste, todavia, é da empresa.

## **5.2 – IPI e o Princípio da Anterioridade Nonagesimal**

É sabido que o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) é imposto extrafiscal, ou seja, utilizado para fins de controle da economia. Neste sentido, assim como outros tributos - Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) - o IPI tem função de incentivar ou desestimular a economia nacional, o que acontece por meio do aumento ou diminuição de alíquotas.

Em razão desta condição específica, até antes da Emenda Constitucional nº 42/03, estes tributos poderiam ser alterados pelo Executivo, configurando-se exceção aos princípios constitucionais da legalidade e anterioridade.

Isto é, todos os tributos extrafiscais, nos termos da Constituição Federal/88, poderiam ser instituídos ou majorados sem qualquer preocupação com o veículo formal pelo qual era feita a alteração e sem respeitar prazo mínimo para que esta entrasse em vigor. A Constituição Federal garantia este tratamento diferenciado na intenção de possibilitar ao governante, o controle da economia.

Ocorre que com a entrada em vigor da Emenda Constitucional nº 42 de 2003, o Imposto sobre produtos industrializados ficou sujeito à anterioridade nonagesimal, alterando assim sua extrafiscalidade. A nova redação modificou o citado princípio da anterioridade, sendo favorável ao contribuinte e determinou que, além de a exigência ocorrer no ano seguinte, também deverá respeitar o lapso de 90 (noventa) dias entre a instituição/majoração do tributo e a cobrança. Ou seja, o tributo somente poderá ser exigido no ano seguinte e passados noventa dias da publicação da norma que o aumentou ou instituiu.

Assim, os tributos considerados extrafiscais foram excluídos desta determinação, até porque não há razão para um tributo que foi criado em vista de situações emergenciais e de controle da economia, ficar limitado a prazo para cobrança. A exceção foi feita em relação ao IPI, que teve a si aplicado o dispositivo que prevê a necessidade de aguardar-se 90 (noventa) dias da publicação da lei para a exigência do tributo.

Cumpra-se para as disposições do art. 150, da Constituição Federal. A alínea 'b', do inciso III, discorre sobre a instituição ou majoração de tributos, vedando a cobrança no mesmo exercício financeiro em que haja sido editada a norma. Já o parágrafo 1º do mesmo artigo é expresso ao afirmar que a vedação contida na alínea 'b', do inciso II, não se aplicará a determinados tributos, que elenca, incluindo o imposto sobre produtos industrializados (IPI).

No entanto a alínea 'c' do mesmo inciso III, estabelece que devem transcorrer noventa dias da publicação da lei que instituiu ou majorou tributo para vigorar sua incidência. Mais uma vez, o parágrafo 1º do art. 150 dispõe quais os tributos que não se submetem a essa exigência, mas, desta feita, abrange apenas aqueles previstos nos incisos I, II, III e V do art. 153, excluindo o IPI.

Todavia, o § 1º, do artigo 150 da Constituição Federal, consiste em verdadeiro contrassenso. Isto porque o IPI, por ser tributo extrafiscal, também não está sujeito ao princípio da legalidade. Logo, pode ter suas alíquotas alteradas por simples ato do Poder Executivo, do que se conclui que as alíquotas do IPI não poderão ser aumentadas por Lei, mas sim por Decreto. Assim, existem três hipóteses possíveis ao caso: Primeira; se a alíquota for majorada por lei somente poderá se exigida após 90 dias de sua majoração; Segunda, e a alíquota for alterada por decreto, poderá ser exigida imediatamente ou, por fim, a terceira hipótese, independentemente de ser instituída por lei ou decreto, somente poderá ser exigida após 90 dias da publicação da norma.

Com efeito, referente especificamente ao IPI, há expressa previsão de que a anterioridade de exercício (art. 150, III, 'b') não precisa ser observada, mas não há igual disposição acerca da anterioridade mínima de noventa dias após a sua publicação (art. 150, III, 'c').

Portanto, a questão acaba por gerar grandes possibilidades de discussão, uma vez que majoradas as alíquotas do IPI e imediatamente exigidas por ato do Poder Executivo, poderão ser contestadas em face da anterioridade nonagesimal trazida pela EC nº. 42/03, como é o caso específico do aumento do IPI operado pelo Decreto n.º 7.567/2011.

### **5.3 – Aumento da alíquota do IPI pelo Decreto 7.567/11 e a posição do STF**

Recentemente os contribuintes foram surpreendidos com a edição do Decreto nº 7.567 de 15 de setembro de 2011, que dispõem sobre a redução do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI em favor da indústria automotiva brasileira, e altera a Tabela de Incidência do IPI - TIPI, aprovada pelo Decreto no 6.006, de 28 de dezembro de 2006, majorando a alíquota do IPI sobre os automóveis importados.

A justificativa do Governo foi a de proteção à indústria nacional, especificamente ao mercado automobilístico brasileiro, com a manutenção dos empregos e seus reflexos à Economia.

A medida adotada pelo Governo é resultado de ameaças conferidas pelas montadoras estrangeiras, em especial as chinesas e coreanas, que ainda não se estabeleceram no Brasil, sendo beneficiadas pela fabricação dos veículos nos países de origem, em condições mais vantajosas, possibilitando que os mesmos sejam importados e comercializados no Brasil com preços bem mais atraentes, situação esta que prejudica a indústria nacional automobilística.

A nova tabela para cálculo do IPI, conforme o Decreto, em que dispunha acerca da nova alíquota para indústria automotiva, teria aplicação imediata a partir de sua publicação,

medida esta que claramente demonstrava a intenção de proteger a indústria automobilística nacional, e por consequência a economia brasileira.

O objetivo da medida é proteger as montadoras instaladas no País, diminuindo a concorrência das montadoras importadas, que terão elevação de preço por não se adequarem as regras, dentre elas, a exigência de 65% (sessenta e cinco por cento) de componentes nacionais nos veículos.

Devendo ressaltar que os carros importados do México e da Argentina, com os quais o Brasil tem acordos automotivos, não estariam incluídos na regra e seriam trazidos pelas próprias montadoras com fábrica no Brasil. Nesse caso, a exigência seria de 60% (sessenta por cento) de peças produzidas em quaisquer das duas partes: no Brasil e na Argentina ou no México.

Porém diante da preocupação dos contribuintes e das importadoras, o Partido dos Democratas ajuizou Ação Direta de Inconstitucionalidade para que suspendesse a eficácia do artigo 16 do referido Decreto, que previa a sua vigência imediata, ferindo assim os princípios constitucionais da legalidade e anterioridade.

Em sede de discussão no Supremo Tribunal Federal, a linha defensiva do Governo era no sentido que a anterioridade nonagesimal não se aplicaria ao caso do art. 150, inciso III, alínea “c” da Constituição Federal porquanto alude a lei, e argumentou-se através do caráter extrafiscal do IPI e a imperiosa necessidade dessa alteração de forma imediata, para defender o mercado nacional contra invasão de montadoras estrangeiras cujos veículos ostentam preços bastante atrativos.

Na outra linha, sustentava que se o art. 150, inciso III, alínea “c” da Constituição Federal aludiria à lei, maiores seriam as razões de se estender o seu alcance à alteração da alíquota mediante Decreto, o que somente se opera nos limites legais, e somando-se a isso, emerge a anterioridade nonagesimal como direito fundamental do contribuinte, mesmo que seja ele implícito por não estar presente expressamente nos setenta e cinco incisos do art. 5º da Constituição Federal, porém implícito no §2º do aludido artigo.

Conforme previsto no §2º do supracitado artigo 5º, “*in verbis*”:

*“Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”.<sup>6</sup>*

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por votação unânime decidiu pela suspensão do Decreto, até que tenha transcorrido o prazo de noventa dias da publicação da norma, suspendeu a eficácia do artigo 16 do Decreto nº 7.567, que previa sua vigência imediata, a partir da publicação, que ocorreu em 16 de setembro de 2011.

Segundo entendimento do Tribunal, não se obedeceu ao prazo Constitucional de 90 (noventa) dias para entrar em vigor, conforme se encontra previsto no artigo 150, inciso III, alínea “c” da Constituição Federal.

O fundamento utilizado para embasar a decisão do Plenário foi que embora o IPI figure entre os impostos que podem ser alterados sem observar o princípio da anualidade (que determina que a criação ou alteração de um imposto que não pode entrar em vigor no mesmo ano de sua criação ou alteração), o imposto em comento não foi excluído do princípio da noventena (prazo de 90 dias para entrar em vigor).

O referido princípio destinar-se-ia a assegurar o transcurso de lapso temporal razoável a fim de que o contribuinte pudesse elaborar novo planejamento e adequar-se à realidade tributária mais gravosa.

Assim, a possibilidade de acréscimo da alíquota do IPI mediante ato do Poder Executivo, em exceção ao princípio da legalidade, não afastaria a necessidade de observância ao postulado da anterioridade nonagesimal, revelando por fim, a garantia do contribuinte contra o poder de tributar, esse princípio somente poderia ser mitigado mediante disposição constitucional expressa, o que não ocorreria em relação ao IPI.

A decisão do STF assegurou que o princípio da anterioridade estaria representando garantia constitucional estabelecida em favor do contribuinte perante o Poder Público, norma voltada a preservar a segurança e a possibilitar um mínimo de previsibilidade às relações jurídico-tributárias.

Restando assegurada a observância à anterioridade nonagesimal e ao princípio da não surpresa do contribuinte, os efeitos do artigo 16 do Decreto que majorava a alíquota do

---

<sup>6</sup> [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm)

IPI teve seus efeitos suspensos pelo prazo de 90 dias, prazo este razoável para que os contribuintes pudessem se programar, teve sua aplicação vigente a partir da data de 15 de dezembro de 2011.

## Considerações Finais

Diante de todo o exposto, verifica-se de um lado a anterioridade tributária garantindo a segurança jurídica para que o cidadão não seja surpreendido pela ânsia arrecadatória do Estado e sim tenha um lapso temporal para que este possa se organizar frente a alguma alteração tributária. De outra banda, inevitavelmente, para controle da economia, devido sua função regulatória e pela urgência de algumas situações, foi necessário criar as exceções e permitir, assim, alterações de alíquotas sem precisar esperar o exercício financeiro seguinte.

A Emenda Constitucional nº 42/2003, dentre outras mudanças no sistema tributário brasileiro, estabeleceu que o princípio da anterioridade nonagesimal fosse aplicado aos impostos.

A anterioridade nonagesimal veda a cobrança de tributos antes de decorridos noventa dias da data de publicação da lei que os instituiu ou aumentou, tendo sido inserida através da modificação do artigo 150 da Constituição Federal, passando a ser utilizada concomitantemente ao já aplicado princípio da anterioridade tributária, que determina a impossibilidade de um tributo ser cobrado no mesmo exercício financeiro ao da publicação da lei que o instituiu.

Tais medidas possibilitam ao contribuinte o conhecimento antecipado dos tributos que lhe serão exigidos, vez que o que vinha ocorrendo era a mitigação do princípio da anterioridade tributária quando uma lei era publicada no último dia de dezembro a fim de passar a vigorar no dia seguinte, novo exercício financeiro.

Inova, contudo o legislador, ao estabelecer as situações em que não se aplicam as vedações ao poder de tributar descritas no artigo 150 da Constituição Federal. No que tange à anterioridade tributária, manteve as restrições já existentes, quais sejam os empréstimos compulsórios destinados a atender despesas extraordinárias, II, IE, IR, IPI, IOF e impostos extraordinários de guerra, aos quais não se aplicam as regras de anterioridade. Agora, no que tange à anterioridade nonagesimal, não cita dentre as exceções o IPI.

Desta forma, ao contrário do que ocorria antes da Emenda Constitucional nº 42/2003, o IPI passa a submeter-se ao princípio da anterioridade nonagesimal, o que garante que as modificações no imposto que importem em criação ou majoração, principalmente no tocante às alíquotas aplicáveis, somente deverão surtir efeito após decorridos noventa dias da publicação da Lei ou Decreto que assim o determine, sob pena de ofensa ao princípio constitucional supra citado.

Entretanto, tal princípio não tem sido observado, o que se pode perceber pela leitura do Decreto nº 7.657 de 2011. Tal Decreto aumentou a alíquota do IPI de veículos automotores importados, fazendo constar que produziriam efeito a partir da data de sua publicação, o que ocorreu em 16 de setembro de 2011.

A edição do Decreto foi justificada pelo Governo como medida protetiva a indústria nacional, especificamente ao mercado automobilístico brasileiro, com a manutenção dos empregos e seus reflexos à economia, sendo resultado de ameaças conferidas pelas montadoras estrangeiras, em especial as chinesas e coreanas, que ainda não se estabeleceram no Brasil, sendo beneficiadas pela fabricação dos veículos nos países de origem, em condições mais vantajosas, possibilitando que os mesmos sejam importados e comercializados no Brasil com preços bem mais atraentes, situação esta que prejudica a indústria nacional.

O ato protetivo se materializou com a publicação do referido Decreto, majorando a alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados para indústria automotiva, apresentando uma nova tabela com aplicação imediata.

A cobrança do imposto demonstra-se claramente inconstitucional, vez que não foi observado o Princípio da Anterioridade Nonagesimal, verdadeira limitação ao poder de tributar, devendo ser submetida à apreciação do judiciário, a fim de fazer valer o direito subjetivo do contribuinte e a norma esculpida na Constituição Federal.

Sendo que tal fato chegou à apreciação do Supremo Tribunal Federal através de Ação Direta de Inconstitucionalidade proposta pelo Partido dos Democratas em Outubro de 2011, que suspendeu a vigência imediata do decreto que majorava o IPI e determinou que seus efeitos só fossem aplicados após 90 (noventa) dias de sua publicação.

O Supremo em síntese entendeu que a Constituição Federal deveria ser interpretada de forma sistemática, dessa forma, o permissivo por meio do qual se autoriza o

uso de ato infralegal pra modificação da alíquota não conferiria ao Poder Executivo poderes mais amplos do que os atribuídos ao Congresso Nacional, até mesmo porque os poderes seriam exercidos nas condições e limites estabelecidos em lei.

Apesar do IPI ter inegável aspecto extrafiscal, a atividade do contribuinte seria desenvolvida levando em conta a tributação existente em dado momento, motivo pelo qual a majoração do tributo, ainda mais quando poderia efetivar-se em até trinta pontos percentuais, deveria obedecer aos postulados da segurança jurídica e da não surpresa.

Recentemente, em 31 de Janeiro de 2012, o Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comercio Exterior publicou através do Diário Oficial a Portaria de nº 1, que aprova e declara a concessão da habilitação definitiva às empresas filiadas à ANFAVEA (Associação Nacional dos Fabricantes de Veículos Automotores), as empresas habilitadas poderão usufruir até 31 de dezembro de 2012 da redução da alíquota do IPI incidentes sobre veículos fabricados em qualquer de seus estabelecimentos industriais ou de procedência estrangeira originária de países signatários dos acordos promulgados.

## Referências Bibliográficas

AMARO, Luciano. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, 14ª Edição, São Paulo, Editora Saraiva, 2008.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 24ª Edição, São Paulo, Editora Malheiros, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 22ª Edição, São Paulo, editora Saraiva, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 31ª Edição, São Paulo, Editora Malheiros, 2009.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Elementos de Direito Administrativo**. São Paulo: Editora Malheiros.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**, 2ª Edição, São Paulo, Editora Saraiva, 2010.

SILVA, De Plácido. **Vocabulário Jurídico**, 26ª Edição, Editora Forense, Rio de Janeiro, 2005.

STF. **Informativo STF nº 645 – Majoração de alíquota de IPI e princípio da anterioridade nonagesimal**. [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br)