

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO

Kadur Albornoz da Rosa

**EXTRAFISCALIDADE NO IPI:
FUNDAMENTO, CRITÉRIOS E LIMITAÇÕES**

Porto Alegre
2011

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO

Kadur Albornoz da Rosa

**EXTRAFISCALIDADE NO IPI:
FUNDAMENTO, CRITÉRIOS E LIMITAÇÕES**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Direito Econômico e do Trabalho, da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof.º Adão Sérgio do Nascimento Cassiano

Porto Alegre
2011

R788e	<p>Rosa, Kadur Albornoz da. Extrafiscalidade no IPI : fundamento, critérios e limitações / Kadur Albornoz da Rosa. -- 2011. 76 f.</p> <p>Orientador: Adão Sérgio do Nascimento Cassiano.</p> <p>Monografia (Graduação) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade de Direito, Departamento de Direito Econômico e Direito do Trabalho, Porto Alegre, BR-RS, 2011.</p> <p>1. Direito Tributário. 2. Extrafiscalidade. 3. IPI. II. Cassiano, Adão Sérgio do Nascimento, orient. III. Título.</p> <p>CDU: 336.2:34</p>
-------	---

Ficha catalográfica elaborada por Miriam Moema Loss CRB-10/801

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO

Kadur Albornoz da Rosa

**EXTRAFISCALIDADE NO IPI:
FUNDAMENTO, CRITÉRIOS E LIMITAÇÕES**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Direito Econômico e do Trabalho, da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Aprovado pela banca examinadora em 06 de dezembro de 2011

Banca Examinadora:

Prof. Adão Sérgio do Nascimento Cassiano

Prof. Dr. Humberto Bergmann Ávila

Prof. Dr. Igor Danilevicz

Porto Alegre
2011

Dedico este trabalho a meus pais, que sempre me incentivaram na busca pelo saber e me apoiaram em minhas escolhas, e a Rafael Pandolfo que me iniciou nos mistérios do Direito Tributário.

Agradeço ao meu orientador, Adão Sérgio do Nascimento Cassiano, pela paciência e pela compreensão que foram a mim despendidas durante a confecção deste trabalho.

Agradeço a meus colegas e amigos, pelo estímulo e pelas discussões, pois não há maior magistério que a amizade.

Um Estado que diminui seus homens, para que estes sejam um instrumento mais dócil, mesmo que seja com bons propósitos – descobrirá que com homens pequenos nada de grande pode ser alcançado.

John Stuart Mill – Sobre a Liberdade

RESUMO

Este trabalho procura lançar luzes à discussão do uso extrafiscal do IPI. A partir da diferenciação dos regimes de fixação de alíquota vinculados à finalidade do legislador tributário, foi empreendido esforço no sentido de diferenciar as limitações em cada modalidade, procurando justificar as várias políticas e apontar os possíveis erros da visão atual do instituto. Por fim, foram analisados dois casos paradigma de tributação extrafiscal: tributação do cigarro e tributação do açúcar, identificando o modelo teórico com a realidade fiscal.

Palavras-chave:

tributos extrafiscais – tributação proibitória – seletividade em função da essencialidade do produto

ABSTRACT

This work aims to set lights over the discussion of the regulatory use of the IPI – Imposto de Produtos Industrializados – Manufactured Products' Tax. Starting from the differentiation of the aliquot fixation systems related to the aim of the tax legislator, endeavor was undertaken regarding differentiating the limitations of each modality, seeking to justify the various policies and point the possible mistakes of the actual reading of the institute. At last, two paradigmatic regulatory taxation cases were analysed: cigarette taxation and sugar taxation, identifying the theoretical model with the fiscal reality.

Keywords:

regulatory taxation – prohibitive taxation – selectiveness according to product's essentiality

LISTA DE ABREVIATURAS

ADI	-	Ação Declaratória de Inconstitucionalidade
ADC	-	Ação Declaratória de Constitucionalidade
Art.	-	Artigo
CF	-	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CTN	-	Código Tributário Nacional – Lei n.º 5.172/66
IE	-	Imposto sobre Exportação de Produtos Nacionais ou Nacionalizados
II	-	Imposto sobre Importação de Produtos Estrangeiros
IOF	-	Imposto sobre Operações Financeiras
IN	-	Instrução Normativa
IPI	-	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	-	Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana
IPVA	-	Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor
IR	-	Imposto sobre a Renda
RExt	-	Recurso Extraordinário
STF	-	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	13
1. SUPORTE TEÓRICO À DISCUSSÃO DO FENÔMENO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO	15
1.1. FISCALIDADE, EXTRAFISCALIDADE E PARAFISCALIDADE	15
1.1.1. <i>Fiscalidade</i>	16
1.1.2. <i>Extrafiscalidade</i>	18
1.1.3. <i>Parafiscalidade</i>	21
1.2. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E CAPACIDADE ECONÔMICA	23
1.3. PROGRESSIVIDADE	28
1.4. SELETIVIDADE EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE	31
2. EXTRAFISCALIDADE NO IPI E SEUS LIMITES	39
2.1. ENCONTRANDO A FONTE DA EXTRAFISCALIDADE NO IPI	39
2.2. MODAIS DEÔNTICOS, COMPETÊNCIA E LIBERDADE	42
2.3. LIMITES À UTILIZAÇÃO DA EXTRAFISCALIDADE NO IPI	47
2.3.1. <i>Limites Explícitos</i>	47
2.3.1.1. Seletividade em função da essencialidade	47
2.3.1.2. Legalidade	48
2.3.1.3. Igualdade	49
2.3.1.4. Segurança jurídica	50
2.3.1.5. Proibição do excesso	51
2.3.2. <i>Limites Implícitos</i>	52
2.3.2.1. Ordem econômica e intervencionismo	52
2.3.2.2. Proporcionalidade	55
2.4. CONSTRUINDO UM MODELO DE USO DA EXTRAFISCALIDADE NO IPI	56

2.4.1. Tributação Extrafiscal Proibitória	57
2.4.2. Tributação Extrafiscal Indutória	59
3. ANÁLISE DE CASOS ENVOLVENDO EXTRAFISCALIDADE NO IPI.....	62
3.1. A EXTRAFISCALIDADE INDUTIVA E O CASO DO AÇÚCAR.....	62
3.2. EXTRAFISCALIDADE PROIBITÓRIA E O REGIME DE TRIBUTAÇÃO DO CIGARRO	65
CONCLUSÃO	70
REFERÊNCIAS.....	73

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Representação da capacidade contributiva	24
Figura 2 - Representação da inter-relação dos modais deônticos	44
Figura 3 - Representação da liberdade.....	46
Figura 4 - Fluxograma do exame de proporcionalidade	56

INTRODUÇÃO

O Imposto sobre Produtos Industrializados é um imposto muito pouco explorado em relação aos demais impostos como o Imposto de Renda, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias ou o Imposto sobre Serviços. Talvez seja devido ao fato de sua arrecadação ser menor, ou pelo fato de ser utilizado constantemente como instrumento extrafiscal pelo governo, o que parece aumentar o número de confusões por parte da doutrina e ainda mais por parte da jurisprudência.

O ponto que parece mais causar confusão é o do critério da essencialidade para a fixação de alíquotas. Por ser um termo considerado como coringa e passível de utilização de acordo com a ideologia do intérprete, o interesse na manipulação deste termo a fim de tornar a legislação abrigo para os interesses políticos e morais dos legisladores, parece ter sido esquecida a história da implantação do imposto e ter-se perdido ao longo do tempo, a verdadeira significação da essencialidade quando da criação desta disposição e sua inclusão no sistema constitucional brasileiro.

Com este panorama em vista, o presente trabalho busca em um primeiro momento encontrar esse significado perdido, ao mesmo tempo em que o harmoniza com o sistema constitucional atual e procura encontrar os possíveis erros e seus reflexos. Tal iniciativa é importante no sentido de demonstrar como o critério é mais objetivo do que se pensa, e frear possíveis tentativas de utilizar o tributo como método de imposição de concepções próprias ou de fazer o país retornar a um Estado paternalista típico do início do século passado e há muito ultrapassado.

O trabalho, tendo essa meta, foi dividido em três partes:

- a) Reconstrução dos pilares da teoria geral do Direito Tributário pertinentes ao assunto e crítica do modelo atual de entendimento da seletividade em função da essencialidade, procurando desmistificar a ideia de que é dela que se apreende a

extrafiscalidade no IPI, bem como afastar o entendimento de que o IPI é eminentemente extrafiscal, mas sim defini-lo como um imposto fiscal a partir do qual – pela peculiaridade da materialidade do mesmo – foi concedida constitucionalmente a prerrogativa de uso extrafiscal;

- b) Reconstrução da disciplina da seletividade em função da essencialidade, junto a apontamento de critérios e diferenciação entre a utilização do IPI com finalidades fiscais, extrafiscais indutivas e extrafiscais proibitórias;
- c) Análise de dois casos de uso do IPI como ferramenta extrafiscal que apresentam jurisprudência reiterada do STF, e que estão por ser novamente julgados, podendo ter seu entendimento mudado.

A compreensão do instituto aqui esposada não desqualifica a interpretação dada à sistemática do IPI atualmente, muito menos pretende ser conclusiva sobre o assunto; pretende, sim, lançar argumentos à discussão do tema para que, enquanto existir este imposto, possa-se aplicá-lo de modo a manter a estrutura idealizada quando da criação do subsistema tributário como parte do sistema constitucional brasileiro, e garantir que, se alguma mudança deve ser feita, que seja por meio do congresso em uma reforma tributária completa e em diálogo com a sociedade, de modo a prestigiar o Estado Democrático de Direito sobre o qual está edificada a sociedade brasileira.

1. SUPORTE TEÓRICO À DISCUSSÃO DO FENÔMENO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO

1.1. FISCALIDADE, EXTRAFISCALIDADE E PARAFISCALIDADE

O art. 5º da Constituição Federal garante expressamente o direito à propriedade, tanto em seu *caput*, bem como em seu inciso XXII. Não obstante, o mesmo artigo já estipula limitações a esse direito: a) a propriedade atenderá sua função social; b) possibilidade de desapropriação justificada, mediante indenização prévia; c) utilização temporária em caso de iminente perigo público; d) após o devido processo legal¹.

Ou seja, a Constituição preceitua o direito à propriedade como direito fundamental, já tratando de estabelecer as possíveis mitigações a este direito. Além das possibilidades estipuladas no art. 5º, ainda existe a possibilidade de o Estado tributar seus cidadãos. Entretanto, este poder de tributar não é indiscriminado, sendo limitado pela própria Constituição, e, pela vontade do legislador, pode ser ainda mais limitado.²

Se fosse possível simplificar estas constatações, teríamos que há o direito amplo à propriedade, sendo este passível de mitigação pelo Estado, desde que sejam atendidos os devidos requisitos. No caso do art. 5º, as hipóteses são sinalagmáticas, ou seja, o Estado tem direito de remanejar a propriedade, mas indenizará o cidadão por este remanejo. No caso dos tributos, diferentemente, haverá arrecadação de parte da propriedade do cidadão, que será destinado ao funcionamento do Estado na persecução de seus fins sociais, sendo que dependendo da espécie tributária utilizada para arrecadar, pode ou não haver o sinalagma.

O próprio termo tributo, em uma análise semântica, advém do termo *tribuere*, ou atribuir a cada um, é o modo pelo qual se divide o ônus das atividades estatais entre os membros da sociedade. Ao longo da história, a ideia de tributo passou por diversas transformações, desde a ideia de espontaneidade dos antigos, passando pela obrigatoriedade

¹ Entendido também como “devido processo jurídico”, onde é necessária tanto a lei quanto a apreciação processual com direito ao contraditório. Ex.: Perda de bens: a) por dano ao erário: Art. 47, §4º, CF; Lei nº 3.502/98 e Lei nº 8.492/92; b) de instrumento ou proveito de crimes: Arts. 91, II e 45, §3º, CP; c) de glebas por plantio de plantas alucinógenas: Art. 243, CF e Lei nº 8.257/91.

² É considerada nesta ponderação a definição de tributo como sendo toda “prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, conforme preceitua o CTN. Existem autores que buscam diferenciar pecúnia de propriedade, mas me alinho entre aqueles que consideram propriedade como gênero de qual renda e patrimônio são espécies, sendo a pecúnia acumulada patrimônio e a pecúnia fonte de trabalho ou exercício de atividade econômica como renda.

sem limites dos regimes feudais, a ideia de arrecadação mínima dos liberais, até o estado atual, onde se busca conciliar os direitos de primeira e segunda geração, ao mesmo tempo em que se deve tomar cuidado para que a pretexto de atingir fins sociais, não se acabe por prejudicar aqueles a quem se busca proteger.

Neste contexto encontra-se o Direito Tributário Brasileiro, complexo e pretensamente lógico, guiado pelos princípios constitucionais tais como o da capacidade contributiva e o da especificidade tributária.

Para respeitar a capacidade contributiva, os constituintes e legisladores decidiram por diversos mecanismos de adequação dos tributos à capacidade contributiva do contribuinte, alguns mais e outros menos eficazes, mas todos eminentemente complexos.

Primariamente, entretanto, é necessário analisar três figuras que atualmente parecem esquecidas, mas que são de extrema importância para definir quais os limites de ação do legislador quando se está a definir o *quantum* tributário a ser estabelecido em cada espécie.

1.1.1. Fiscalidade

A tarefa de definir fiscalidade, extrafiscalidade e parafiscalidade é primariamente voltada à didática, mas tem efeitos prospectivos no campo fático. Embora os tributos não necessariamente se enquadrem em apenas uma das categorias, quando for possível identificar uma dessas finalidades no tributo, esta finalidade disciplinará o alcance da competência. Não é uma questão puramente legal, mas sim eminentemente de autoridade, é uma questão de ponderação entre os fins a serem atingidos e os meios utilizáveis, e tentativa de compatibilização com os preceitos e rigidez típica de nossa Constituição.

Acerca da fiscalidade, Paulo de Barros Carvalho acentua:

O modo como se dá a utilização do instrumental jurídico-tributário é o fator que identifica o gravame em uma das três classes. Fala-se assim, em fiscalidade sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governem certos aspectos da sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem que outros interesses – sociais, políticos ou econômicos – interfiram no direcionamento da atividade impositiva.³ (Grifo do autor)

Alfredo Augusto Becker, por sua vez, referencia a dicotomia existente entre fiscalidade e extrafiscalidade, procurando prever um futuro direito tributário onde as duas finalidades coexistiriam em todos os tributos:

³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 244

A principal finalidade de muitos tributos (que continuarão a surgir em volume e variedade sempre maiores pela progressiva transfiguração dos tributos de finalismo clássico ou tradicional) não será a de um instrumento de *arrecadação* de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de *intervenção* estatal no meio social e na economia privada. Na construção de cada tributo não mais será ignorado o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão, agora de um modo consciente e desejado; apenas haverá maior ou menos prevalência deste ou daquele finalismo.⁴ (Grifos do autor)

Consideradas as opiniões acima expostas, para fins deste trabalho, serão utilizados dois critérios de distinção: finalidade e meios empregados. Deste modo, a fiscalidade é a utilização do tributo como meio para obtenção de fim primariamente arrecadatório⁵.

Em relação à conduta, a norma tributária puramente fiscal apenas identifica manifestação pressuposta de riqueza e recolhe um pedaço para a Fazenda, seguindo todas as normas ordinárias de tributação⁶. Ela é ligada ao fim primário da tributação: a arrecadação.

O Estado é uma máquina que demanda recursos para funcionar. É preciso pagar o salário do funcionalismo público, cobrir os gastos operacionais, financiar obras de infraestrutura, etc. Todo este tipo de atividade estatal que, embora, em última análise, se destine à promoção dos fins sociais – mas que são de caráter previsível e cuja execução é definida pela discricionariedade administrativa, na qual o caráter é de serviço indivisível ou divisível – deve ser arrecadado respeitando todas as regras comuns de tributação, mediante taxas, impostos ou contribuições de melhoria. O regime é diferenciado de acordo com as espécies tributárias.

As taxas são tributos incidentes em virtude de atividades ligadas à prestação de serviços públicos divisíveis e individualizáveis, tendo como base de cálculo/limitação o custo da administração pública na prestação deste serviço em específico.⁷

As contribuições de melhoria são tributos incidentes sobre obra estatal que repercutiu em valorização do patrimônio do contribuinte, sendo o custo coletivo balizado pelo preço da obra, e o custo individual pela valorização patrimonial incorrida. Pela extrema complexidade de sua apuração e cobrança, a maioria dos gastos com obras públicas acaba sendo repassada a outros impostos.⁸

Os impostos, por sua vez, são ligados a atividades/propriedade dos contribuintes,

⁴ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2010. pP. 629-630.

⁵ A arrecadação não é um fim-em-si-mesmo, mas um fim-para-um-fim, e o orçamento disciplinará o gastos destes recursos no emprego das atividades estatais na promoção do bem comum.

⁶ Capacidade contributiva, igualdade, isonomia, entre outros.

⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 83.

⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. pp. 84-86.

tendo como base de cálculo a manifestação de riqueza abarcada pela materialidade do imposto. Quanto à disciplina dos impostos, será empreendida maior discussão *a posteriori*.⁹

Ainda existem os empréstimos compulsórios, que são tributos de caráter extraordinário com previsão de restituição posterior. São passíveis de instituição somente em caso de ocorrência de despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública e guerra externa efetiva ou iminente, ou investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional¹⁰.

1.1.2. Extrafiscalidade

A extrafiscalidade é o emprego de tributo com finalidades além da mera arrecadação, como o próprio nome já demonstra: *extrafiscal*, além da fiscalidade. Ocorre que a extrafiscalidade se desdobra em duas espécies de extrafiscalidade: extrafiscalidade “proibitória” e extrafiscalidade indutiva.

No caso da primeira espécie, como bem identificou Alfredo Augusto Becker - ao pôr de lado a hipocrisia de que a extrafiscalidade não constitui violação à liberdade - o Estado, quando está decidido a coibir determinada conduta pode optar por dois caminhos: proibição expressa ou tributação proibitória, levando em conta os efeitos de cada uma das opções:

A imposição de regra jurídica que, de súbito e diretamente proíba aqueles vícios ou obrigue a prática daqueles atos de solidariedade, poderá desencadear graves perturbações de ordem econômica, social ou moral, cujas consequências serão piores que aqueles vícios e egoísmo social.

Por mais justo que seja o preceito consagrado e imposto pela regra jurídica, esta deixa de servir quando, balanceados, em seu conjunto, os seus efeitos favoráveis e seus resultados prejudiciais, verifica-se que produziu mais dano que bem. Naturalmente, é o povo ou aquele grupo social que está em falta quando, desobedecendo à regra jurídica (regra de conduta), se nega ao sacrifício do vício ou do individualismo egoísta; todavia, também o Estado errou quando, por precipitação, disciplina juridicamente (diretamente) aquelas condutas (impõe regra jurídica), sem o prévio trabalho de preparação psicológica.

É preciso dar muita atenção aos reflexos psicológicos dos indivíduos cuja liberdade será conservada ou cuja conduta será disciplinada (diretamente) pela regra jurídica. Por isto, antes de se criar uma regra jurídica (ex.: estabelecendo um ilícito) que poderá provocar grande reação contrária da opinião pública ou de determinado grupo social, é prudente esperar que esta opinião se modifique ou se neutralize. Para que tal aconteça, o Estado deverá agir e, nesta sua ação de reforma ou educação social, o tributo extrafiscal é excelente instrumento.

O dilema não está entre a liberdade, de um lado, e o bem comum, de outro lado; a alternativa está em escolher a liberdade ou a regra jurídica disciplinadora de um determinado fato social. Todavia, cumpre desde logo lembrar que o silêncio da regra jurídica (sobre aquele fato social) não equivale à abstenção da intervenção do Estado naquele fato social, visando o bem comum, pois há muitas maneiras do

⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. pp. 81-83.

¹⁰ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. pp. 50-51.

Estado alcançar um mesmo resultado.

Por exemplo: o Estado para impedir ou desestimular determinado fato social, tem dois caminhos a escolher:

- a) Ou regra jurídica que declare ilícito aquele fato social;
- b) Ou tributo extrafiscal “proibitivo”.

Optando pelo segundo, a intervenção do Estado será *indireta* porque, mediante o tributo extrafiscal, aquilo que pode ser exigido juridicamente é só o tributo e este é, precisamente, o objeto secundário. Aliás, no tributo extrafiscal “proibitivo” a percepção do tributo contraria o objetivo do Estado, pois aquilo que o Estado realmente deseja não é o tributo, mas sim aquele específico *reflexo econômico-social* que resulta da circunstância dos indivíduos evitarem ou se absterem de realizar a hipótese de incidência do tributo “proibitivo”.

Em síntese, o que importa é o *resultado* de bem comum que a regra jurídica proporciona e não o *conteúdo* de bem comum que a regra jurídica tenha diretamente consagrado.¹¹ (Grifos do autor)

Na regra jurídica proibitiva, o modal deontico utilizado seria o termo proibido, onde a conduta não é apenas “indesejável”, mas sim vetada e reprimida caso ocorra. Neste caso haverá sanção prevista na lei para quem descumprir o veto. Como sagazmente constatado por Alfredo Augusto Becker, esta opção é traumática e nem sempre é efetiva, pois tenta mudar drasticamente a realidade a partir do Direito Positivo e entra em conflito com as vaidades pessoais e interesses.

Já no tributo extrafiscal proibitivo, o modal deontico identificado é o termo indesejável, ou tolerado. O Estado parte para o terreno da gravação tributária de modo a tornar tão onerosa, a conduta, que esta passe a ser praticada com reservas. É um esforço de enquadramento comportamental de modo a modificar a mentalidade popular, até que se chegue ao ponto em que a conduta restou tão diminuta que sua proibição deixa de ser traumática para a sociedade.

Deste modo, a extrafiscalidade “proibitória” é não apenas o emprego do tributo com fins alheios à pura arrecadação, bem como a utilização do próprio gravame tributário como instrumento direto de indução de comportamento – que por sua vez é limitação indireta à liberdade.

Aliomar Baleeiro, inclusive, a identifica com o exercício do poder de polícia do Estado, referindo à jurisprudência americana. A doutrina americana, inclusive, é a criadora da diferenciação entre fiscalidade e extrafiscalidade (para eles somente no sentido proibitivo) em sua diferenciação entre *arrecadatory taxes* e *regulatory taxes*.¹²

Um exemplo de emprego de extrafiscalidade proibitória no Brasil é o IPI sobre os

¹¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010. pp. 633-635

¹² BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 17 ed. rev. e atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2010. pp. 227-228.

cigarros e bebidas, que será mais bem debatido ao longo do trabalho, em que o objeto da tributação elevada é justamente inibir o consumo do produto em questão.

Entretanto, a explanação de Alfredo Augusto Becker, neste ponto, é incompleta, pois demonstra apenas os casos extremos, sem ver que entre a liberdade total e a proibição (seja expressa, seja a restrição de efeito proibitivo) existe a indução comportamental.

Indução é um termo multissêmico, podendo variar o significado de acordo com a área do conhecimento na qual se aplica, sendo necessária melhor determinação a fim de afastar dúvidas. A indução aqui esposada refere-se à interferência indireta, na qual se mudam alguns pequenos fatores na ordem econômica de modo a mudar o comportamento da população. Deste modo, o aumento ou redução de tributos poderia ser um dos muitos fatores determinantes na equação de determinação de uma conduta, e sua leve modificação geraria interferência na tomada de decisões.

É oportuno dizer, entretanto, que todo tributo tem efeitos econômicos, e a majoração, qualquer que seja o critério, implicará mudanças no cálculo que influencia nas decisões tomadas. A indução extrafiscal não é simples efeito econômico decorrente do tributo, é alteração na estrutura tributária (seja mudança nas obrigações principais ou acessórias) que tenha por fim conduzir aos efeitos econômicos. O efeito econômico, nos tributos extrafiscais, é a causa e a consequência da mudança, não apenas a consequência.

Um exemplo de indução é a concessão de benefícios fiscais para instalação de indústrias em determinadas regiões em que o governo considera deficiente a produção, de modo a incentivar a instalação de fábricas naquela localidade. Quando uma empresa vai determinar o local onde será instalado o empreendimento, diversos fatores estão incluídos na equação (por exemplo: existência de mão de obra qualificada, custo da mão de obra, custos logísticos, clima, proximidade de mercado consumidor, cultura do local, carga tributária), sendo que a carga tributária é apenas um destes fatores, mas não necessariamente o determinante. Neste sentido, sabendo que a atividade empresarial é pautada pela eficácia de modo a obter maiores lucros, a carga tributária pode influir no comportamento, mas não necessariamente irá obter este resultado.

Embora a indução possa ser considerada uma limitação da liberdade econômica, enquanto os benefícios fiscais ou a gravação tributária não excederem a proporcionalidade, é possível entendê-la como meio legítimo de influência do Estado na economia.

Como bem identifica Rainer Wernsmann, existe uma tensão na Ciência Fiscal (*Steuerwissenschaft*): de um lado o Direito Tributário, cujo valor maior é a juridicidade, do

outro a Economia, cujo valor maior é a eficiência¹³. Esta tensão principiológica acaba por determinar o pano de fundo da extrafiscalidade indutória, onde a eficiência econômica buscada não pode patrolar os direitos individuais e coletivos.

É interessante frisar a questão dos efeitos econômicos. Todo o tributo tem efeitos econômicos, e a sua mudança acabará por modificar a equação econômica, influenciando no resultado final. Tendo em vista que o princípio diretor da Economia é a eficiência¹⁴, a mudança tributária, tendo efeito na equação, sempre acabará por mexer com a avaliação econômica, sendo assim, os tributos são efetivamente adequados à mudança de comportamento econômico. Entretanto, deve-se lembrar que a proporcionalidade¹⁵ não é só uma questão de adequação, ainda devem ser levadas em conta a proporcionalidade em sentido estrito e a necessidade.

Um exemplo de indução¹⁶, descendo à disciplina do IPI, está na transição entre televisores em preto e branco e televisores coloridos. Naquele período, a alíquota de IPI para televisores em preto e branco foi mantida em 20% enquanto a alíquota para televisores coloridos, reduzida para 5%, fazendo com que a principal – quiçá única – vantagem dos televisores em preto e branco – o preço – fosse pulverizada, de modo a induzir o consumo de aparelhos coloridos, reduzindo a demanda pelos monocromáticos e tendo como efeito o desestímulo à oferta haja vista ter havido a diminuição na demanda.

É claro que esta indução deve ser pautada por critérios de modo a não cair em pura discricionariedade por parte da administração pública no campo tributário, mas isto será explorado mais adiante no trabalho.

1.1.3. Parafiscalidade

Seguindo a linha de raciocínio, a parafiscalidade é a utilização de tributo como meio de arrecadação, estando esta arrecadação diretamente destinada a cumprir os fins sociais descritos na Constituição. A parafiscalidade pode ter como fim modificar condutas em nome

¹³ WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalem Steuersystem*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005. pp 2-3.

¹⁴ Eficiência é um conceito relativo à razão entre resultados e custos, sendo que a busca de eficiência é a diminuição desta relação, ou pela diminuição dos custos ou pelo aumento dos resultados em relação aos custos empregados.

¹⁵ Postulado constitucional implícito, que serve à confecção de leis e sua análise posterior.

¹⁶ PAWLOLW, Francisco. BOECHAT, Maria Elisa Bruzzi. MOURÃO, Mônica Alves de Abreu Oliveira. Seletividade da tabela de incidência do IPI. **IPI**: temas constitucionais polêmicos. organizado por Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, Marcos Aurélio Pereira Valadão. Belo Horizonte: Fórum, 2009. pp. 249-250.

dos fins sociais, mas a modificação de condutas se dará pelo emprego da receita (ex.: investimento em programas ambientais, investimento em combustíveis alternativos).

Durante muito tempo, se tentou buscar uma discriminação da parafiscalidade como sendo alheia ao Direito Tributário, grande parte em razão dos interesses fazendários de extrapolar as regras ordinárias de tributação e diminuir os direitos dos contribuintes¹⁷, sendo inclusive objeto de famoso debate entre Merigot e Morselli¹⁸. Creio que Merigot captou melhor o espírito da parafiscalidade, embora a prática fazendária brasileira tenha efetuado algumas adaptações pontuais no instituto, que nem por isto modificaram sua característica básica.

Merigot, ao defender que as cobranças parafiscais eram meros impostos, sujeitas, logo, ao regime tributário comum, estava a observar um fenômeno específico, a saber: a aplicação das políticas do Plano Schuman na Europa pós-segunda guerra. Sendo assim, identificou três características próprias dos tributos parafiscais: a) exclusão do Orçamento; b) aplicação especial a certos fins restritos; c) delegação do Estado a entes descentralizados para essa aplicação.¹⁹

O primeiro e o segundo, em minha opinião, são as características intrínsecas do instituto, sendo o terceiro decorrente do primeiro. Melhor explicando: em um cenário de reconstrução e tentativa de reunificação da Europa, a delegação da receita a determinada entidade era o melhor modo encontrado para que fosse garantida a efetiva aplicação destes recursos aos fins específicos pelo qual se permitiu a arrecadação, sem interferência política, de modo a promover o estado de bem-estar social (*welfare state*).

É reconhecido, entretanto, que quase a completude da doutrina identifica a parafiscalidade como a delegação de arrecadação de tributo à entidade que não o fisco ordinário.

Trazendo a análise para a Constituição Federal, tem-se que o art. 149 explicita a possibilidade de sua criação, bem como refere às Contribuições Sociais do art. 195 – a fonte constitucionalmente estabelecida de custeio da seguridade social – cuja arrecadação, a princípio, seria concentrada em caixa de órgão separado, a Secretaria da Receita Previdenciária, que era interna à administração pública. Entretanto, a reforma imposta pela Lei 11.457, de 16 de março de 2007, unificou a Secretaria da Receita Federal – órgão

¹⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. pp. 944-945

¹⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. pp. 927-930.

¹⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 929.

eminentemente fiscal – à Secretaria da Receita Previdenciária – órgão administrador de receita parafiscal específica, a das contribuições destinadas ao custeio da previdência social – na Secretaria da Receita Federal do Brasil. Embora a arrecadação seja hoje feita por apenas um órgão – a chamada Super Receita – ainda há escrituração separada de modo a garantir a independência dos orçamentos.

É claro que ainda é possível a delegação da arrecadação para outros órgãos, como ocorre com as contribuições ligadas ao exercício e controle da profissão – por exemplo: a contribuição corporativa para a OAB ou para o CREA, ou as contribuições sociais para o SESC/SENAC/SENAI – mas isso não é o que define o tributo como parafiscal, mas sim faculdade decorrente de sua caracterização como tal.

Sendo assim, a parafiscalidade é a arrecadação com fins específicos, que – ao contrário da extrafiscalidade indutiva – está sujeita aos limites constitucionais de tributar explícitos, mas não aos limites dos impostos, haja vista que estes não podem ter sua receita vinculada (art. 167, IV, CF). Quanto aos limites de indução, serão discutidos durante a análise dos casos.

Para resumir as definições anteriormente expostas, recorramos a um quadro comparativo das espécies de finalidade tributária:

	Fiscalidade	Extrafiscalidade proibitiva	Extrafiscalidade indutória	Parafiscalidade
Finalidade	Arrecadação	Proibição encoberta	Indução de conduta	Arrecadação vinculada à promoção de fim social
Modo	Tributação regular	Tributação com gravame fiscal exorbitante	Modificação de obrigações acessórias ou alteração de alíquota	Tributação regular excluída do orçamento ordinário (podendo ser revertida para particular)

1.2. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E CAPACIDADE ECONÔMICA

O art. 145, §1º da Constituição estipula que

Art. 145. *omissis*

§1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

É importante destacar alguns trechos neste parágrafo. O primeiro ponto a destacar é o modal deôntico e o modal temporal utilizados na composição da frase; “sempre que possível, os impostos terão” significa que sempre que for possível identificar a capacidade econômica do contribuinte, os impostos terão de ser graduados de acordo com este critério. Ou seja, não é uma faculdade do legislador, é um imperativo.

Em segundo lugar, é curioso notar que o termo utilizado pela Constituição foi capacidade econômica, não capacidade contributiva. Tal escolha causa estranhamento, há diferença entre os dois termos?. Após discussão na doutrina, concluiu-se que a capacidade econômica seria mais ampla que a capacidade contributiva, e que, conquanto a primeira possa ser o critério de diferenciação, a capacidade contributiva seria o limite máximo de tributação.

Para melhor explicar, observe-se o gráfico abaixo:

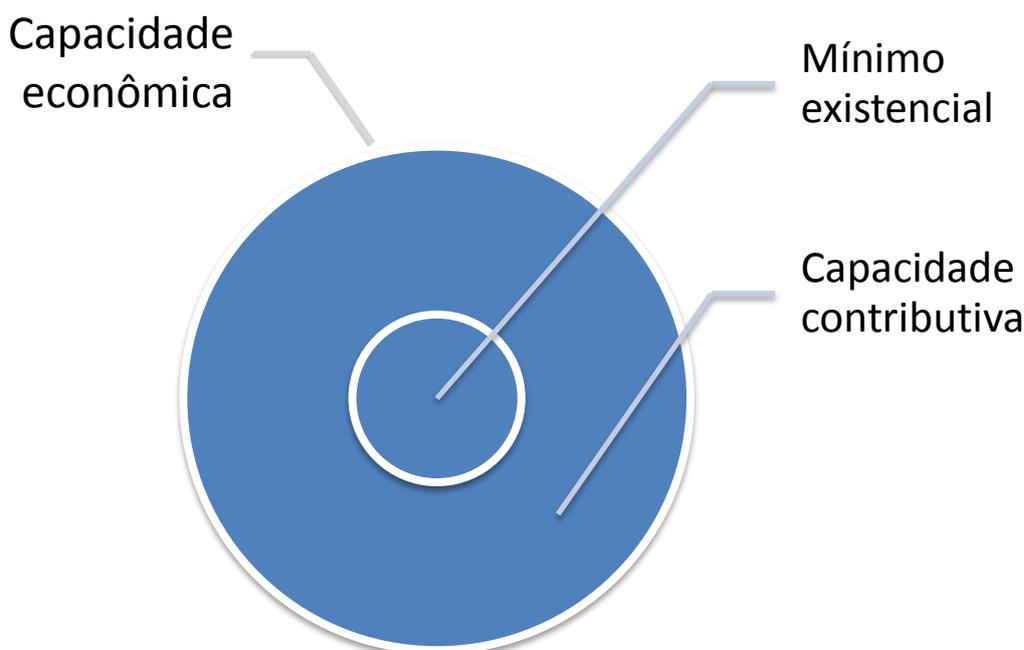


Figura 1 - Representação da capacidade contributiva

Todo ser humano necessita de um mínimo existencial, aquilo sem o qual não é possível sobreviver. Existe discussão para definir se o mínimo existencial deve ser

considerado o mínimo de subsistência (o que incluiria apenas aquilo que seria indispensável à sobrevivência) ou o mínimo social²⁰ (o que incluiria além do mínimo de sobrevivência o mínimo à satisfação dos direitos sociais como lazer, educação, entre outros). A corrente majoritária defende a segunda visão²¹, que é inclusive a adotada pela legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física²² e pela Lei da Assistência Social²³.

Sendo assim, a capacidade econômica seria um termo da Economia, significando a soma de toda a propriedade, enquanto a capacidade contributiva seria um termo jurídico, significando aquilo que excede ao mínimo existencial, sendo o limite lógico do direito tributário, como bem expõe Aliomar Baleeiro:

Exigir imposto de pessoas sem patrimônio algum, além de impossibilidades práticas, conduziria ao círculo vicioso de tomar e restituir, porque, em última análise, o contribuinte desfalcado do essencial acabará por engrossar as filas dos necessitados da assistência a cargo do Estado. O contribuinte há de ter cabedal ou ganhar um rendimento, de qualquer fonte.

Quando as ideias de solidariedade social ainda não haviam cobrado o vigor e a difusão de hoje, já financistas e pensadores demonstravam a inanidade da tributação do “necessário físico”.²⁴

Ou seja, a capacidade econômica é o limite real de tributação²⁵, enquanto a capacidade contributiva é o limite social e lógico da tributação²⁶.

Outros autores, como Humberto Ávila, que há um limite ainda maior do que o mínimo existencial, defendendo que “ a capacidade contributiva do sujeito passivo inicia depois que ele já gastou com a satisfação da sua existência mínima e da sua família e com a manutenção ativa da fonte de rendimentos”.²⁷

Voltando à análise do §1º do art. 145 da Constituição Federal, tem-se que a capacidade econômica foi eleita como o critério de identificação do possível contribuinte e discriminação para fins de justiça fiscal, mas o limite implícito da tributação é a capacidade contributiva.

²⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. pp. 13-14.

²¹ TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. pp. 74-81.

²² A faixa de isenção e os descontos do IRPF são baseados em dados estatísticos que demonstram o salário mínimo ideal para a satisfação das necessidades sociais básicas, embora a defasagem dos valores devido à falta de atualização por oito anos ao longo dos doze últimos possa ter desvirtuado a intenção original.

²³ Lei 8.742/1993.

Art. 1º A assistência social, direito do cidadão e dever do Estado, é Política de Seguridade Social não contributiva, que provê os mínimos sociais, realizada através de um conjunto integrado de ações de iniciativa pública e da sociedade, para garantir o atendimento às necessidades básicas.

²⁴ BALEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 1157.

²⁵ Não há como cobrar 100 de alguém que só possui 90.

²⁶ Se alguém precisa de 60 para viver, possui 100 e a administração tributária lhe cobra 50, os 10 que faltaram para garantir sua subsistência serão cobrados da previdência social

²⁷ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**, de acordo com a emenda constitucional n. 53, de 19-12-2006. 3 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 395.

Entretanto, deve-se ter em mente que se a justiça fiscal é promover a igualdade, o único modo de fazê-la é partir de um critério que demonstre a diferença para que então se fixem alíquotas a fim de igualar, e o critério ideal neste contexto seria a capacidade contributiva. Entretanto, como não é possível apreender a capacidade contributiva em todas as materialidades sobre as quais podem incidir imposto, é considerada como legítima a utilização da capacidade econômica como parâmetro para a fixação da alíquota, desde que permitida a progressividade na Constituição²⁸.

É claro que outros elementos entram na discussão quando se passa da análise da Constituição ao plano da confecção das leis tributárias, pois uma coisa é falar que a capacidade contributiva é o limite para a cobrança de imposto, outra é a possibilidade de adequar isso com os diversos impostos que retiram parcelas da propriedade do contribuinte, ainda mais quando entram na equação os tributos indiretos incidentes sobre o consumo, sobre os quais o legislador precisa criar suposições baseadas no destinatário do produto, não no contribuinte de direito.

Deve-se ter cuidado, e é relevante destacar, que o fato de a capacidade contributiva ser um limite lógico à tributação como um todo, não significa que o legislador deva sempre procurar abocanhar toda esta parcela para o Estado. Muito pelo contrário, o legislador tributário deve sempre ter em mente que restringir o patrimônio ao ponto de restar apenas o mínimo existencial significa restringir a liberdade de atuação do contribuinte em nossa sociedade de economia capitalista. Sempre deve ser levada em conta tal restrição em mente quando se está a determinar alíquotas²⁹.

É importante frisar que o criador da norma jurídica deve ter por base o caso normal para legislar, o que significa dizer que nem sempre a hipótese normativa acabará por ser adequada ao caso. Alfredo Augusto Becker defende que, a partir do momento que entra no

²⁸ O RE 562.045, com julgamento em andamento no STF, apresenta até o momento seis votos a favor da constitucionalidade da progressividade no ITCMD e parece indicar mudança do paradigma de que é necessária progressividade expressa na Constituição.

²⁹ O empresário Jorge Gerdau Johannpeter tocou em um ponto delicado quando da discussão da aprovação de novas fontes de custeio para a saúde:

“este tema de mais dinheiro para a saúde é complexo porque, **se você analisar as reais necessidades de fazer um programa ideal de saúde, você gastaria um PIB brasileiro só com saúde**. Então, é preciso fazer macropolíticas para atender melhor os mais necessitados e gerenciar o processo de busca de eficiência. Eu diria que, no momento, no meu entender, você não equaciona o problema da saúde sem definições e discussões quase estruturais”.(grifo nosso)

Ou seja, o simples fato de existir uma real necessidade, não significa que seja autorizada cobrança de tributo sem que sejam respeitados o patrimônio e a liberdade dos contribuintes em comum. Deve-se lembrar de que o Brasil é um Estado Democrático de Direito, não se podendo esquecer das individualidades, tentando-se ao máximo não cair na demagogia argumentativa de que o Estado deve prover toda e qualquer ajuda ao cidadão, e que cada indivíduo tenha de sacrificar ao máximo em nome da “supremacia interesse público”, como se o interesse público fosse algo abstrato, e não a intersecção dos interesses individuais considerando a coletividade. Tal demagogia argumentativa acabaria por nos lançar em um estado coletivista que suprime as liberdades individuais. É necessário sempre ponderar os custos e os benefícios envolvidos.

universo jurídico, a norma jurídica torna-se disposição, independentemente da natureza do elemento intelectual que serviu de base ao legislador³⁰.

Um exemplo disso é o indivíduo que compra carro importado em diversas prestações. Carros importados, via de regra, são caros. Sendo caros, somente são adquiridos em condições normais por pessoa com vasta capacidade econômica. Se há vasta capacidade econômica, há, *a priori*, capacidade contributiva razoável. Sendo provável tal capacidade contributiva, é possível cobrar um imposto maior deste sujeito sem que seja violada sua capacidade contributiva. O problema é quando alguém, que não tem toda essa capacidade contributiva pressuposta, compra o referido carro importado por financiamento, acabando por suportar um ônus tributário maior que sua capacidade contributiva. É claro que o caso do carro é mais extremo, pois ninguém compraria um carro se não possuísse o mínimo de capacidade para se alimentar. Existem outras situações, entretanto, onde não é tão simples diferenciar aquele que possui apenas capacidade econômica e aquele que possui capacidade contributiva, como no caso do cigarro ou do álcool, onde se insere o elemento compulsão e se quebram as regras ordinárias de elasticidade da demanda relacionada com essencialidade dos produtos.

É importante lembrar que o art. 108, §2º, do CTN veda a utilização de equidade para dispensar o contribuinte do pagamento³¹. Esta proibição em sede de lei complementar acaba por impedir que o juiz, frente ao caso concreto, possa corrigir o “erro”³² do legislador quando não levou em conta este caso extremo. No caso dos impostos diretos, onde o contribuinte de fato é o mesmo de direito, e onde a Fazenda acaba por cobrar deste o tributo, os institutos processuais acabam por corrigir este desvio³³, mas no caso dos tributos indiretos, a correção fica impossibilitada.

Este é o grande problema de conciliar a capacidade contributiva com os muitos tributos, ainda por cima quando se está a falar de tributos indiretos.

³⁰ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 558.

³¹ Art. 108. *Omissis*

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

³² Não é um erro propriamente dito, pois como já foi anteriormente referenciado, a lei deve ser feita com base no caso normal, não baseada na exceção.

³³ O Código de Processo Civil possui regras referentes à impenhorabilidade de bens essenciais à vida digna do ser humano, e acaba por proteger o contribuinte do imposto direto que realmente não possa pagar o tributo por causa de sua falta de capacidade contributiva quando é alvo de Execução Fiscal. Em primeiro lugar, impossibilita que estes bens básicos à vida sejam expropriados, e em segundo momento garante que após o decurso de determinado prazo seja consumada a prescrição intercorrente, que acaba por extinguir a execução e a possibilidade de a Fazenda constranger o contribuinte a pagar, vez que morre sua pretensão.

1.3. PROGRESSIVIDADE

A progressividade pode ser entendida de, pelo menos, duas formas: como princípio ou como técnica. Como princípio, ela evoca uma ideologia, que é a de gravar os contribuintes gradualmente baseados em sua capacidade contributiva como modo de promoção da redução de diferenças. Como uma técnica, serve à fixação de alíquotas a partir de escalonamento dos contribuintes de acordo com um critério, via de regra a capacidade contributiva. *A priori*, há correspondência entre a progressividade como técnica e a progressividade como princípio, mas isto nem sempre ocorre, ainda mais quando se utiliza progressividade de modo extrafiscal, como no caso do IPTU ou do ITR. Como técnica de tributação, é paralela à seletividade, que corresponde a este escalonamento e discriminação em relação aos impostos indiretos.

Do mesmo modo, quando se diz que um imposto é progressivo, dependendo do sentido em que se fala, pode-se ter diferentes interpretações. Por exemplo, quando um sociólogo se refere à progressividade dos impostos, está falando sobre impostos como ferramenta da justiça social, sendo progressivo aquele imposto que grava menos os mais pobres e mais os mais ricos. Quando um contador fala de progressividade, está falando sobre aspecto de cobrança do imposto, não se apegando aos critérios de justiça social, mas sim ao modo de calcular o imposto.

Em primeiro lugar, como foi exposto anteriormente, embora exista motivo para a aplicação de alíquotas progressivas em todos os impostos de acordo com a redação do art. 145, §1º, da Constituição Federal, outros fatores devem ser levados em conta quando interpretamos a Constituição como um sistema.

Em segundo lugar, destaca-se que alguns impostos (ITR, IR e IPTU) possuem expressamente, na Constituição, a previsão de progressividade. Quanto ao ITR e ao IPTU, a progressividade era originariamente puramente extrafiscal, enquanto para o IR era prevista progressividade fiscal. A do ITR, pois, era voltada à expropriação dos bens em nome da função social da propriedade rural; no mesmo raciocínio segue a do IPTU, que era voltada à expropriação dos imóveis não utilizados em nome da função social da propriedade urbana. Quanto ao IR, ela – a progressividade – era destinada à revolução social lenta e gradual “sem sangue, suor e lágrimas”.

Ou seja, a estrutura tributária, quando entendida como um sistema, teria a seguinte configuração:

a) Em nome dos princípios da igualdade – entendida como proporção – e da capacidade contributiva em conjunto, os impostos deveriam ser neutros e proporcionalmente

iguais;

b) Em nome da função social da propriedade, o ITR e o IPTU comportam critérios extrafiscais;

c) Em nome da estabilidade da economia, o II o IE e o IOF são totalmente extrafiscais;

d) Em nome da revolução social, o IR possuiria progressividade que quebraria a igualdade proporcional;

e) Para evitar que o potencial de investimento fosse tolhido com uma tributação excessiva sobre a renda, os impostos sobre o consumo seriam progressivos através da técnica de seletividade em função da essencialidade.

Sendo assim, o sistema tributário acabou se moldando de modo a ser neutro exceto quando houvesse interesse político relevante e constitucionalmente protegido em jogo. Ou seja, a progressividade, tanto como princípio, quanto como regra, deveria estar ancorada em dispositivo constitucional.

Ocorre que, posteriormente, a incrível criatividade dos legisladores tributários decidiu tentar perverter o sistema, mudando a sistemática da progressividade e a aplicando aos impostos sobre o patrimônio. Sob o pretexto de sublimar o princípio da capacidade contributiva no IPTU e no ITBI, as legislações municipais definiram padrões tributários progressivos para o arrepio dos tributaristas. Tal caso foi levado até o STF, sendo firmada jurisprudência no sentido de que a progressividade deveria estar expressa na Constituição. Após sucessivas decisões em controle difuso, o Tribunal editou as súmulas nº 656³⁴ e 668³⁵ para demonstrar firmemente a *ratio decidendi* e estendê-la além do Tribunal.

Entretanto, entre as decisões e a edição das súmulas, uma Emenda Constitucional – EC nº 29/2000 – perverteu o sistema constitucional tributário originário, possibilitando a progressividade no IPTU com base em critérios fiscais.

O problema, nesse sentido, se referia a impostos sobre o patrimônio, que é estático e que possui uma unidade no objeto, além disto, a posse e a propriedade demonstram apenas capacidade econômica, com uma leve suposição de capacidade contributiva no passado³⁶ (quando da compra do bem em questão). E é aí que está a perversidade de aplicar uma alíquota progressiva a um imposto sobre o patrimônio, significando um alinhamento às teorias

³⁴ É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis - ITBI com base no valor venal do imóvel.

³⁵ É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.

³⁶ No caso do ITBI, quando fosse compra poder-se-ia dizer que seria adequada a progressividade.

expropriatórias que vigoraram na Europa durante a era do Estado Social Fiscal³⁷, incompatível com o Estado Democrático de Direito.

É comum na história do Brasil, inclusive de Porto Alegre, a existência de famílias tradicionais que decaíram economicamente, mas mantiveram suas suntuosas mansões. A princípio, elas poderiam se desfazer destas mansões e comprar residências mais modestas, pagando assim um IPTU menor, visto que não possuem mais capacidade contributiva alta por sua fonte de rendimentos ter-se esvaído ou minguado. O porém da questão é que muitos dos “nobres” que possuíam tais mansões ao morrer – fixados na ideia de Fustel de Coulanges de que a propriedade era da família como ente contínuo no tempo, e não do indivíduo, deixaram-nas gravadas com cláusula de inalienabilidade, fazendo com que suas filhas ficassem presas a esta propriedade, impossibilitando a sua opção por vender o imóvel. Uma alíquota progressiva em função do valor para este tipo de caso criaria uma espécie de desconforto, pois ultrapassaria a capacidade contributiva e estaria tendente ao confisco³⁸.

Ao contrário do caso do consumo onde há uma questão de essencialidade, que leva em conta a capacidade contributiva e o mínimo essencial, e é possível demonstrar o que é o mínimo e qual o perfil básico do consumidor para a graduação do imposto, o Valor do Imóvel ou a localização não necessariamente reflete a capacidade contributiva. Não raro se compra um terreno em uma área erma e de baixo custo de uma cidade, que com o tempo e com a expansão da mesma se torna área nobre e o terreno se torna valorizado. Uma alíquota progressiva baseada nestes critérios é verdadeira ferramenta de segregação e expulsão de classe econômica de determinadas áreas da cidade, representando verdadeira contradição entre o tributo como promotor da igualdade e da neutralidade, indo completamente contra o dever do Estado Democrático de Direito brasileiro de reduzir as diferenças sociais.

Ocorre que outras relações, como as de consumo, são mais complexas e compostas de maiores nuances que as de simples posse ou propriedade. O consumo de cada pessoa é diferente, sendo o padrão de consumo um indicador da capacidade contributiva presente da pessoa. Tal assunto será mais bem tratado na próxima sessão a fim de estabelecer por qual motivo há diferença entre progressividade como princípio quando aplicada a tributos incidentes sobre o patrimônio e sobre o comércio/industrialização de bens.

³⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. pp.

³⁸ Neste caso, ressalte-se que por ser um bem inalienável, provavelmente não ocorreria o confisco devido ao disposto no art. 649, I do CPC, mas o mesmo é um instrumento processual e não pouparia a possuidora do bem de um longo e doloroso processo de autuação, inscrição em dívida ativa e CADIN, além de período com seus bens conscritos e a sobrevivência dificultada.

1.4. SELETIVIDADE EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE

O Art. 153 da Constituição, ao determinar as competências tributárias da União, estabelece em seu inciso IV o Imposto sobre Produtos Industrializados, que, por sua vez, é disciplinado no §3º, onde se estipula que o IPI: (i) será seletivo em função da essencialidade dos produtos; (ii) será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; (iii) não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior; (iv) terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da Lei.

Os preceitos acima reproduzidos são a espinha dorsal do IPI, e uma compreensão total do imposto passa pela compreensão de todos. Entretanto, em razão dos limites do objeto deste trabalho, será empreendida análise apenas do primeiro, a seletividade em razão da essencialidade.

Acerca deste dispositivo, é extensa a quantidade de opiniões na doutrina e na jurisprudência. A primeira corrente considera que ele carrega um princípio ou subprincípio da capacidade contributiva; a segunda o entende como dispositivo constitucional que concede ao legislador tributário competência extrafiscal; a terceira, por sua vez, o considera norma programática que cristaliza o princípio da igualdade a partir da capacidade contributiva³⁹ na forma de uma técnica (seletividade) com um critério determinado (essencialidade), de modo que corresponde à progressividade, mas para os tributos indiretos sobre o consumo.

Este trabalho toma por correta a terceira corrente. Para justificar a posição, identificar-se-á na história deste imposto a configuração deste critério de seletividade em função da essencialidade como norma vinculante ao legislador, como o meio escolhido pelo constituinte para que imposto sobre o consumo seja tornado progressivo.

O IPI, embora tenha sido introduzido com este nome em específico apenas pela Emenda Constitucional nº 18/65 à Constituição de 1946, não surgiu apenas neste momento. Suas primeiras manifestações foram ainda no período colonial, incidindo sobre os poucos produtos produzidos e consumidos no país (tabaco, açúcar e aguardente). Posteriormente, com o advento da Constituição de 1891, o imposto não foi explicitamente elencado, ficando na competência residual, estando apenas submetido à reserva legal. Com isso, o imposto

³⁹ Tem crescido recentemente o movimento por uma tributação mais acentuada dos mais ricos em países como Europa e Estados Unidos. O movimento, entretanto, não é unitário. Warren Buffett, por exemplo, justifica sua opinião em estudos econômicos que demonstram que a tributação americana em geral privilegia os mais afortunados. Para embasar tal posição apresentou um estudo que demonstrou que sua empregada doméstica pagou, proporcionalmente, 17% mais tributos do que ele. Deste modo, a seletividade, como típica dos impostos sobre consumo e circulação de mercadorias, é uma ferramenta que serve para criar uma igualdade proporcional, como será defendido posteriormente.

começou a ficar cada vez mais abrangente, incluindo em sua hipótese de incidência produtos como bebidas, fósforos, vinhos estrangeiros, café torrado, louças, vidros e pilhas elétricas. Em pouco tempo, o imposto já havia sido transformado em imposto geral, incidindo sobre quase todas as mercadorias⁴⁰.

Em 1934 foi instituído o Imposto do Consumo em sede constitucional, sendo o mesmo previsto como imposto de competência da União. Os princípios atuais de não-cumulatividade e seletividade, entretanto, não estavam ainda inseridos no texto, o que fazia com que o tributo incidisse em cascata e onerasse excessivamente o consumidor final. Em sede constitucional, a não-cumulatividade foi implantada pela Emenda Constitucional nº 18/65, mas em sede infraconstitucional já haviam sido realizadas experiências, em 1958, com o Imposto do Consumo. A reforma tributária implantada pela EC 18/65 transformou o Imposto do Consumo em Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), tal como é conhecido hoje.

Quando foi implantada, um dos deputados federais à época era Aliomar Baleeiro, que traz em seu livro a ideia central por trás da seletividade em função da essencialidade, traçando um paralelo com a *purchase tax*:

O imposto inglês sobre as despesas – compra e vendas ou consumo de mercadorias (*purchase tax*), fortemente discriminado e progressivo, com isenções para os artigos indispensáveis à vida doméstica e gravames de 33%, 66% e 100% para artigos segundo a utilidade decrescente ou característica de luxo – exemplifica bem a possibilidade de personalização de tributos tradicionalmente reputados reais. No século passado, recomendava-se, pelo contrário, como regra financeira calcada no princípio da generalidade, a de que o imposto de consumo atingisse mercadorias de uso generalizado, como o sal. A natureza da mercadoria vale presunção de seu destino a pessoas de hábitos requintados, largas posses ou que dispõem de recursos outros além dos estritamente necessários à satisfação das necessidades fundamentais. Automóveis, aparelhos cinematográficos, ou de TV, abrigos de peles raras, joias etc., evidentemente, não se compreendem de consumo ordinário de pessoas de limitada renda. Nos orçamentos domésticos, é notório e pacífico que aumenta a proporção da despesa com o essencial – alimentação, casa, vestuário – tanto menos se apresenta a receita da família.

É a lei de Engels. Aliás, o § 3º do art. 21 da Constituição Federal de 1969, estatui que o Imposto sobre Produtos Industrializados será “seletivo em função da essencialidade dos produtos e não cumulativo”⁴¹

As alíquotas alinhadas da *purchase tax* assustam, pois sua discrepância e falta de gradação parece destinada à irrazoabilidade, mas o contexto histórico explica a ocorrência. Não eram raras na Europa à mesma época alíquotas progressivas de até 97%, dependendo do país, para os impostos pessoais, tudo em nome de uma revolução social “segura”, sem

⁴⁰ CELLA, João Nelson, **Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI): Seletividade e Não-cumulatividade**. pp. 80-82. Disponível em <<http://www.dominiopublico.gov.br>>. Acesso em: 04 out. 2011.

⁴¹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p 1156.

“sangue, suor e lágrimas” como havia sido a Revolução Comunista na Rússia, que ao mesmo tempo em que denotava forte caráter de redistribuição de renda, dava aos burgueses e nobres a certeza de que poderiam continuar a usufruir livremente daquele pouco que sobraria: dos males, o menor.

Tal contexto histórico, entretanto, está superado; a derrocada do regime comunista acalmou os ânimos revolucionários e a prevalência do sistema capitalista (de cunho keynesiano) que permite a fluidez social, e mudaram a fotografia da sociedade; e a disciplina do Direito Tributário evoluiu no sentido de conseguir criar um sistema harmônico que ao mesmo tempo trata os contribuintes de modo diferente de acordo com suas diferenças (igualdade e tributação de acordo com capacidade econômica) ao mesmo tempo em que não confisca (capacidade contributiva como limite da tributação e necessidade da preservação do mínimo existencial).

Ou seja, no contexto atual, os valores sociais que antes poderiam ser considerados de cunho extrafiscal, poderiam ser considerados princípios básicos arrecadatórios promotores da igualdade tributária, sendo meios para garantir uma arrecadação justa: a justiça tributária seria condição da fiscalidade, não mais objetivo extrafiscal.

Misabel Derzi, ao atualizar, primorosamente, a obra de Aliomar Baleeiro, identifica estes valores consolidados nos princípios constitucionais tributários como os pressupostos da consolidação da igualdade tributária⁴²:

Ora, o critério básico, fundamental e mais importante (embora não seja o único), a partir do qual, no Direito Tributário, as pessoas podem compor uma mesma categoria essencial a merecer o mesmo tratamento é o critério da capacidade contributiva.

Ele operacionaliza efetivamente o princípio da igualdade no Direito Tributário. Sem ele, não há como aplicar o mais importante e nuclear direito fundamental, ao Direito Tributário: a igualdade.

Da mesma forma, a capacidade contributiva é a pedra fundamental em que se assenta a proibição ao confisco [...]. Essa relação necessária está no fato de que os tributos não podem exceder à força econômica do contribuinte, a qual só se inicia após a dedução dos gastos necessários à aquisição, produção e manutenção da renda e do patrimônio.

A proibição do confisco é princípio amplo, vazado em termos absolutos que garante o direito de propriedade e seus acréscimos, inclusive por ordem sucessória. Mas não se confunde como o princípio da igualdade. Ambos, é verdade, assentam-se na capacidade contributiva, mas o princípio da igualdade (art. 145, § 1º) é relativo e impõe que, comparativamente, a lei crie deveres tributários iguais para aqueles economicamente iguais e diferentes, mais onerosos, para os outros desiguais e, mais favorecidos, na medida dessa desigualdade. Já o princípio que veda utilizar tributo com efeito de confisco não suporta comparação, por ser absoluto.

Pois ambos, a vedação do confisco, como garantia o direito de propriedade e até da vida, e a igualdade, somente se viabilizam por meio da capacidade

⁴² No sentido de justiça distributiva.

contributiva, princípio nuclear do qual partem.⁴³

Os valores sociais foram absorvidos pelo Direito Tributário, tendo sido transformados em meio de proteção do contribuinte em face ao Estado. Neste ponto, os valores sociais positivados na Constituição possuem duas eficácias no campo tributário: imunidade daquilo que compõe o mínimo essencial e veto à tributação regressiva⁴⁴. A tributação ideal é aquela que, ao ser observada à distância e em conjunto, demonstra progressividade, mas isso não significa que todo tributo/imposto deve ser progressivo. Havendo veto ao regresso, isto significa que em falta de uma disposição especial como a que existe no Imposto de Renda, a tributação deve ter caráter proporcional, em nome da igualdade.

Sobre a igualdade tributária, que tanto já foi referida, mas que ainda não foi explanada, deve-se fazer um parêntese explicativo no trabalho a fim de dissolver dúvidas. A igualdade, sob uma perspectiva matemática, pode ser numérica: por exemplo, A e B pagam 10 reais de imposto, embora A tenha capacidade contributiva de 1000 reais e B tenha capacidade contributiva de 300 reais; ou proporcional: por exemplo, A paga 10 reais e B paga 3 reais, possuindo a capacidade contributiva já exemplificada. No primeiro caso, há igualdade numérica, mas há desigualdade proporcional; no segundo caso há desigualdade numérica, mas há igualdade proporcional. Mas o que é igualdade em si? Qual deve ser o critério aplicado no direito tributário quando se fala em igualdade? Deve-se referir à obra de Humberto Ávila, provavelmente o jurista brasileiro que mais focou esforços em definir este princípio geral do direito, seus desdobramentos e seu reflexo no Direito Tributário:

A igualdade é uma relação entre dois ou mais sujeitos em razão de um critério que serve a uma finalidade. Quando se comparam sujeitos, esses critérios são necessariamente em razão de uma medida: os sujeitos podem ser iguais com relação à idade que têm, ao salário que ganham, ao patrimônio que possuem, ou em razão da receita bruta auferida no ano

[...]

Vale dizer, a igualdade, enquanto dever de tratamento igualitário, só surge quando, para alcançar determinada finalidade que deve ser buscada, os sujeitos são comparados por critérios que, além de serem permitidos, são *relevantes* e *congruentes* relativamente àquela finalidade.⁴⁵

Ainda sobre a igualdade e sua multiplicidade de significados, escreve:

⁴³ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. pp. 1100-1101

⁴⁴ Um dos objetivos fundamentais da República, listados no art. 3º da CF, é a redução das desigualdades sociais; deste modo, um tributo que fosse contra estes princípios fundamentais seria contrária à Constituição.

⁴⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008. pp. 40-42

A igualdade pode funcionar como regra, prevendo a proibição de tratamento discriminatório; como princípio, instituindo um estado igualitário como fim a ser promovido; e como postulado, estruturando a aplicação do Direito em função de elementos (critérios de diferenciação e finalidade da distinção) e da relação entre eles (congruência do critério em razão do fim).⁴⁶

Analisando o tema desta perspectiva, tem-se que, em primeiro lugar, é preciso definir a finalidade da norma. A finalidade no caso do Imposto de Produtos Industrializados é a arrecadação, e sendo um imposto, sua dimensão econômica é dada pela materialidade da operação que é considerada a hipótese de incidência, logo, o critério utilizado para o IPI deve ser o da capacidade contributiva objetiva.

Deste modo, a seletividade, como técnica de imprimir caráter pessoal aos tributos indiretos, deve ser pautada por buscar gravar progressivamente a renda, partindo da capacidade contributiva de modo que aqueles que já excederam o mínimo social possam custear a coletividade por meio da compra de mercadorias menos essenciais. Como visto anteriormente, foi implantado com o sentido de essencialidade apurada pela flexibilidade da demanda como na Lei de Engels, que possui os seguintes cânones:

- a) A parcela da renda gasta com alimentação aumenta numericamente, mas decresce proporcionalmente na medida em que a renda aumenta;
- b) A parcela gasta com moradia cresce proporcionalmente ao aumento da renda, se mantendo proporcionalmente igual;
- c) A parcela gasta com outros produtos e investimentos tende a aumentar de acordo com o aumento da renda.

Este parece ser o ponto nevrálgico da questão e que demonstra o erro das correntes que consideram que a seletividade em função da essencialidade é o dispositivo no qual está concedido o poder ao legislador para utilizar o IPI como ferramenta da extrafiscalidade, ou como exclusão do critério de capacidade contributiva, quando na verdade ela consiste no método encontrado pelo constituinte de denotar capacidade contributiva objetiva em um imposto indireto de acordo com a categoria do bem.

Vejamos exemplares da doutrina que refletem tal pensamento, que é aqui considerado como equivocado:

Conforme já adiantamos, a extrafiscalidade se manifesta no IPI através do princípio da seletividade.

A regra que erige tal princípio em atributo inerente à exação ora considerada (art. 153, §1.º, I, da Constituição), longe de outorgar mera opção

⁴⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 101.

ordinário, comete-lhe um dever ao qual ele não pode furtar-se no desempenho de sua competência tributária.

Trata-se, assim, de verdadeiro “poder/dever”

[...]

Daí por que, segundo tal égide, ele vem sendo utilizado como instrumento de ordenação político-econômica, seja favorecendo a realização de operações havidas por necessárias, úteis ou convenientes à sociedade, seja dificultando, por meio de incidências mais pesadas, a prática de outras, que não se mostrem capazes de ir ao encontro do interesse público.

É por isso que, em algumas operações com produtos industrializados supérfluos, a alíquota há de ser extremamente elevada e, em outras, não deverá haver incidência, ou, então, estas somente poderão situar-se em patamares bastante modestos.⁴⁷

No mesmo sentido, se expressa José Eduardo Tellini Toledo:

Diferentemente da finalidade da maioria dos tributos, que são utilizados como instrumento de arrecadação fiscal, o IPI, face ao disposto no artigo 153, § 3º, inciso I, da Constituição Federal, que determina que esse imposto será seletivo em função da essencialidade do produto, apresenta-se como instrumento de extrafiscalidade. Este, nas palavras de ROQUE ANTONIO CARRAZA se caracteriza pelo emprego dos meios tributários para fins não-fiscais, mas ordinatórios, ou seja, para disciplinar comportamento de contribuintes, induzindo-os a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, em face do disposto no artigo 153, §3º, inciso I, da Constituição Federal, que determina que esse produto será seletivo, em função da essencialidade do produto.⁴⁸

Sendo assim, demonstra-se que são basicamente dois problemas os encontrados na doutrina ao analisar a seletividade em função da essencialidade como ferramenta extrafiscal:

- a) Considerar que capacidade contributiva seja uma questão extrafiscal;
- b) Considerar que a essencialidade do produto se refira a um juízo discricionário;

Quanto ao primeiro, já foram tecidas considerações anteriores e foi concluído que capacidade contributiva é um critério eminentemente fiscal. Em relação ao segundo, a base argumentativa já foi exposta, mas cabe melhor explicitação do problema.

Como já foi anteriormente dito, A partir da história do tributo pode-se identificar que a finalidade do instituto em questão era a de imprimir progressividade em função da capacidade contributiva aos tributos indiretos, tributando o consumo, em detrimento da tributação do capital, devido aos efeitos econômicos negativos que poderiam ser trazidos por uma tributação direta do capital frente a uma tributação indireta. Sobre isto, inclusive, versou

⁴⁷ BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Fundamentos do IPI**: (Imposto sobre Produtos Industrializados). São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. pp. 61-62

⁴⁸ TOLEDO. José Eduardo Tellini. **O Imposto sobre Produtos Industrializados**: incidência tributária e princípios constitucionais. São Paulo: Quartier Latin, 2006. pp 138-139.

Gilberto de Ulhôa Canto:

“1.6. O princípio da seletividade – que a vigente Constituição previu quanto ao imposto sobre operações de circulação de mercadorias e de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e comunicação – **consiste na variação de alíquotas do imposto em função da essencialidade dos produtos e serviços, de sorte que ele seja mais elevado de utilidades de uso suntuário ou consumidas por contribuintes de maior poder aquisitivo, e mais atividades essenciais, ou de uso generalizado.**

1.7. A seletividade das alíquotas nos impostos sobre o consumo ou nos que incidem sobre a circulação até a venda ao consumidor final, constitui excelente instrumento de taxação da renda consumida, que a doutrina moderna vem preconizando, em vez do gravame sobre a renda auferida ou poupada. Em verdade, a capacidade contributiva se mede pelos gastos dos contribuintes com bens de consumo. [...]

1.8. A tributação de renda consumida é considerada, pelos autores contemporâneos como a forma mais justa e racional de imposto, pois além de comportar, através do recurso a alíquotas seletivas, a cobrança de tributos segundo o padrão econômico-financeiro de cada contribuinte, **deixa livre de gravame a renda poupada, que deve ser canalizada para as atividades produtivas, cuja vocação é da iniciativa privada, não do Estado.**”⁴⁹ (Grifos do autor)

Ou seja, a ideia é que o IPI atue como complementar ao Imposto de Renda na tributação desta⁵⁰, pois se toda a capacidade contributiva fosse exaurida por uma tributação direta da renda, o Estado estaria por tolher a capacidade de investimento privado, estagnando a economia, gerando desemprego e indo contra todos os valores que estão postos em nossa Constituição.

Entretanto, o próprio Aliomar Baleeiro em outro livro admite que a questão da essencialidade seja um juízo discricionário⁵¹ do legislador ordinário; não obstante, a identificação da essencialidade à Lei de Engels denota que a essencialidade neste dispositivo se relaciona a um critério técnico, não totalmente discricionário, se há algo de discricionário é a fixação das alíquotas relativas às faixas de seletividade, não a mudança de produtos dentre as faixas de IPI⁵².

A pergunta que surge com a desmistificação da ideia de que a seletividade é o instituto constitucional que permite a utilização do IPI como ferramenta extrafiscal é: de onde vem

⁴⁹ CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Princípios Gerais Tributários. Cadernos de Pesquisas Tributárias: Princípios Constitucionais Tributários*. 18. v. São Paulo: Resenha. 1993. *apud* GONÇALVES, Fernando Dantes Casillo Gonçalves. *IPI – Inconstitucionalidades das Alíquotas Diferenciadas para os Produtos Fabricados com Materiais Plásticos – Extrafiscalidade Limitada – Impacto Ambiental não pode ser Admitido como Critério de Seleção. IPI: Aspectos Jurídicos Relevantes*. São Paulo: Quartier Latin. 2003. Pg. 100

⁵⁰ Conforme Adam Smith já havia anteriormente identificado, todo o imposto atinge uma parcela da renda, mesmo que indiretamente.

⁵¹ BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 17 ed. rev. e atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2010 p. 348.

⁵² Enquanto se está a utilizar o IPI fiscalmente

essa possibilidade?

É o que será analisado no próximo ponto.

2. EXTRAFISCALIDADE NO IPI E SEUS LIMITES

2.1. ENCONTRANDO A FONTE DA EXTRAFISCALIDADE NO IPI

A partir do momento em que se determina que a seletividade em função da essencialidade seja um critério de justiça fiscal para a imposição do IPI, e que na Constituição atual ele se coloca dentro dos objetivos do Direito Constitucional Tributário – não se tratando de extrafiscalidade propriamente dita – é cogente encontrar onde a extrafiscalidade está autorizada, seja explícita ou implicitamente na Constituição.

Em primeiro lugar, é preciso dizer que o IPI, tal como posto na Constituição de 1988, é verdadeiro imposto híbrido. Os impostos sobre o consumo, via de regra, são aplicados conforme uma certa diretiva comum ao redor do mundo: um imposto ordinário que incide sobre quase todas as mercadorias e que é de caráter módico, pretendendo arrecadar imposto baseado na amplitude da base arrecadatória e um imposto especial que serve à regulação do consumo e como ferramenta de indução. No Brasil, seja lá por quais interesses envolvidos, criou-se um imposto sobre a transmissão de mercadorias, que é o ICMS, que deveria preencher o espaço do imposto ordinário; e outro imposto incidente quando da industrialização, que é o IPI, que deveria preencher o local do segundo critério, mas também acaba incidindo em quase todas as operações, como se ICMS fosse, mudando apenas a materialidade, mas mantendo-se o ciclo econômico. É decorrência natural do sistema tributário brasileiro que, devido à contribuição decisiva de Alfredo Augusto Becker, Paulo de Barros Carvalho e Geraldo Ataliba, identificou os impostos de acordo com um único critério científico: a materialidade. Sendo assim, ao contrário de outros países onde se aplicam diversos critérios para a diferenciação dos impostos, a Constituição brasileira identificou dois momentos no mesmo ciclo econômico que acabam por influenciar no consumo e delegar cada um à competência de um ente federativo⁵³.

Deste modo, houvesse o Brasil adotado o modelo convencional de *value added tax*, ou *sales tax*, em conjunto com uma *excise tax*, teríamos que o IPI seria um imposto inteiramente extrafiscal, sendo utilizado apenas pelo governo para onerar excessivamente aqueles produtos que são de caráter prejudicial. Ocorre que se preferiu complicar o sistema, e o IPI acabou

⁵³ Ainda existiria um terceiro se fosse considerado o ISS quando há industrialização por encomenda, mas para fins desta análise, ele será deixado de lado.

como imposto quimera, que convive com os dois regimes, como pode ser observado ao analisar as leis que instituíram o mesmo. Primeiro, a Lei nº 7.798/89 que estipulou o regime diferenciado para bebidas alcoólicas:

Art. 1º. Os produtos relacionados no Anexo I desta Lei estarão sujeitos, por unidade, ao Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI fixado em Bônus do Tesouro Nacional – BTN, conforme as classes constantes do Anexo II.

§ 1º *omissis*

§ 2º O Poder Executivo, **tendo em vista o comportamento do mercado na comercialização do produto**, poderá:

a) aumentar, em até trinta por cento, o número de BTN estabelecido para a classe;

b) **excluir ou incluir outros produtos no regime tributário de que trata este artigo;**

c) manter, temporariamente, o valor do imposto, ainda que alterado o valor do BTN;

d) estabelecer que o enquadramento do produto ou de grupo de produtos se dê sob classe única.

§ 3º. Para os produtos cujos preços de venda estejam sob o controle de órgão do Poder Executivo, a conversão do valor do imposto em cruzados novos, após o seu enquadramento na forma desta Lei, será feita com base no valor do BTN na data de início de vigência do reajuste do preço de venda. (Grifos nossos)

Utilizando-se da prerrogativa contida na alínea b do §2º do art. 1º da Lei nº 7.798/89, o Presidente Fernando Henrique Cardoso incluiu o cigarro dentre os produtos sujeitos a este regime por meio do Decreto 3.070/99, sendo efetuadas diversas mudanças legislativas, até a consolidação atual da legislação do IPI no Decreto nº 7.212/2010.

É um regime que escapa às regras ordinárias, e serve ao uso do IPI para meios ordinatórios, sendo inclusive possível a inclusão de novos produtos neste regime.

Voltando à análise constitucional, o art. 153, §1º estipula que o Poder Executivo, atendendo aos limites estipulados em Lei, pode alterar as alíquotas, dentre outros impostos, do IPI. Por estar no mesmo rol de impostos que são tradicionalmente utilizados como ferramentas de controle econômico, considerou-se que o constituinte de 1988 pretendia estender a disciplina dos outros tributos ao IPI.

A barreira a este entendimento é o fato de o CTN ter expressa determinação quanto ao

uso do II⁵⁴, do IE⁵⁵ e do IOF⁵⁶ para fins extrafiscais, o que não ocorre com o IPI. O argumento que pode derrubar esta tese é que o CTN é meramente tautológico ao repetir o que já havia sido introduzido na Constituição com a EC 18/65, que à época previa apenas a possibilidade de se aumentarem esses três outros impostos para ajustá-los à política monetária do país. Sendo assim, a inclusão do IPI no mesmo parágrafo dos anteriores sem a determinação do objetivo da delegação da competência pode ser entendida como simples adição deste imposto ao rol de impostos da União cabíveis de manipulação, em nome da política econômica. Tal ideia é plausível, mas não é a única motivação da outorga deste poder.

Coaduna com esta posição o art. 4º do Decreto-Lei 1199/71, que versa:

Art 4º O Poder Executivo, em relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados, **quando se torne necessário atingir os objetivos da política econômica governamental, mantida a seletividade em função da essencialidade do produto, ou, ainda, para corrigir distorções**, fica autorizado:

I - a reduzir alíquotas até 0 (zero);

II - a majorar alíquotas, acrescentando até 30 (trinta) unidades ao percentual de incidência fixado na lei;

III - a alterar a base de cálculo em relação a determinados produtos, podendo, para esse fim, fixar-lhes valor tributável mínimo.

É de vital importância notar a diferença entre os dois:

a) O regime de tributação do cigarro e da bebida elenca como critério e motivação das mudanças na carga tributária a mudança de comportamento do consumo, e não refere a seletividade em função da essencialidade como critério aplicável à situação. É claro exemplo de utilização do imposto com fins de extrafiscalidade proibitória;

b) O regime de tributação ordinário fala em política econômica (induzir comportamento e incentivar a economia), mas mantém a seletividade em função da essencialidade como critério, sendo ainda facultado um regime de exceção quando a mudança tiver como fim corrigir distorção. É claro exemplo de utilização do imposto com fins de extrafiscalidade indutiva.

Como se procurou demonstrar anteriormente, o critério de seletividade pela

⁵⁴ Art. 21. O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-lo aos objetivos da política cambial e do comércio exterior.

⁵⁵ Art. 26. O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-los aos objetivos da política cambial e do comércio exterior.

⁵⁶ Art. 65. O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-lo aos objetivos da política monetária.

essencialidade denota um aspecto técnico-econômico, não é mero juízo discricionário, sendo, por este motivo, desnecessária a ponderação ou definição de valoração da essencialidade como se fosse relacionada aos valores da população – o que tornaria o legislativo o terreno ideal para a realização da definição das alíquotas. Sendo assim, ao constatar que determinado produto, devido às mudanças sociais, está se dirigindo ao consumo pelas classes menos abastadas, ele deve ter suas alíquotas reduzidas ou até mesmo desgravadas dependendo da importância do produto. Um exemplo desta situação seria a popularização dos computadores pessoais: por volta do início dos anos 2000 os computadores eram considerados produtos supérfluos e típicos do consumo das classes mais abastadas. O *boom* da internet e a introdução destes equipamentos no dia-a-dia das empresas, entretanto, popularizaram a tecnologia, inclusive tornando o conhecimento básico de informática pré-requisito para a obtenção de emprego. Ficou claro que o produto deixou de ser supérfluo e tornou-se essencial, sendo prejudicial a qualquer pessoa a tributação excessiva sobre os computadores, pois limitava o acesso de pessoas de baixo poder aquisitivo a esta tecnologia, e aumentava ainda mais a diferença entre um cidadão menos favorecido economicamente e um cidadão abastado na disputa pela obtenção de vagas no mercado de trabalho. Por omissão do Poder Executivo, tal falha só foi corrigida em 2005 por meio da Medida Provisória 252, de 15 de junho de 2005 – conhecida como MP do Bem – que concedeu incentivos fiscais à produção e pesquisa de componentes digitais e auxiliou na inclusão digital.

Tal medida provisória, em sede de IPI, poderia ter o benefício fiscal concedido por via de Decreto, pois significaria mero exercício da competência tributária de acordo com o art. 153, §1º, por escolha do Presidente; entretanto, ela foi implementada por meio de Medida Provisória para comportar um pacote de benefícios fiscais, mais amplo.

Encontrada a fonte deste poder, é necessário estipular os limites do seu exercício de modo a integrá-los com o sistema constitucional brasileiro.

2.2. MODAIS DE ÔNTICOS, COMPETÊNCIA E LIBERDADE

Heidegger, certa feita, declarou que somente era possível filosofar em grego e em alemão. Talvez não seja totalmente correta essa assertiva, mas se há algo que deve ser reconhecido é a precisão com a qual os germânicos utilizam os verbos, e como os especificam, ainda mais quando se está falando de poder. Os verbos *poder* e *dever* da língua portuguesa se fragmentam em diversos termos. Na língua alemã o modo como eles são separados lança luzes sobre a questão da competência tributária e da extrafiscalidade.

Em primeiro lugar, existe o verbo *können*, que seria o equivalente ao verbo *poder*, mas no sentido de possuir capacidade para fazer. Por exemplo, dizer *sie kann Deutsch* significa dizer que ela tem capacidade/conhecimento necessário para falar a língua alemã.

Em segundo lugar, existe o verbo *dürfen*, que seria o correspondente ao verbo *poder*, mas no sentido de possuir permissão para tal. Por exemplo, dizer *sie darf Deutsch sprechen* significa dizer que ela tem a permissão de falar a língua alemã.

É interessante notar a diferença. Um caso clássico seria uma Lei que diz “todos podem ir à lua”. A Lei por si só não faz as pessoas capazes de ir à lua (*können*), mas sim as permite a ida, se elas forem capazes de ir por si mesmas (*dürfen*).

Também se pode estruturar um exemplo inverso. Dizer que você pode matar alguém com uma arma, na língua portuguesa, pode significar que é permitido matar ou que você é capaz de fazê-lo. Como no sistema jurídico brasileiro é proibido matar, então não se pode considerar que é permitido, mas sim que é possível (*können*).

A importância de entender essa diferença vem do método pelo qual a ideia da extrafiscalidade surge. Como anteriormente foi dito, o tributo é um dos muitos fatores que influem na equação de eficiência que é realizada, via de regra, pelos economistas antes de decidirem o que fazer. Ocorre que a economia política descobriu que o Estado *poderia* influir na economia por meio do tributo, cuja dimensão é controlada pelo Estado. Entretanto, esta constatação denota um *können*, não um *dürfen*.

Para prosseguir no estudo, é importante referir brevemente que existem duas espécies de legalidade. A primeira é a legalidade clássica, aplicável à pessoa de direito privado, que possui duas dimensões:

- a) Tudo que não é proibido é permitido;
- b) Somente pode haver restrição à liberdade por meio de Lei.

A segunda é a chamada legalidade cerrada, que é aplicável às pessoas de direito público, que possui duas dimensões:

- a) Tudo que não é permitido é proibido;
- b) Somente pode haver outorga de poder mediante Constituição ou Lei.

Ou seja, se para o particular *können* é *a priori* significado de *dürfen*, podendo ele ser limitado por Lei, para o público o *können* a princípio não significa *dürfen*, devendo ser encontrados no sistema os usos permitidos.

Deste modo, tem-se que foi concedido ao Poder Executivo o poder de majorar as alíquotas, sem que fossem explicitados os fins a serem alcançados com este instrumento. Assim, correria o Executivo o risco de possuir um poder inócuo, pois não poderia exercê-lo

sem possuir os limites.

Neste ponto existe outra distinção de modais deônticos alemães a fazer. O verbo *dever* também pode ser decomposto em dois verbos alemães: *müssen* e *sollen*. O *müssen* está ligado à necessidade de fazer algo, este algo é essencial e cogente. Quanto ao *sollen*, está ligado à recomendabilidade de fazer algo, pois foi emitida recomendação ou ordem para que este algo seja feito.

É importante notar a diferença bem tênue que há entre os dois. Um é um comando imperativo, o outro é uma questão de obrigação, mas não a única. Quando passamos ao capítulo da Ordem Econômica na Constituição, o art. 170 elenca princípios da ordem econômica, que são os fundamentos para a organização da mesma. Tais princípios, entretanto, são configurados como *müssen*, não como mero *sollen*. O que ocorre é que tais princípios⁵⁷ aparecem sem os meios à sua concreção. É relevante perceber, entretanto, que alguns desses princípios constituem respeito a algo já existente⁵⁸, e outros, em relação a algo a ser construído⁵⁹. Aquilo que deve ser buscado constitui o limite externo da atuação, sendo aqueles princípios relativos a coisas existentes os limites internos da atuação. Isto se coaduna com uma visão de competência tributária como um quadro.

A imagem abaixo auxilia na compreensão do fenômeno, mas não o exaure:

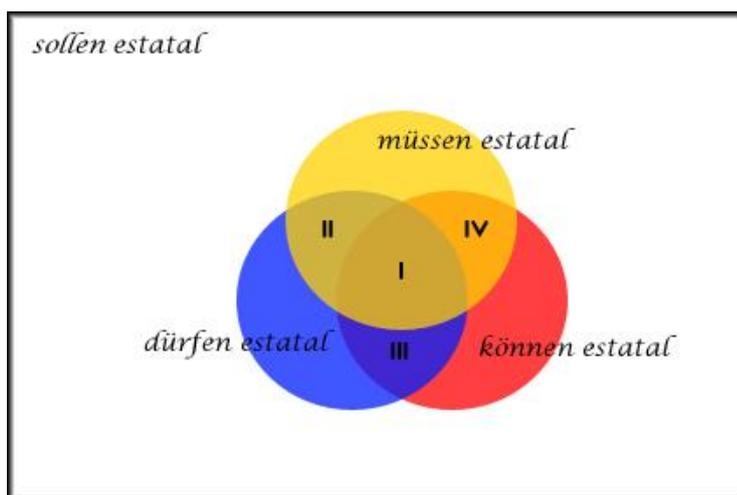


Figura 2 - Representação da inter-relação dos modais deônticos

O *sollen* é o mais amplo, são todos os parâmetros de atuação que o estado possui. Somente há perfeita competência quando o *müssen*, o *dürfen* e o *können* se alinham (I), pois é algo necessário, possível e permitido. Quando há intersecções das três características não há o

⁵⁷ Aqui entendidos como estado de coisas idealizado pelo constituinte, sendo princípios normativos que denotam conduta, embora não dotados de concretude à realização.

⁵⁸ Ex.: propriedade privada

⁵⁹ Ex.: redução das desigualdades regionais e sociais.

que se falar em inadequação da norma por contrariar o sistema⁶⁰. Quando se está no campo entre o *dürfen* e o *müssen* (II), mas não se possui *können*, ocorre o fenômeno da competência inócua, onde o estado tem o dever de fazer, tem a permissão de fazer, mas não tem capacidade. O exemplo maior disso atualmente é o campo da saúde, que não compreendido por muitos juristas gera diversas sentenças de eficácia quase que conjurativa de recursos. Quando se está no campo de intersecção entre o *dürfen* e o *können* (III), configura-se uma atuação do estado que, alinhada com os ideais do *sollen*, é adequada; entretanto, quando há um vazio de *sollen* neste campo, a atuação do Estado deve ser coibida pois tende a ser intromissão indevida do Estado no campo do particular⁶¹. Na intersecção entre *müssen* e *können* (IV), entretanto, é que surgem as grandes questões da extrafiscalidade indutiva.

Existe um dever do Estado de fazer um algo determinado⁶², sem possuir um meio definido – lembrando-se da ideia de legalidade estrita – para chegar a este fim. Entretanto, através de um dos meios que o Estado possui em seu controle, devido a seu poder, há a possibilidade de se atingir este fim. Uma questão neste campo levaria a uma petição de princípio: em se tratando do Estado, pode-se falar em poderes implícitos, ou todos os poderes devem estar taxativamente listados?

Diga-se possível aceitar a teoria dos *poderes implícitos*; estar-se-ia flexibilizando a competência em prol de um objetivo do Estado. Esta flexibilização, ainda assim, possui limitações.

Esta problemática ocorreria caso o tributo não possuísse previsão expressa para a utilização extrafiscal, o que não é o caso do IPI, que possui previsão legal de sua utilização de acordo com os três parâmetros distintos – fiscal, extrafiscal proibitório e extrafiscal indutório.

Quanto aos limites explícitos, no caso do IPI, estão os limites impostos ao próprio poder de tributar⁶³, a liberdade econômica, proteção da concorrência, os limites legais impostos à alteração de alíquotas, entre outros. Dentre os implícitos, podemos citar a proporcionalidade⁶⁴ e o respeito à materialidade do tributo⁶⁵.

Entretanto, antes de passar ao próximo ponto, é necessário analisar a questão da

⁶⁰ O *dürfen* pressupõe que se aja em conformidade com a estrutura jurídica, e a discussão passa a ser material.

⁶¹ Ex.: intervenção na economia é permitida, o estado possui o instrumento, mas não há necessidade da mesma, pois não há fim relevante a ser protegido.

⁶² Ex.: cuidar do meio ambiente.

⁶³ Veto ao confisco, anterioridade, igualdade, isonomia, entre outros.

⁶⁴ Reconhece-se que a proporcionalidade não é o limite em si, mas o modo através do qual serão flexibilizados os limites, e que a violação da proporcionalidade é sempre indireta, a violação em si é dos princípios lançados à ponderação pelo exame de proporcionalidade.

⁶⁵ Tanto no aspecto material em si quanto nos aspectos reflexos dele como o quantitativo.

liberdade dos indivíduos.

Cícero certa feita definiu liberdade como “o poder de fazer aquilo que a lei permite⁶⁶”. Tal frase pode ser conciliada com as definições acima expostas. A liberdade não é mera permissão, assim como não é mera capacidade, é conjunção dos dois. Deste modo, sendo intersecção entre os dois, pode-se representar a liberdade do indivíduo⁶⁷ com o seguinte esquema:

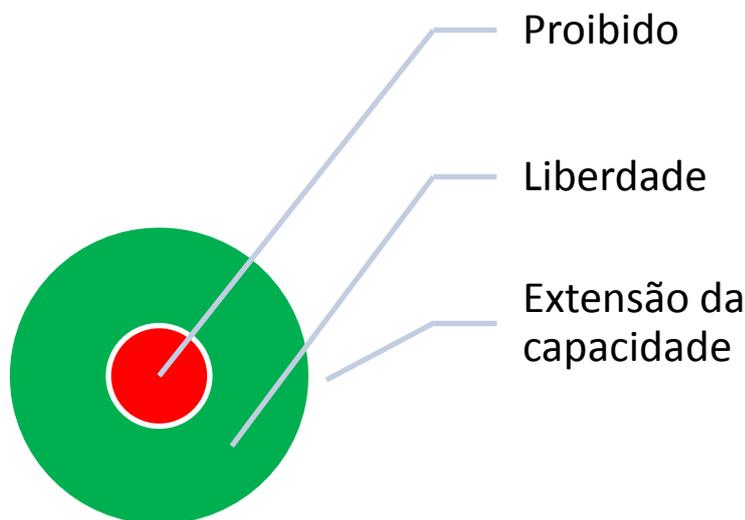


Figura 3 - Representação da liberdade

Deste modo, existem duas formas de restringir a liberdade: diminuir a capacidade (*können*) ou aumentar a proibição (*nicht dürfen*). Uma vez que o tributo retira uma parcela da capacidade econômica do contribuinte, todo o tributo já representa uma limitação da liberdade. Tendo em vista que o mínimo existencial é o mínimo para que se comece a se exercer uma liberdade, isso significa dizer que a liberdade aumenta na medida em que aumenta a capacidade contributiva, e é restringida na medida em que esta é constringida pela tributação. Neste ponto, a extrafiscalidade deve ser pautada pelo veto ao exagero, e deve passar por um exame de proporcionalidade.

⁶⁶ *Libertas est potestas faciendi id quod iure licet.*

⁶⁷ O quadro serve à representação apenas da liberdade relativa ao indivíduo, pois nem tudo que é proibido está dentro do campo da capacidade, apenas a proibição que restringe a capacidade do indivíduo.

2.3. LIMITES À UTILIZAÇÃO DA EXTRAFISCALIDADE NO IPI

O Imposto sobre Produtos Industrializados é um tributo e como tal possui limitações constitucionais e legais. O conceito de limitação em si é contraditório, pois pode significar tanto mera restrição quanto balizamento completo. Quando há uma regra que limita, ela deve ser aplicada completamente enquanto não houver contradição⁶⁸, entretanto, quando há princípios⁶⁹ em jogo não há como se livrar da ponderação e do ônus argumentativo que é inerente a estes⁷⁰. Contudo, quando tratamos de princípios ainda há um núcleo que nunca deve ser ultrapassado sob a pena de desvirtuarmos o Estado Democrático de Direito. Assim, embora algumas barreiras sejam claras, outras são turvas e a presente subseção procura ajudar na identificação destes limitadores e definição do núcleo intransponível, não obstante se reconheça que o esforço será muito mais exemplificativo do que exaustivo.

A diferenciação entre limite explícito e implícito se dá pela existência de dispositivo constitucional ou legal que expressamente vete a conduta, ou que imponha limites, enquanto os implícitos são resultado da junção de diversos dispositivos para a formação de um princípio.

2.3.1. Limites Explícitos

2.3.1.1. Seletividade em função da essencialidade

Como já foi exposto acima, a seletividade em função da essencialidade é técnica positivada na Constituição com o objetivo de tornar progressivo um imposto indireto, que originariamente era o Imposto do Consumo.

Algo que não foi acima tratado, entretanto, é o caráter dúplice desta seletividade, a partir do termo essencialidade, e como este instituto possui pelo menos duas normas devido a esse caráter. Em primeiro lugar, a essencialidade é atributo do que é essencial. Isso significa dizer que há um núcleo de essencialidade. Este núcleo essencial diz respeito ao mínimo existencial, não devendo ser gravados os produtos que sejam componentes deste grupo. Um exemplo básico deste grupo é o arroz, assim como todos os outros produtos da cesta básica. A

⁶⁸ Ex.: irretroatividade, anterioridade, impossibilidade de cobrar tributo sem lei.

⁶⁹ Ex.: Igualdade, proibição do exagero.

⁷⁰ ÁVILA, Humberto. Repensando o “Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular”.

partir deste mínimo existencial⁷¹, deve-se começar a gravar progressivamente as mercadorias, de acordo com a estatística de consumo de cada produto, de modo a gravar mais os produtos não essenciais consumidos pelas classes altas, e gravar levemente ou não gravar os produtos de consumo típico das classes mais baixas.

A importância de fazer esta diferenciação entre o núcleo da essencialidade e a gravação seletiva depois de ultrapassado o mínimo social é a de reconhecer que uma gravação extrafiscal indutória negativa ou proibitória que grave os produtos que compõem o mínimo existencial estará na verdade violando o sobreprincípio da dignidade da pessoa humana. Se os bens, entretanto, compõem a escala da não essencialidade, a gravação extraordinária, desde que justificada, não viola o núcleo do princípio da essencialidade, não desrespeitando por completo a regra de estabelecer alíquotas seletivas em função da essencialidade do produto, mas ferindo-a brevemente. O que não pode ocorrer, entretanto, é o constante uso perpetuado de alíquotas extrafiscais em determinados produtos essenciais, caso em que haverá a perversão da seletividade ordinária sob a justificativa da extrafiscalidade, uma vez que desconsiderará completamente, mesmo que para só alguns produtos, a seletividade em função da essencialidade.

Em suma, o primeiro limite explícito é o núcleo duro da seletividade em função da essencialidade, que é mero reflexo do sobreprincípio da dignidade humana na forma de proteção do mínimo existencial. Isto inclusive é notado ao referenciar o que já foi acima dito, quando foi analisado o fundamento legal da extrafiscalidade indutória, onde era explícita a disposição de que deveria ser observada a seletividade em função da essencialidade quando fossem realizadas mudanças de alíquota com base em política econômica, o que já não era explícito quanto à utilização do regime de extrafiscalidade proibitória, pois é pressuposto que o tipo de produto alinhado neste regime não seja essencial.

2.3.1.2. Legalidade

Embora de obviedade quase autoevidente, é preciso relembrar que não se pode aumentar tributo sem que Lei estabeleça. Isto é desdobramento do princípio da legalidade, positivado no art. 5º, II⁷² em caráter geral e reforçado no art. 150, I, da CF⁷³. Sendo o

⁷¹ Como bem expõe Ricardo Lobo Torres em seu “O Direito ao Mínimo Existencial”, o mínimo existencial possui extensão além do mínimo biológico, é um mínimo ao exercício da liberdade. Tal mínimo possui uma dimensão positiva e uma dimensão negativa em relação ao estado. A dimensão negativa é a que importa ao direito tributário, vez que consiste na abstenção do estado de tributar o que componha o mínimo existencial sob pena de minar a condição mínima de exercício da liberdade.

⁷² Art. 5º *omissis*

pagamento de tributos uma obrigação jurídico-tributária, e não podendo ninguém ser obrigado a fazer nada senão em virtude de Lei, faz-se necessário que haja edição de Lei para que seja instituída tal obrigação.

Via de regra, a Lei exigida é Lei em sentido formal, ou seja, Lei que seja editada pelo poder legislativo seguindo o devido processo legislativo. Devido à disposição especial do art. 153, §1º, é permitida a manipulação da alíquota por meio de Lei em sentido material, ou seja, mero ato formal que possua conteúdo normativo, mas que seja emitida por autoridade competente para tal – no caso, decreto do Poder Executivo.

É pertinente ressaltar que o aumento de tributo não se refere apenas ao aumento da alíquota, mas também ao aumento da base de cálculo do tributo.

2.3.1.3. Igualdade

O termo igualdade, em termos de Direito, possui dois aspectos: igualdade perante à Lei (igualdade formal ou isonomia) e igualdade na Lei (ou igualdade material). Neste caso, o Direito Tributário abarca os dois. Em primeiro lugar, estabelece uma igualdade de modo a tratar todos os contribuintes com a mesma obrigação de pagar tributo, mas também leva em consideração a igualdade material, que é tratar igualmente os iguais, e diferentemente os diferentes na medida de sua diferença⁷⁴.

É claro que a discriminação, quando ocorrida, deve possuir motivação e necessidade. A partir do momento em que a Constituição estipula que o critério de distinção é a essencialidade do produto⁷⁵, este deveria ser, *a priori*, o único critério de distinção. Entretanto, tendo em vista que a Ciência Fiscal não é composta apenas do Direito, mas também da Economia, é razoável entender que é possível, em se tratando de extrafiscalidade, utilizar outros critérios, desde que não os vetados pelo art. 150, II, a saber: ocupação profissional; função exercida.

Sendo assim, em não se tratando de discriminação quanto à profissão ou ocupação, e havendo necessidade, pode o Estado utilizar extrafiscalmente o IPI, desde que de forma

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

⁷³ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

⁷⁴ Critério de justiça proporcional, identificada por Aristóteles em *Ética a Nicômaco*.

⁷⁵ Como explicado anteriormente, o termo essencialidade, como elemento intelectual que serviu à criação da lei, é de caráter econômico e relacionado à abrangência do produto na cadeia de consumo, não ao conceito filosófico da palavra. A essencialidade como termo filosófico está relacionada com o núcleo duro da essencialidade, que é desdobramento do sobreprincípio da dignidade da pessoa humana, e pode servir à inclusão de bens na lista de bens desgravados, mas não à retirada sob a justificativa de superfluidade.

critérioria. Se for concedido um benefício fiscal, por exemplo, ele deve ser estendido a todos os contribuintes que estejam na mesma posição em relação à finalidade buscada. Por exemplo: é permitido ao Estado conceder um benefício fiscal limitado a uma empresa que está se instalando em uma área, embora outra empresa concorrente já tenha lá se instalado há muito tempo e não seja abarcada pelo benefício, desde que a finalidade seja tentar reestabelecer o equilíbrio econômico proporcionado pela concentração do mercado, e se o benefício fiscal for utilizado para incentivar a instalação por acelerar a chegada ao ponto de equilíbrio econômico da empresa, mas não pode ser utilizada para auxiliar a empresa nova a executar práticas anti concorrenciais contra a empresa já instalada naquele local, pois a Lei estaria promovendo desigualdade de oportunidades.

A questão da legitimidade do fim é exterior à igualdade, mas também é importante na discussão, sendo, entretanto, limite implícito e estando sujeito ao exame de proporcionalidade.

2.3.1.4. Segurança jurídica

“A segurança jurídica é a certeza do passado e a previsibilidade do futuro”⁷⁶. Tal disposição pode ser confirmada pela leitura do art. 150, III da CF. A certeza do passado é dada pela irretroatividade; ainda mais na extrafiscalidade quando o objetivo da tributação é induzir ou proibir comportamento.

O caráter de previsibilidade do futuro possui um aspecto explícito – a anterioridade – e um implícito – proibição do exagero. Quanto à anterioridade, o IPI está sujeito apenas à anterioridade nonagesimal, não podendo esta ser ignorada em nome da extrafiscalidade, como restou recentemente confirmado por julgamento do STF no caso do aumento de alíquota do IPI para carros importados⁷⁷.

Existe outro ponto relacionado à irretroatividade, entretanto, acerca do qual o STF não merece tantos elogios: a definição de quando é considerado protegido o evento jurídico-tributário dos efeitos da Lei nova⁷⁸. A posição já consolidada do STF vai ao sentido de que a data a ser considerada ao estipular a alíquota aplicável à operação de importação, por

⁷⁶ PANDOLFO, Rafael. **Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade - proferida em ADIN e ADC - em cada etapa da relação de crédito e de indébito tributário**. São Paulo: PUC/SP, 2010. Tese (Doutorado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2010.

⁷⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar em Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 4.661**. Relator(a): Marco Aurélio. Acórdão em 20.10.2011, DJ 28.10.2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 20 nov. 2011.

⁷⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 225.602**. Relator(a): Carlos Velloso. Acórdão em 25.11.1998, DJ 06.04.2001. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 17 nov. 2011.

exemplo, é a do desembaraço aduaneiro, vez que é o fato gerador posto na lei. Ocorre que este formalismo causa problemas quando o fenômeno da extrafiscalidade é posto na discussão.

Em primeiro lugar, a extrafiscalidade – seja proibitória ou indutória negativa – tem a finalidade de mexer com o comportamento. Sendo assim, é contraproducente fazer com que a mudança extrafiscal tenha sua eficácia definida pelo dia do desembaraço aduaneiro, quando a compra em si – que é o comportamento visado pela mudança – já ocorreu. O efeito desta posição do STF viola completamente a ideia de segurança jurídica como certeza do passado, permitindo eficácia meramente fiscal à medida extrafiscal.

Os efeitos desta jurisprudência podem ser sentidos nas ações do governo em relação à importação de automóveis com aumento da alíquota do IPI utilizada como salvaguarda contra a invasão de carros estrangeiros a preços de mercado menores que os internos. Por ser o momento do desembaraço o definidor da alíquota mesmo para impostos aplicados extrafiscalmente, o governo brasileiro está planejando dilatar ao máximo o tempo de liberação das mercadorias para atrasar o desembaraço e enquadrar os carros importados na nova alíquota⁷⁹.

2.3.1.5. Proibição do excesso

Outro limite importante ao poder de tributar, seja ele regular ou extraordinário, é o veto ao excesso. Ele possui um caráter dúplice: um explícito e outro implícito. O explícito é o disposto como regra na Lei que disciplina a competência para a mudança das alíquotas, que é o veto ao aumento acima de 30 pontos percentuais de uma única vez, podendo ser também compreendido como um modo de resguardar a segurança jurídica como previsibilidade do futuro.⁸⁰

É relevante destacar que este limite existe em todos os regimes, tanto o ordinário como no extraordinário. Quanto ao limite implícito que surge do veto ao exagero, é a análise que se empreende para apurar se o direito a ser mitigado pela limitação teve seu núcleo essencial violado.

⁷⁹ VILLAVERDE, João. **Governo quer evitar surto de importação de veículos**. Valor Econômico, 11 nov. 2011.

⁸⁰ Decreto-Lei 1199/71:

Art 4º O Poder Executivo, em relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados, quando se torne necessário atingir os objetivos da política econômica governamental, mantida a seletividade em função da essencialidade do produto, ou, ainda, para corrigir distorções, fica autorizado:

II - a majorar alíquotas, acrescentando até 30 (trinta) unidades ao percentual de incidência fixado na lei;

2.3.2. Limites Implícitos

2.3.2.1. Ordem econômica e intervencionismo

A Constituição de 1988 é uma Constituição atípica. Ela é extremamente analítica e vai além da tarefa básica de uma constituição ordinária que só comporta direitos fundamentais e delegação de competência. É curioso notar que entre os muitos excessos que a CF comete, está o de prever uma estrutura econômica ligada a uma política econômica, é um caso peculiar no mundo, onde uma questão política adentra o documento erigidor do Estado.

É facilmente identificável que a Constituição segue um modelo keynesiano de intervencionismo de Estado como a mão visível que recoloca o mercado nos trilhos, mas que não mexe com o mesmo a seu bel-prazer. O Estado deve intervir até o limite de estabelecer o mínimo de regulamentação possível para liberar o crescimento. Exemplo das políticas keynesianas é a presença de previsão constitucional de salário mínimo, coadunando com a ideia de que é pressuposta à sociedade de consumo a existência do poder de compra em todos os níveis, inclusive no nível daqueles que são os responsáveis pela produção. A exploração de atividade econômica pelo Estado, por exemplo, é restrita aos monopólios constitucionalmente constituídos e aos casos de segurança nacional ou interesse social.

O Estado atua como regulador da economia, cabendo a ele regulamentar e fiscalizar a atividade econômica. Tal disposição é polêmica, e mexe, entre outros, com os limites da livre-concorrência e do livre exercício de atividade empresarial. Existem duas ferramentas possíveis para o Poder Executivo proibir ou regular alguma substância na indústria: proibição mediante agência reguladora ou gravação tributária proibitória. A escolha de qual utilizar é uma escolha discricionária, e está submetida a um exame de proporcionalidade. Inclusive, a ideia de extrafiscalidade proibitória como meio de regulação legítima de uso de determinados materiais nasceu nos Estados Unidos com o *White Phosphorous Match Act* de 1912.

Em 1912 foi liberada – após pedidos formais das autoridades americanas clamando em nome do bem da população – pela empresa *Diamond Match Company* a fórmula de palito de fósforo que não necessitava de fósforo branco em sua composição. O fósforo branco era extremamente prejudicial à saúde, causando uma doença conhecida como *Phossy Jaw*, responsável por diversos problemas cerebrais e perda da mandíbula. Tendo em vista o surgimento de uma alternativa viável, o Congresso Americano, em vez de proibir expressamente o uso do mesmo, estipulou uma taxa proibitória que tornava extremamente

caro e inacessível o preço do fósforo branco, retirando sua única vantagem em relação à nova fórmula. É importante ressaltar, entretanto, que a jurisprudência americana era extremamente benevolente com a extensão dos poderes dos impostos, tendo sido inclusive admitido que “o poder de tributar envolve o poder de destruir⁸¹”, embora ressaltasse que o abuso de poder de tributar levaria à revolta popular e perda da autoridade do Estado. Na prática, é o mesmo que dizer que a jurisprudência americana não era contrária à instituição de tributos que não respeitassem a proporcionalidade nos tributos indiretos⁸², desde que o efeito extrafiscal buscado pelos mesmos fosse de competência do ente federativo em questão. Entretanto, o *White Phosphorous Match Act* passa por um teste de constitucionalidade e proporcionalidade no Sistema Constitucional Brasileiro, pois em primeiro lugar havia um fim legítimo a ser protegido (saúde dos trabalhadores e cidadãos); o meio era adequado à promoção do fim; a limitação é necessária pois em relação à outra opção (proibição total), há menos restrição aos direitos; e a medida é proporcional, pois a promoção de saúde dos trabalhadores e dos cidadãos é mais valiosa que o interesse econômico do empresariado, que ainda poderá desenvolver a atividade com método alternativo que somente terá impacto econômico, constituindo uma enorme majoração na qualidade de vida por uma pequena restrição na atividade econômica.

Esse exemplo foi utilizado como paradigma para demonstrar como a liberdade é passível de limitação por meio de extrafiscalidade proibitória no caso do IPI-Cigarro quando do julgamento no STF, caso que será discutido posteriormente⁸³.

Quando a Constituição fala em livre concorrência como princípio da ordem

⁸¹ “*That the power to tax involves the power to destroy; that the power to destroy may defeat and render useless the power to create; that there is a plain repugnance, in conferring on one government a power to control the constitutional measures of another, which other, with respect to those very measures, is declared to be supreme over that which exerts the control, are propositions not to be denied. But all inconsistencies are to be reconciled by the magic of the word CONFIDENCE. Taxation, it is said, does not necessarily and unavoidably destroy. To carry it to the excess of destruction would be an abuse, to presume which, would banish that confidence which is essential to all government.*”

“*But it is said that a right to tax, in this case, implies a right to destroy; that it is impossible to draw the line of discrimination between a tax fairly laid for the purposes of revenue, and one imposed for the purpose of prohibition.*” em *McCulloch v Maryland*, quando se discute a possibilidade de um estado retirar notas de circulação através do poder de tributar. A Suprema Corte decidiu que apenas a União poderia estabelecer este tipo de imposto, pois o poder de destruir ou proibir por meio de tributo era implícito à competência, e a política monetária era de competência da União, mas que o Estado de Maryland era incompetente para estabelecê-la, pois o imposto irradiaria efeitos para fora de sua jurisdição.

⁸² “*The first answer to this is that the judicial cannot prescribe to the legislative departments of the government limitations upon the exercise of its acknowledged powers. The power to tax may be exercised oppressively upon persons, but the responsibility of the legislature is not to the courts, but to the people by whom its members are elected. So if a particular tax bears heavily upon a corporation, or a class of corporations, it cannot, for that reason only, be pronounced contrary to the Constitution.*” (*Veazie Bank vs Feno*, Wall. 533.)

⁸³ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. IPI sobre cigarros: temas constitucionais polêmicos. **IPI: temas constitucionais polêmicos.** Organizadores Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, Marcos Aurélio Pereira Valadão. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p 54

econômica, ela deixa implícita a ideia de que o Estado, em suas ações, não pode intervir na concorrência. É claro que é preciso entender que este princípio não é absoluto, podendo ser flexibilizado em nome da defesa do consumidor – quando o mercado sai de um estado de competição ideal, seja por constituição de monopólio, *trust* ou cartel, ou em nome do meio ambiente⁸⁴ – quando determinada substância empregada na produção ou determinado produto é prejudicial ao ambiente. Deste modo, é correto afirmar que, via de regra, o Estado, ao exercer seu poder de tributar sob o regime de extrafiscalidade indutória, não pode deixar este princípio de lado. Tomem-se dois exemplos para facilitar a análise: Televisão analógica x Televisão digital; Televisão LCD⁸⁵ x Televisão Plasma.

O primeiro demonstra um uso correto da extrafiscalidade indutória. O IPI sobre aparelhos televisores é de 15%, sendo que não há diferenciação entre as espécies. Ocorre que foi disposto que em 29 de Junho de 2016 serão interrompidas as transmissões no padrão analógico. Na prática, isto significa dizer que quem não houver trocado de aparelho até esta data não poderá assistir a transmissão de televisão. Tendo em vista que todas as fabricantes atuais de televisão estão produzindo modelos digitais, e que os modelos analógicos têm prazo determinado para acabar, e têm como única vantagem o preço, seria legítima a utilização de extrafiscalidade indutória, reduzindo a alíquota dos aparelhos televisores digitais até 0%, ou concessão de crédito prêmio às empresas que produzem esta tecnologia para que sejam estimuladas a produzir mais da digital e que deixem a produção dos modelos analógicos de lado, pois não se estará indo contra a livre concorrência, apenas se estará acelerando um ciclo econômico.

O segundo caso é mais delicado. Em determinados momentos da história da economia tecnologias antagônicas aparecem no mesmo período, é o que se costuma chamar “geração de tecnologia”. É comum para videogames, mercado atípico onde não há fungibilidade entre os consoles de entretenimento; ou com as mídias de armazenamento de dados, onde diversos produtores escolhem padrões novos diferentes até que um dos padrões vença a luta. No caso em tela, as televisões de Plasma e de LCD apareceram na mesma geração de tecnologia, empreendendo uma disputa em suas qualidades, uma verdadeira concorrência. Embora quase todos os principais fabricantes atualmente possuam modelos das duas tecnologias no mercado, alguns focam mais seus produtos no LCD, enquanto outros focam no Plasma. Havendo competição na mesma geração de tecnologia, não cabe ao Estado, através da

⁸⁴ O art. 146-A da CF, inclusive, permite à Lei complementar estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência.

⁸⁵ *Liquid Crystal Display*, ou tela de cristal líquido.

tributação ou qualquer outro meio, dirigir o mercado em favorecimento a uma das duas tecnologias⁸⁶, sendo impossível conceder um benefício fiscal a uma das duas tecnologias em detrimento da outra, faz parte da livre concorrência deixar que o mercado escolha quais as características de cada tecnologia concorrente são mais relevantes e promover a guinada comercial. Deve-se frisar, entretanto, que este conflito, no Brasil, pendeu favoravelmente aos televisores LCD, pela maior economia de energia e maior resistência do painel, embora os televisores de Plasma oferecessem melhor definição de imagem, contraste e fossem melhores para televisores de grandes dimensões.

Poder-se-ia, entretanto, conceder benefício, simultaneamente, a ambas as tecnologias sem estendê-lo aos televisores de tubos catódicos, que representam tecnologia ultrapassada e que tendem ao desaparecimento do mercado. Seria mera aceleração do ciclo econômico e benéfico à coletividade e à indústria.

Sumarizando a análise da ordem econômica: o Estado tem o papel de reestabelecer o mercado às condições de livre concorrência e de acelerar o desenvolvimento econômico, mas não pode dirigir a economia a seu bel-prazer sem motivo relevante, com ênfase no relevante, pois a simples existência de motivo não dá a legitimidade.

2.3.2.2. Proporcionalidade

A proporcionalidade é um postulado aplicativo de normas, sendo técnica de avaliação de atos (tanto exame prévio para a execução como exame posterior para avaliar o ato em si), através da qual frente à relação entre meios e fins se empreende um esforço para, a partir de três critérios, determinar se a medida é proporcional em relação ao fim que promove. Os critérios são: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito⁸⁷.

Adequação é uma análise de cunho eficaz, na qual avaliar-se-á se os meios em análise são capazes de promover a finalidade para a qual estão sendo empregados. A adequação é uma questão *a priori*, sendo assim, se for analisado posteriormente à aplicação do meio, a simples não obtenção do fim não torna o ato inválido; é preciso que o meio seja evidentemente inapto a produzir o fim, e que a conduta seja injustificável para que seja considerada inválida.

Necessidade é a comparação entre os meios em questão, de modo a escolher qual é o

⁸⁶ Não vale para todos os casos, o padrão de televisão, por exemplo, que é uma questão de compatibilidade e de padronização a nível nacional foi legitimamente escolhido pelo Poder Executivo no exercício de seu poder de controlar as telecomunicações.

⁸⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2004. pp.112-125

mais eficaz. A eficácia é uma proporção entre o nível de realização do fim e o nível de prejuízo aos direitos colaterais envolvidos na relação. Deste modo, quando ambos os meios possuem o mesmo nível de realização, é fácil escolher qual o mais eficaz, pois tudo dependerá simplesmente da constatação de quanto cada meio causará de restrição aos direitos. Quando forem variáveis, tanto o nível de realização e o de restrição, será necessário um exame de ponderação.

Proporcionalidade em sentido estrito é uma comparação entre as vantagens da promoção do fim e as desvantagens da utilização do meio. É uma questão complexa, e cairá necessariamente em juízo de valores, sendo difícil chegar a uma resposta única.

O exame de proporcionalidade pode ser representado em um fluxograma, no qual primeiro há o alinhamento dos meios propostos, a análise de adequação, a análise da necessidade dos meios considerados adequados para a escolha do mais eficaz e posterior definição se realmente vale a pena incorrer nas restrições de direitos em nome da promoção do fim. O esquema está demonstrado abaixo:



Figura 4 - Fluxograma do exame de proporcionalidade

2.4. CONSTRUINDO UM MODELO DE USO DA EXTRAFISCALIDADE NO IPI

Após feitas todas essas considerações acerca do tema, é necessário reunir todas as conclusões em um guia que auxilie a análise do fenômeno e sirva de ferramenta à crítica do entendimento atual.

Em primeiro lugar, o IPI é um imposto que possui três regimes: um fiscal, um extrafiscal proibitivo e um extrafiscal indutivo. É importante perceber que esta diferenciação é

irrelevante quando se está a aplicar a Lei tributária, mas é importantíssima ao analisar tanto a validade da Lei como ao criar a Lei em si, visto que os três regimes possuem parâmetros de atuação diferente, que serão analisados topicamente. Aqui serão elencados apenas os critérios que diferem nos regimes, geralmente questões prévias, que devem ser harmonizadas com as limitações anteriormente expostas.

Quanto ao regime fiscal, ele segue todas as regras ordinárias de tributação em conjunto com o regime específico de alíquotas do IPI. Tal regime de alíquotas é pautado pela seletividade em função da essencialidade, que como defendido anteriormente, é critério encontrado pelo constituinte para imprimir progressividade em um tributo sobre o consumo. A análise do regime fiscal do IPI não será empreendida mais profundamente, uma vez que não é o objetivo principal do trabalho.

2.4.1. Tributação Extrafiscal Proibitória

Acerca do regime extrafiscal proibitório, ele é um desdobramento do poder de polícia do Estado, seguindo os limites gerais do direito tributário, mas se desvinculando do regime ordinário do IPI. É relevante trazer à discussão a definição exposta no *caput* do art. 78 do Código Tributário Nacional:

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou a abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Os motivos pelos quais se pode agir no poder de polícia estão descritos taxativamente: interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina de produção e do mercado quando a atividade econômica for condicionada, tranqüilidade pública e respeito a direitos. O primeiro ponto a ser notado é o fato de o poder de polícia ser limitado a interesse público, não devendo o poder de polícia ser ativado para proteger o indivíduo de si mesmo, somente para proteger o interesse público de ação do indivíduo (proteção de relação interpessoal, não intrapessoal). Este critério é importante, pois limita significativamente muitas pretensões de tributação proibitória que têm sido defendidas em nível mundial, como tributação extrafiscal proibitória sobre produtos gordurosos, sobre produtos açucarados, e outros produtos que tenham somente relação com a saúde do próprio

indivíduo; o fato de isso incorrer em gastos posteriores com saúde por parte do Estado não é motivo suficiente para tributar estes produtos, pois quase tudo que ingerimos ou fazemos influencia na saúde, o poder de polícia e o Direito Tributário no sistema constitucional brasileiro não são os territórios corretos para se promover educação alimentar. Inclusive, se o argumento para a tributação desses produtos for a majoração dos gastos com saúde devido a essas condutas, o correto seria fazer incidir contribuição especial sobre o faturamento ou a renda bruta da empresa produtora do produto em questão, de modo a fazer com que a indústria, repassando os custos para os produtos, faça com que o consumidor contribua para seu tratamento de saúde sem induzir o comportamento e garante a destinação do recurso ao custeio da saúde. Passada a mensuração dos efeitos da conduta (transcendência do prejuízo individual) ainda deve haver pertinência com a ideia de poder de polícia e Estado Democrático de Direito.

O Estado Democrático de Direito cristaliza o princípio da legalidade como verdadeira regra, não cabendo mitigação quando se está a falar de limitação a direitos fundamentais. A criação de obrigação de agir ou abster-se de agir deve ser instituída por Lei, em sentido formal. Ou seja, o presidente ao utilizar o IPI como ferramenta do poder de polícia, não cria a reprovabilidade de determinada conduta de modo a coibir sua prática por meio de tributo extrafiscal proibitório, ela deve vir de algo já existente, o Direito Tributário não define a mudança da sociedade, ele é instrumento da sociedade para auxiliar na mudança já definida anteriormente.

Vencida a ideia de quais situações podem ensejar a utilização de um tributo como ferramenta extrafiscal proibitória, a discussão deve passar a um segundo ponto, que é a compatibilidade de um regime extrafiscal proibitório com a figura de um imposto. Para tanto, é primeiro necessário voltar-se à teoria geral do Direito Tributário e definir o que é um imposto.

Alfredo Augusto Becker, ao lecionar que o único critério científico passível de distinguir imposto de taxa é a base de cálculo, estabelece que “a regra jurídica tributária que tiver escolhido para base de cálculo do tributo *um fato lícito* qualquer (não consistente em serviço estatal ou coisa estatal), terá criado um imposto” (grifo do autor).⁸⁸

Complementar a esse entendimento é a constatação de Ataliba, que define imposto como “tributo não vinculado, ou seja, cuja h.i. consiste na conceituação legal dum fato qualquer que não se constitua numa atuação estatal (art. 16 do CTN); um fato da esfera

⁸⁸ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p.405.

jurídica do contribuinte.”⁸⁹

A base de cálculo corresponde ao elemento principal da hipótese de incidência tributária. No caso do IPI, a materialidade do imposto é a industrialização de produto, sendo o aspecto temporal a saída do estabelecimento ou o desembaraço aduaneiro, ou seja, a relação jurídico-tributária começa a se formar quando há a industrialização, mas o evento torna-se fato apenas com a compleição de todas as situações descritas na hipótese de incidência. Esta base de cálculo não necessariamente precisa corresponder a uma grandeza monetária, mas deve ser passível de demonstrar o *quantum debeat* quando em conjunção com a alíquota⁹⁰. Outro ponto a ser considerado é que o tributo deve ser parcela da manifestação de riqueza, não sendo possível estabelecer um tributo que corresponda à totalidade do valor da operação, ou a quantia maior que ela, o que se torna ainda mais importante quando a alíquota é fixa, como no caso do regime de IPI extrafiscal proibitório, que importa um modelo de *excise tax*, onde o objetivo é exatamente dificultar o consumo.

Nos cigarros, por serem geralmente de valor pequeno, a tributação, embora pesada (estima-se que a carga tributária no cigarro após a última mudança legislativa seja de 72% a 81% do valor do produto)⁹¹ é pouco sentida; em outros casos, como o das bebidas alcoólicas, onde o preço é mais expressivo, o impacto é mais perceptível, embora a carga tributária sobre as bebidas alcoólicas seja menor que a do cigarro.

Por último, este regime não é compatível com as taxas, pois não é pago pelo exercício do poder de polícia, mas sim decorrência do mesmo.

2.4.2. Tributação Extrafiscal Indutória

O regime extrafiscal indutório é também decorrente do poder de polícia, mas na dimensão de controle da economia. Poder-se-ia dizer que a extrafiscalidade proibitória é focada exclusivamente no efeito do tributo sobre a microeconomia, enquanto a extrafiscalidade indutiva preocupa-se tanto com o efeito do tributo sobre a microeconomia quanto sobre a macroeconomia. Um exemplo disso foi o Decreto 6.809/2009, que reduziu as alíquotas de diversos produtos (incluindo a redução a 0% para eletrodomésticos e carros populares), ele tinha como objetivo – em conjunto com outras medidas de investimento –

⁸⁹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 137.

⁹⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003. pp. 113-119.

⁹¹ Novo regime estipula alíquota fixa de acordo com a categoria, acrescida de alíquota *ad valorem* de 6%. (**Cigarro terá IPI maior e preço mínimo de R\$ 3,00**. Valor Econômico. 23.08.2011. Disponível em <<http://www.valor.com.br>>. Acesso em: 19 nov. 2011.)

reduzir os efeitos da crise de crédito ocorrida nos Estados Unidos, que estava assolando toda a economia mundial. Não era uma questão de ciclo microeconômico, era uma medida com finalidade de alavancar a economia como um todo. Com o mesmo poder, poderia o Presidente aumentar as alíquotas dos produtos de consumo não essencial como medida para conter uma onda de consumo desenfreado que pudesse levar a uma crise de crédito devido à inadimplência posterior; embora o meio mais adequado para isto fosse mudança na alíquota do IOF em conjunto com aumento na taxa de juros básica.

Ainda há outra abordagem possível, onde se consideraria que a extrafiscalidade proibitória fosse a extrafiscalidade indutiva elevada aos limites do exagero.

Então, a primeira pergunta a ser feita é: há necessidade de realizar um intervenção estatal? Deve haver pertinência na concessão do benefício, bem como na majoração de alíquota quando se estiver utilizando o IPI como ferramenta extrafiscal indutória.

Em segundo lugar, deve-se perguntar: qual é a dose necessária? A medida extrafiscal indutória é um remédio para a economia, e como bem reporta Platão em Fedro sobre a metáfora do *pharmakon*: o remédio que cura é o mesmo que mata, depende da dose. Esta resposta não cabe à Ciência do Direito, mas sim à Economia; a Ciência do Direito apenas julgará se a medida econômica é ou não provida de juridicidade. Neste sentido, deve haver cumplicidade entre o jurista e o economista, pois o economista deve dar as alternativas e o jurista deve auxiliá-lo a moldar as opções ao sistema jurídico, de modo que não se utilize medida ilegal/inconstitucional ou ineficaz.

Quando se está a utilizar o IPI como ferramenta extrafiscal, deve-se tomar cuidado ao mexer com a alíquota de determinados produtos considerados essenciais, como os alimentos industrializados. Deve haver uma ponderação entre os valores incluídos na majoração da alíquota, deve haver fim de grande importância para flexibilizar a essencialidade destes produtos. Esta é a diferença entre uma imunidade implícita e uma imunidade explícita. A imunidade explícita é verdadeira exclusão do objeto ou pessoa do alcance da competência tributária.⁹² Se o alcance da materialidade do tributo é equivalente a X, e as imunidades são representadas por A e B, a competência tributária concedida ao legislador, representada por Z, é correspondente a $[Z = X - A - B]$; a imunidade implícita é uma imunidade que não está destituída de ônus argumentativo, talvez nem pudesse ser chamada de imunidade propriamente dita, pois não torna intocável o objeto, mas é uma proteção adicional que inverte o ônus argumentativo a seu favor, devido ao fato de ser decorrente de um sobreprincípio – a

⁹²CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007. pp. 196

dignidade da pessoa humana.

3. ANÁLISE DE CASOS ENVOLVENDO EXTRAFISCALIDADE NO IPI

Serão analisados dois casos: o primeiro é o caso de concessão de benefício fiscal de IPI a determinados estados da federação, o segundo é a inclusão do cigarro no regime legalmente instituído para as bebidas alcoólicas por meio de decreto.

O primeiro caso é o da concessão de redução da alíquota de IPI para o açúcar produzido nos estados do Rio de Janeiro e do Espírito Santo, e isenção para os produtores das regiões Norte e Nordeste, através da Lei nº 8.393/91, que foi julgada pelo STF, e que está sendo novamente trazida a julgamento devido à nova forma da concessão do benefício pela Lei nº 9.532/97, além de estabelecer uma alíquota de 18% para o produto.

O segundo caso é o da aplicação do regime de alíquotas fixas para o cigarro, que já foi tangenciado na AC 1.657, mas que está pendente de julgamento na ADI 4.061.

3.1. A EXTRAFISCALIDADE INDUTIVA E O CASO DO AÇÚCAR

Foi editada em 1991 a Lei nº 8.393. O ato normativo acabava com as políticas restritivas de comercialização do açúcar, fixava alíquota de 18% para as saídas de açúcar, além de conceder benefício fiscal de isenção aos contribuintes situados na área de atuação da SUDENE e da SUDAM, além de possibilidade de redução das alíquotas para os estados do Rio de Janeiro e do Espírito Santo. O teor pode ser visto abaixo:

Art. 2º Enquanto persistir a política de preço nacional unificado de açúcar de cana, a alíquota máxima do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI incidente sobre a saída desse produto será de dezoito por cento, assegurada isenção para as saídas ocorridas na área de atuação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste - SUDENE e da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia - SUDAM.

Parágrafo único. Para os Estados do Espírito Santo e do Rio de Janeiro, é o Poder Executivo autorizado a reduzir em até cinquenta por cento a alíquota do IPI incidente sobre o açúcar nas saídas para o mercado interno.

A Lei foi diversas vezes questionada por empresas de outros estados que buscavam a extensão do benefício, alegando:

- a) Violação do princípio da isonomia;
- b) Desvio da utilização do IPI, vez que intervenção estatal para corrigir desequilíbrio econômico deve ser resolvida por meio da CIDE.

c) Violação da seletividade em função da essencialidade;

O STF decidiu por diversas vezes pela improcedência dos argumentos, declarando constitucional o modo como foi utilizado o IPI extrafiscalmente. Como exemplo, pinçam-se os Agravos Regimentais nos Recursos Extraordinários 487.739-2/RS e 480.107-8/PR. As ementas são, respectivamente, as seguintes:

- Agravo regimental em recurso extraordinário.
 2. Imposto sobre Produto Industrializado (IPI). Operação relativa a açúcar de cana. Alíquota. Lei no 8.393/91. Constitucionalidade. Precedentes.
 3. Agravo regimental a que se nega provimento.

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DECRETO N. 420/92. LEI N. 8.393/91. IPI. ALÍQUOTA REGIONALIZADA INCIDENTE SOBRE O ACÚCAR. ALEGADA OFENSA AO DISPOSTO NOS ARTS. 150, I, II e § 3º, e 151, I, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. CONSTITUCIONALIDADE.

1. O decreto n. 420/92 estabeleceu alíquotas diferenciadas --- incentivo fiscal --- visando dar concreção ao preceito veiculado pelo artigo 3º da Constituição, norma-objetivo que define a redução das desigualdades regionais e o desenvolvimento nacional. Autoriza-o o art. 151, I, da Constituição.

2. A fixação da alíquota de 18% para o açúcar de cana não afronta o princípio da essencialidade. Precedentes.

3. A concessão do benefício da isenção fiscal é ato discricionário, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Executivo, cujo controle é vedado ao Judiciário. Precedentes.

Agravo regimental a que se nega provimento.

Para rebater as alegações, o STF delineou os seguintes argumentos:

- a) O princípio da isonomia pode ser relativizado quando há outros fins em jogo. No caso em tela o legislador estava agindo no sentido de fazer cumprir o disposto no art. 3º, III, a saber, a redução de diferenças regionais, que é elencado como um dos fins principais da República.
- b) O STF calou-se sobre o desvio da finalidade e da tese de que a CIDE seria o instrumento próprio para esse tipo de intervenção.
- c) Quanto à essencialidade, foi referido o posicionamento proferido nos Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 515.168-1 de Minas Gerais, onde o Ministro Cezar Peluso, na qualidade de relator, proferiu voto dizendo que o princípio da essencialidade diz apenas que não se pode estabelecer alíquota superior para determinado produto do que a alíquota estabelecida para produto menos essencial, e que o que se buscava era imunidade do produto. Também se enfatizou que a fixação de alíquotas era um juízo de oportunidade, sobre o qual não caberia controle judicial. Ademais, também foi exposto que essencialidade era um conceito não definido, ao que o Ministro Eros Grau opôs

manifestação para esclarecer que conceito não definido não é conceito.

Expostos os fatos e os argumentos das partes, passar-se-á à análise dos argumentos. Em primeiro lugar, a Lei estabeleceu a alíquota de 18% como máxima, e neste sentido cabe dizer que foi verdadeira proteção à alíquota do açúcar, vez que é mera barreira, não significando que o administrador deva sempre fixar a alíquota no máximo, ela deve ser alterada de acordo com a política fiscal buscada, logo, não há de se falar em violação em si da seletividade pela Lei. O que se pode levantar é se o Decreto 420/92, ao estabelecer as alíquotas no patamar de 18% incorreu em violação da essencialidade, vez que o açúcar é um produto de consumo difundido e presente significativamente na vida de todos os cidadãos, sejam eles ricos ou pobres, sendo ingrediente para os mais básicos alimentos, por exemplo: pão. Sendo a alíquota de 18% uma barreira intransponível, deve-se ter que o máximo só deve ser atingido em situações limítrofes de utilização extrafiscal do imposto, o que não parece ser o caso da época. O que se pretendia era aumentar ao máximo a diferença entre o Estado isento e o Estado não isento, é desigualdade na Lei para igualar na realidade. Se a dose era a adequada, assim como já foi dito, é uma resposta para os economistas.

Ocorre que o STF incorre em erro de premissa ao entender que o IPI é completamente extrafiscal, quando, de acordo com os argumentos anteriormente expostos, o imposto concilia um regime fiscal com a possibilidade de uso extrafiscal indutório ou proibitório. Devido a isso, a extrafiscalidade, por ser uso não ordinário permitido pela Constituição e por Lei, deve ser fundamentada, pois a utilização extrafiscal de tributo pressupõe um fim a ser atingido baseado em condições fáticas, sendo ambos passíveis de controle judicial por meio da proporcionalidade.

Um segundo ponto é que há regra constitucional que disciplina a possibilidade de a União instituir um imposto não uniforme para todos os Estados. É o art. 151, I, que possibilita à União conceder “incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócioeconômico entre as diferentes regiões do País”. Ou seja, há um veto com uma hipótese de flexibilização. Cabe analisar se há realmente um desequilíbrio sócioeconômico que justifique este benefício fiscal pontual. As Regiões Norte e Nordeste são historicamente atrasadas em termos de desequilíbrio sócioeconômico, bem como o Estado do Espírito Santo, mas o Estado do Rio de Janeiro (que possui atualmente o segundo maior PIB do país⁹³), sendo que à época – 1992 – já ocupava este posto, além de estar sempre acima da média de PIB *per capita*⁹⁴ do país. Sendo assim, pelo menos no que tange ao Rio de Janeiro, o benefício

⁹³ Dados do IBGE, disponíveis em <www.ibge.gov.br>. Acesso em: 21 nov. 2011

⁹⁴ CONSIDERA, Claudio Monteiro.MEDINA, Mérida Herasme. **PIB Por Unidade Da Federação:**

concedido é discriminatório e não possui fundamento aparente que justifique a concessão. Acerca da extensão da nulidade a ser declarada, poderia ser total ou parcial, dependendo do entendimento do STF; tendo em vista que os ares atuais daquele Tribunal apontam no sentido de restringir ao máximo os efeitos da nulidade, desde que não se desnature a finalidade da norma, é provável que a decisão fosse no sentido de apenas excluir o Rio de Janeiro do rol de estados beneficiados.

O caso da tributação do açúcar voltará a ser analisado no RE 592.145, mas agora se está a discutir a alíquota atual de 5% sobre o produto.

3.2. EXTRAFISCALIDADE PROIBITÓRIA E O REGIME DE TRIBUTAÇÃO DO CIGARRO

A Lei nº 7.798/89 estabeleceu regime diferenciado de tributação para as bebidas alcoólicas no IPI. Ao invés de recolher o imposto baseado em uma alíquota *ad valorem*, passou a ser recolhido sob o sistema de alíquota fixa. Tal regime, mistura de mecanismo de controle de venda de bebidas e de aumento do preço para desestimular fortemente o consumo, ressuscitou uma prática antiga de tributação que pretende aumentar artificialmente os preços. Afastando-se do mérito da pertinência de tal sistema, foi deixada brecha para que o poder executivo incluísse novos produtos neste regime, sem dispor sobre as condições para a inserção.

Passados dez anos da edição da Lei, o cigarro foi incluído no rol de produtos sujeitos ao regime especial antes restrito às bebidas alcoólicas, sendo classificado de acordo com classes, baseadas nas características físicas do cigarro e da embalagem.

Desde então, as alíquotas têm sido majoradas, até alcançar o regime atual onde além da alíquota fixa que possui o objetivo de manter um preço mínimo de R\$ 3,00 se paga uma alíquota adicional de 6% sobre o preço.

Anteriormente o que vigorava era um regime no qual o cigarro estava sujeito a uma alíquota de 330%, incidente sobre 12,5% do preço da venda de varejo – que é tabelada, visto que a venda do cigarro é controlada – o que fazia com que a alíquota fosse de aproximadamente 41,25 % do valor do produto.

O regime foi diversas vezes contestado sem sucesso em sede de controle difuso. O ponto alto da discussão até agora, entretanto, ocorreu na AC 1.657/RJ.

Após voto no sentido de prover o efeito suspensivo ao Recurso Extraordinário da

empresa *American Virginia* Indústria e Comércio Importação e Exportação de Tabacos Ltda., embasado na Súmula 547, de modo a garantir que a empresa pudesse continuar a operar.

O Ministro Cezar Peluso pediu vista para melhor analisar o caso, e elaborou voto exemplar onde delineia, mesmo que não explicitamente, a diferença entre a multa e o tributo extrafiscal proibitório, bem como a diferença entre o regime extrafiscal proibitório e o regime extrafiscal indutivo, muito embora pareça confundir os dois. A crítica fica em não identificar que o regime extrafiscal proibitório não advém da seletividade em função da essencialidade – que é critério fiscal, mas sim de um regime extrafiscal justificável, que se apropria da materialidade do tributo, mas relativiza os critérios ordinários do mesmo, sem por isso desconsiderar as garantias, como a não-cumulatividade, que é garantia do contribuinte, não critério de tributação. A citação de Luís Eduardo Schoueri⁹⁵ feita por Peluso deixa bem claro que extrafiscalidade em sentido estrito é a utilização do tributo sem a finalidade de simplificar ou distribuir equitativamente a carga tributária.

Ficou bem claro no julgamento (que acabou concluindo pela não concessão da medida cautelar por seis votos a cinco), que a maioria dos Ministros utilizou-se de argumentos axiológicos para justificar a não concessão da liminar baseando-se na reprovabilidade que o produto sofre devido aos seus prejuízos à saúde. Creio que foi acertada a não concessão, mas pelo argumento de que era desprovido de *fumus boni juris*, indo na linha argumentativa do parecer apresentado por Humberto Ávila, ao demonstrar que a sanção política seria incabível caso fosse mero descumprimento de obrigação tributária, entretanto o caso em liça demonstrava reiterado desrespeito pela legislação tributária e indícios de práticas anti-concorrenciais⁹⁶, que como pertinentemente destacou Cezar Peluso, levaram todas as concorrentes a se alinharem à Fazenda Nacional na cobrança de medidas especiais, como o fechamento da fábrica.

Voltando à discussão do uso extrafiscal do tributo em si, foi conhecida a ADI 4.061, interposta pelo PHS que defende a inconstitucionalidade do regime de alíquotas fixas em relação ao cigarro, alegando, sucintamente, que:

- a) Houve inconstitucionalidade na delegação por meio de Lei da competência para mudar o regime de tributação do produto, vez que importou em mudança da base de cálculo que é reservada a Lei em sentido formal.
- b) Violação do princípio da capacidade contributiva;

⁹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 32-33 *apud* STF, AC 1.657-MC/RJ. Relator Min. Joaquim Barbosa. p. 276.

⁹⁶ Foi apurado que apenas 2% do IPI devido fora pago.

- c) O regime adota pauta de valores, ficção que não é aceita no Direito Tributário;
- d) Violação do princípio da seletividade;

Tanto a AGU quanto a PGR emitiram pareceres no sentido de negar provimento à ADI. Assim como o IBEC – Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial – que foi admitido como *amicus curiae* na ação.

A SINDIFUMO, por sua vez, manifestou pedido de adesão à lide na figura de *amicus curiae*, defendendo a inconstitucionalidade dos Decretos que fixaram e perpetuaram a alíquota *ad rem* para o cigarro.

É importante, antes de manifestar-se acerca do caso, ressaltar que ele envolve uma forte disputa entre as grandes e as pequenas empresas do setor fumageiro, sendo que as grandes empresas são a favor do regime de alíquotas *ad rem*, vez que reduzem a diferença entre o valor dos produtos, enquanto as pequenas empresas defendem tributação *ad valorem* pois seus cigarros possuem preço menor. Além dessa briga de interesses, existe uma contenda de valores em questão: capacidade contributiva proporcional e concorrência x eficiência da fiscalização e baliza dos preços.

Analisando este conflito de valores, tem-se que o primeiro deveria ser o correto se o caso fosse de tributação fiscal, mas os fins envolvidos neste regime especial de tributação extrafiscal proibitória típica de *excise tax* fazem com que a balança penda para o lado da eficiência da fiscalização e baliza dos preços (que é diretamente ligada à eficiência do regime proibitório); sendo assim, aqui será tomado como privilegiado na argumentação o segundo conjunto de valores.

Passando à análise dos argumentos expostos:

- a) Foi arguida pelos defensores da constitucionalidade dos decretos que não é necessária a edição de Lei Complementar para a mudança da base de cálculo, e que a mesma poderia ser mudada por decreto. Foi inclusive defendido pelo IBEC que a base de cálculo em tributos sujeitos a alíquotas *ad rem* não precisa de Lei para sua implantação pois o que se faz é retirar a base de cálculo da equação. Tal argumento não prospera, pois é claro que houve mudança da base de cálculo, a qual antes era de percentual do preço de venda no varejo, e passou a ser referente às características físicas do produto. Sendo assim, a implantação do regime pode ser considerada como irregular, pois não pode Lei delegar a mudança de base de cálculo de tributo, que é competência a ser distribuída pela Constituição.

Outro argumento que corre contrário é o fato de a delegação ser imprecisa. É possível ao legislador abrir espaço discricionário ao administrador para enquadrar

mercadorias em determinados regimes, desde que especifique o limite desta delegação, sendo a função do administrador enquadrar o produto em termo aberto, o que não ocorreu no caso em tela, onde apenas foi determinado que era possível a inclusão de novos produtos no regime especial.

- b) Não ocorre, *prima facie*, violação do princípio da capacidade contributiva. Tem-se que a capacidade contributiva só se vê violada se for comprovado que a tributação está ultrapassando a exação e penetrando na área turva do confisco, uma questão de veto ao exagero. O fato de não ser utilizado o critério de capacidade contributiva objetiva ou de proporcionalidade se justifica pelo fato de o regime especial ser extrafiscal proibitório, prevalecendo outros valores como a eficácia da medida no exame de ponderação. Deve-se lembrar de que o tributo é indireto, sendo que a violação da capacidade contributiva é aferida ao observar o consumidor. Reputa-se que em alguns casos ocorrerá a violação da capacidade contributiva pelo fato de o cigarro ser um produto que gera vício e compulsão, quebrando as regras comuns de consumo, podendo um contribuinte de baixa renda acabar por deixar de comprar coisas essenciais, como pão, para que consiga manter seu vício, mas o objetivo da tributação é exatamente desestimular o fumo a ponto de futuramente proibir o consumo da substância, como bem identificou Alfredo Augusto Becker, em trecho anteriormente citado.
- c) Não se pode confundir o regime de alíquota *ad rem* com a prática de utilizar “pauta de valores”, o que ocorre é que a alíquota é fixa e não se adéqua proporcionalmente ao preço da mercadoria, sendo assim, não há utilização de ficção.
- d) Não há violação do princípio da seletividade, vez que ele se aplica apenas a produtos diferentes, dentro do mesmo gênero de produto, é possível que sejam estipuladas alíquotas diferenciadas de acordo com a finalidade da tributação, sendo a tributação extrafiscal proibitória, a seletividade se dará na medida do desestímulo visado pelo legislador, mantendo-se, no caso em questão, a seletividade de modo adequado.

Analisados os argumentos, fica claro que houve erro formal na aprovação do regime, mas havia legítimo interesse do Estado no seu exercício do poder de polícia – presença de interesse de saúde pública em jogo⁹⁷ – em agir deste modo, podendo ser corrigido o erro por

⁹⁷ Ressaltando que o cigarro é uma questão de saúde pública não pelo fato de muitas pessoas ficarem doentes por causa do fumo, mas sim pelo fato de o hábito de fumar ser lesivo não apenas ao fumante, mas

edição de Lei regular que incluía a tributação do cigarro no novo regime. A tributação não influi na concorrência, vez que o IPI é igual para todas as empresas, e outros tributos ainda são calculados de modo proporcional, sendo o fiel da balança na disputa. Deve-se ressaltar, ainda, que o regime recém-instituído combina as alíquotas *ad rem* para aumentar o preço do cigarro à alíquota *ad valorem* de 6% para denotar certa proporcionalidade matemática ao custo do produto, tendo em vista que quase 75% do valor de venda em varejo é tributo, sendo cerca de 41% equivalente a IPI.

àqueles que o cercam e acabam se tornando fumantes passivos. Se fosse uma questão apenas de problemas de saúde de grande parte da população sem haver extensão dos efeitos além do usuário do bem de consumo, seria uma questão de problema de saúde comum, não saúde pública.

CONCLUSÃO

As conclusões do trabalho são:

- a) Fiscalidade é o uso do tributo para a arrecadação com critérios de distribuição da carga tributária e/ou simplificação da estrutura tributária; extrafiscalidade é o uso do tributo com fins diversos dos fiscais, sendo indutórios quando o objetivo for influenciar comportamento, dentre as utilizações indutivas, a extrafiscalidade proibitória é a utilização indutória forçada a um limite que beira a proibição; a parafiscalidade é uma arrecadação com as mesmas regras da fiscalidade mas a arrecadação é desvinculada do orçamento e destinada a fins constitucionais específicos;
- b) Capacidade contributiva é a diferença entre a capacidade econômica e o mínimo existencial;
- c) O mínimo existencial em um Estado de Direito que possui como limitações ao poder de tributar o veto ao confisco e como princípio fundamental a dignidade da pessoa humana, deve ser considerado o mínimo social, que além do mínimo biológico inclui o necessário à manutenção do patrimônio e exercício da liberdade;
- d) A seletividade em função da essencialidade no IPI foi a forma encontrada pelo constituinte derivado em 1965, para implantar uma maior progressividade na tributação brasileira sem onerar demais a tributação da renda, que seria contraproducente por tolher a capacidade de investimento, o que seria maléfico ao desenvolvimento do país. O modo de implantar essa progressividade seria instituir um tributo que funcionasse de acordo com a Lei de Engels, desonerando aquilo que fosse essencial e tributando seletivamente bens não necessários na medida de sua não-essencialidade, refletindo o perfil de consumo, ao invés de impô-lo de acordo com a convicção de necessário ou supérfluo do legislador que ficaria com a prerrogativa de alterar discricionariamente as alíquotas de acordo com o necessário

para implantar a progressividade;

- e) A essencialidade deveria ser entendida a partir de uma análise econômica do consumo, e possuiria dois níveis: um primeiro concernente ao mínimo existencial que não denotaria capacidade contributiva e não deveria ser tributado; um segundo nível correspondente a bens não essenciais que denotariam capacidade contributiva objetiva a ser onerada progressivamente de acordo com a constatação da alocação dos bens nos perfis de consumo;
- f) A Constituição de 1988 acrescentou a permissão da modificação das alíquotas de IPI por meio de Decreto, e a legislação infraconstitucional permitiu a utilização do imposto como ferramenta extrafiscal;
- g) A legalidade a que está sujeito o Estado é a cerrada, sendo qualquer conduta proibida até a edição de Lei que permita a ação. A legalidade a que estão sujeitos os contribuintes é a ordinária, sendo qualquer conduta permitida até que seja editada Lei que a proíba;
- h) A liberdade é um espaço entre o que se é capaz de fazer e o que é proibido fazer, sendo possível restringir a liberdade tanto pela redução da capacidade como pela proibição do ato. A tributação extrafiscal proibitória restringe a liberdade pela via da redução da capacidade econômica;
- i) A extrafiscalidade deve observar o mínimo existencial, o princípio da legalidade, o princípio da igualdade, a segurança jurídica, a proibição ao excesso, a livre concorrência e a livre iniciativa e deve ser utilizado o postulado da proporcionalidade para definir se a medida é legítima;
- j) O tributo quando utilizado de modo extrafiscal proibitório deve ser utilizado de acordo com os preceitos constitucionais, e deve refletir a reprovabilidade da sociedade a uma conduta que cause dano ao interesse público, não à prática que seja prejudicial apenas ao indivíduo; se a conduta se demonstrar financeiramente onerosa futuramente para o sistema de saúde, o modo tributariamente correto de lidar com a situação é onerar o produtor ou vendedor do produto com uma contribuição que seja revertida para a seguridade social; a dose deve ser determinada por critérios econômicos;
- k) Ao utilizar o tributo de modo extrafiscal indutivo, o Poder Executivo deve ter cautela para não causar desequilíbrio ou promover a desigualdade. Caso algum produto de caráter essencial precise ter suas alíquotas majoradas por causas indutivas, é necessário um motivo extremamente relevante para afastar o

sobreprincípio da dignidade da pessoa humana cristalizado na proteção do mínimo existencial;

- l) A alíquota IPI do açúcar deveria ser baixa devido ao fato de ser componente de diversos alimentos básicos, um regime excepcional deve ser justificado. Os benefícios fiscais podem ser concedidos desigualmente se houver permissão constitucional para tanto, e se promoverem a igualdade;
- m) O cigarro foi incluído de modo processualmente indevido no regime de tributação das bebidas, embora seja razoável sua gravação proibitória se levados em consideração o nível de prejuízo e aversão que tal produto causa à sociedade.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. São Paulo: Martin Claret, 2006.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

ÁVILA, Humberto. Argumentação Jurídica e a Imunidade do Livro Eletrônico. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE)**, Salvador, n. 21. jan./fev./mar. 2010. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/rere.asp>>. Acesso em: 17 nov. 2011

_____. Repensando o “Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular”. **Revista Eletrônica Sobre A Reforma do Estado (RERE)**, Salvador, n. 11, set./out./nov. 2007. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/rere.asp>>. Acesso em: 17 nov. 2011.

_____. **Sistema Constitucional Tributário**, de acordo com a emenda constitucional n. 53, de 19-12-2006. 3 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

_____. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. atualizada

por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 17 ed. rev. e atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

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

BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Fundamentos do IPI: (Imposto sobre Produtos Industrializados)**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

CARDOSO, Laís Vieira. A Seletividade no IPI. **IPI: Aspectos jurídicos relevantes**. coordenação Marcelo Magalhães Peixoto. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

CARRAZA, Roque Antonio. BOTTALLO, Eduardo Domingos. IPI, seletividade e alteração de alíquotas. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 159. dezembro, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

CELLA, João Nelson, **Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI): Seletividade e Não-cumulatividade**. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br>>. Acesso em: 04 out. 2011.

CONSIDERA, Claudio Monteiro. MEDINA, Mérida Herasme. **PIB por Unidade da Federação: Valores correntes e constantes 1985/1996. 1998**. Disponível em: <www.ipea.gov.br>. Acesso em: 21 nov. 2011

GONÇALVES, Fernando Dantas Casillo. IPI – Inconstitucionalidade das alíquotas diferenciadas para os produtos fabricados com material plástico – extrafiscalidade limitada – impacto ambiental não pode ser admitido como critério de seleção. **IPI: Aspectos jurídicos relevantes**. coordenado por Marcelo Magalhães Peixoto. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 17. ed. São Paulo: Malheiros. 2004.

MELO, José Eduardo Soares de. IPI. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. coordenado por Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Saraiva, 2010.

PANDOLFO, Rafael. **Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade - proferida em**

ADIN e ADC - em cada etapa da relação de crédito e de indébito tributário. São Paulo: PUC/SP, 2010. Tese (Doutorado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2010.

PAWLOLW, Francisco. BOECHAT, Maria Elisa Bruzzi. MOURÃO, Môniva Alves de Abreu Oliveira. Seletividade da tabela de incidência do IPI. **IPI: temas constitucionais polêmicos.** organizado por Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, Marcos Aurélio Pereira Valadão. Belo Horizonte: Fórum. 2009.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. IPI sobre cigarros: temas constitucionais polêmicos. **IPI: temas constitucionais polêmicos.** organizado por Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, Marcos Aurélio Pereira Valadão. Belo Horizonte: Fórum. 2009.

TOLEDO, José Eduardo Tellini. **O Imposto sobre Produtos Industrializados: Incidência tributária e princípios constitucionais.** São Paulo: Quartier Latin, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial.** Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

WERNSMANN, Rainer. **Verhaltenslenkung in einem rationalem Steuersystem.** Tübingen: Mohr Siebeck, 2005.

XAVIER, Alberto. A Tributação do IPI sobre Cigarros. **Revista Dialética de Direito Tributário.** São Paulo: Dialética, n. 118, julho, 2005.

JURISPRUDÊNCIA REFERIDA

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 480.107.** Relator(a): Eros Grau. Acórdão em 03.03.2009, DJ 27.03.2009. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 20 nov. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 487.739.** Relator(a): Gilmar Mendes. Acórdão em 01.04.2008, DJ 18.04.2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 20 nov. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar em Ação Cautelar nº 1.657.** Relator(a): Joaquim Barbosa. Acórdão em 07.11.2007, DJ 30.11.2007. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 20 nov. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar em Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 4.661**. Relator(a): Marco Aurélio. Acórdão em 20.10.2011, DJ 28.10.2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 17 nov. de 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 225.602**. Relator(a): Carlos Velloso. Acórdão em 25.11.1998, DJ 06.04.2001. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 17 nov. 2011.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. *Supreme Court of the United States*. ***McCulloch vs Maryland, 17 U.S. 316***. Relator(a): John Marshall. Acórdão em feb. 1819. Disponível em: <<http://www.lexisnexis.com>>. Acesso em: 15 nov. 2011.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. *Supreme Court of the United States*. ***Veazie Bank vs Feno, 75 U.S. 533***. Relator(a): Saimon P. Chase. Acórdão em dec. 1869. Disponível em: <<http://www.lexisnexis.com>>. Acesso em: 15 nov. 2011.