

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

HENRIQUE BORBA OLDONI

EXTRAFISCALIDADE DO IPI APLICADA PARA AS BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS

São Paulo

2019

HENRIQUE BORBA OLDONI

Trabalho de Conclusão de
Curso apresentado como requisito para
obtenção do título de Bacharel no Curso
de Direito da Universidade
Presbiteriana Mackenzie.

ORIENTADOR: EDUARDO DE MORAES SABBAG

São Paulo

2019

HENRIQUE BORBA OLDONI

EXTRAFISCALIDADE DO IPI APLICADA PARA AS BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS

Trabalho de Conclusão de
Curso apresentado como requisito para
obtenção do título de Bacharel no Curso
de Direito da Universidade
Presbiteriana Mackenzie.

Aprovado em:

BANCA EXAMINADORA

Examinador: Dr. Eduardo de Moraes Sabbag

Examinadora: Dra. Irene Patrícia Nohara

Examinadora: Dr. Ana Flávia Messa

AGRADECIMENTOS

Muitos dias foram necessários para a realização deste trabalho, com pesquisas e estudos sobre esse tema que se demonstrou tão complexo com o passar do tempo, mas com tamanha relevância para os dias atuais.

De início, tenho que agradecer ao meu orientador, Mestre Eduardo Sabbag, por ter me auxiliado desde o início com a busca pelo tema a ser estudado, que não era esse inicialmente. Sua ajuda foi de grande valia para que pudesse encontrar o caminho para desenvolver com meus próprios esforços a realização desse trabalho.

Agradeço também aos meus pais, por me apoiarem e incentivarem desde o início da graduação. Foram longos cinco anos nessa rotina árdua para conseguir meu tão esperado diploma de nível superior em Direito. Mudanças que ocorreram repentinamente, fazendo com que nos adaptássemos à nova realidade.

Além disso, agradeço aos amigos que fiz ao longo desses cinco anos da faculdade. Muitos passaram pela minha vida, deixando sua marca, e entendo que o tempo de cada pessoa é diferente, cada um cumpre sua missão na vida do outro. Já alguns, espero levar para a vida inteira, ou até quando for permitido, nesta ou nas próximas vidas.

Por fim, quero agradecer também ao meu companheiro, Mayco Castro, por esses cinco anos juntos batalhando pela graduação. Sua companhia e auxílio me ajudaram a continuar nesse caminho tão difícil. Suas palavras me serviram de ensinamento para amadurecimento enquanto pessoa. Pretendo, se assim o for, continuar ao teu lado para os novos desafios que aparecerem nessa e nas próximas vidas.

RESUMO

O objetivo do presente trabalho é o estudo do Imposto sobre Produtos Industrializados e sua característica da extrafiscalidade, de incentivo ou desincentivo a comportamentos na sociedade, para as bebidas não alcoólicas, incluídas as bebidas açucaradas e os refrigerantes, e como o governo federal vem implantando e se vem implantando políticas públicas que atendam a essa extrafiscalidade, tendo em vista o aumento do consumo de refrigerantes pelas pessoas ao redor do mundo e atuação da Organização Mundial da Saúde para recomendar medidas que diminuam o consumo de refrigerantes. Para isso, analisam-se todos os aspectos do IPI e dos princípios a ele aplicados, principalmente o princípio da anterioridade nonagesimal e a possibilidade de alteração de suas alíquotas por meio de Decreto do Poder Executivo, devido ao fato de se tratar de um imposto regulador de mercado. A alta complexidade de uma intervenção no domínio econômico pelo Estado faz com que a extrafiscalidade encontre obstáculos para a sua concretização no atual contexto brasileiro.

Palavras-chave: Imposto sobre Produtos Industrializados. Extrafiscalidade. Bebidas não alcoólicas.

ABSTRACT

The aim of this paper is the study of the Tax on Industrialized Products and its characteristic of extrafiscality, of incentive or disincentive to behavior in society, for non alcoholic beverages, including sugary drinks and soda and how the federal government has been implementing the public policy, and if it has been implementing, to meet this extrafiscality, in view of the increase in the consumption of soda by people around the world and actions by the World Health Organization to recommend measures to reduce the consumption of soda. For this, we analyze all aspects of the TIP and the principles applied to it, especially the principle of nonagesimal anteriority and the possibility of changing its rates through Executive Decree, due to the fact that it is a regulatory tax Market. The high complexity of an intervention in the economic domain by the State makes extrafiscality obstacles to its implementation in the current Brazilian context.

Key words: Tax on Industrialized Products. Extrafiscality. Non alcoholic beverages.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	p. 07.
2. DIREITO TRIBUTÁRIO.....	p. 09.
2.1.Tributos.....	p. 10.
3. NORMAS JURÍDICAS: PRINCÍPIO E REGRA.....	p. 14.
4. LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR.....	p. 15.
5. PRINCÍPIOS EM ESPÉCIE.....	p. 17.
5.1.Princípio da Legalidade.....	p. 17.
5.2.Princípio da Anterioridade Tributária.....	p. 20.
5.3.Princípio da Irretroatividade da Lei Tributária.....	p. 23.
5.4.Princípio da Vedação ao Confisco.....	p. 26.
5.5.Princípio da Isonomia Tributária.....	p. 28.
5.5.1. Princípio da Capacidade Contributiva.....	p. 30.
6. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI.....	p. 34.
6.1.Aspecto Material.....	p. 35.
6.2.Aspecto Pessoal.....	p. 36.
6.3.Aspecto Quantitativo.....	p. 40.
6.4.Aspecto Espacial.....	p. 42.
6.5.Aspecto Temporal.....	p. 42.
7. SELETIVIDADE DO IPI.....	p. 44.
8. EXTRAFISCALIDADE DO IPI.....	p. 46.
8.1.Extrafiscalidade do IPI e a PEC 45 – Reforma Tributária.....	p. 49.
9. EXTRAFISCALIDADE DO IPI APLICADA PARA AS BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS.....	p. 56.
10. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	p. 63.
11. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	p. 65.

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como finalidade a análise da aplicabilidade da extrafiscalidade do Imposto sobre Produtos Industrializados para as bebidas não alcoólicas, nesta categoria compreendidos os refrigerantes e as bebidas açucaradas. Além disso, buscou-se analisar como o Governo Federal tem lidado com a questão de implementar políticas públicas que atendam aos aspectos da extrafiscalidade.

De início, são feitas algumas considerações gerais sobre o Direito Tributário e sua conceituação, a controvérsia que existiu com a promulgação da Constituição Federal frente ao Código Tributário Nacional, além de uma sucinta abordagem sobre as espécies tributárias, em especial o imposto, que faz parte do objeto de estudo deste trabalho. Ademais, esclarece-se sobre as diferenças existentes entre os princípios e regras.

No quarto capítulo será discutido sobre as limitações ao poder de tributar, que se mostram como um importante mecanismo de controle e proteção frente ao Estado. Busca-se, por meio dessas limitações, segurança jurídica para todo o ordenamento e, também, incentivos aos setores de primordial importância, em razão da existência de imunidades tributárias.

Já no quinto capítulo, serão abordados os princípios relacionados ao Imposto sobre Produtos Industrializados, em específico o princípio da anterioridade, da isonomia e o da capacidade contributiva, e como sua efetivação se faz primordial nos dias atuais para a harmonia do sistema jurídico-tributário.

Após, no sexto capítulo, estudaremos mais a fundo os aspectos tributários do IPI e sua característica que permite a alteração de suas alíquotas por meio de ato do Chefe do Poder Executivo, e como ele se dá de acordo com a legislação tributária vigente, além de um breve estudo sobre questões controvertidas envolvendo a sujeição passiva e o fato gerador desse imposto.

Adentrando no tema principal do presente trabalho, nos capítulos sétimo e oitavo, serão estudadas a seletividade e a extrafiscalidade do IPI, que se mostram como importantes institutos para a consecução de políticas públicas proporcionadas pelo Estado e sua importância para toda a sociedade, além da realização de crítica à PEC 45, em andamento da Câmara dos Deputados, que trata acerca da Reforma Tributária, que poderá extinguir a seletividade e comprometer a implementação da extrafiscalidade do IPI, ocasionando injustiças sociais.

Por fim, no capítulo nono, analisaremos em específico como a União vem implementando e concretizando esses aspectos do IPI, no tocando à sua seletividade e extrafiscalidade, considerando suas nuances nacionais e internacionais e quais as medidas que poderão ser adotadas para uma intervenção no domínio econômico para desestimular o consumo de bebidas açucaradas e dos refrigerantes.

2. DIREITO TRIBUTÁRIO

O Direito Tributário é considerado como um ramo do direito público, em que se estabelece as relações jurídicas entre o Estado e os particulares, com a finalidade de arrecadação dos tributos para os cofres públicos, que é uma das formas com a qual o Estado financia suas atividades junto à sociedade, de acordo com as determinações constitucionais e legais previstas.

Nesse sentido, o Direito Tributário pode ser entendido como a:

[...] ramificação autônoma da Ciência Jurídica, atrelada ao direito público, concentrando o plexo de relações jurídicas que imantam o elo ‘Estado versus contribuinte’, na atividade financeira do Estado, quanto à instituição, fiscalização e arrecadação de tributos¹.

Nessa relação jurídica, no polo ativo há o Estado como credor, comumente conhecido como “Fisco”, e no polo passivo há o contribuinte, ou o responsável tributário. Atribui-se a ele essa nomenclatura em razão de “contribuir” para com o aparato estatal e para o seu adequado funcionamento, por meio do pagamento dos tributos.

No que se refere às receitas que adentram aos cofres públicos, importante destacar que há uma divisão conceitual entre as receitas originárias e as receitas derivadas².

As receitas originárias, cuja fonte é o contrato, são provenientes da atuação direta do Estado, em que há um pagamento pelos serviços prestados. Isso ocorre, por exemplo, com os preços públicos e quando o Estado atua na atividade econômica por meio de suas empresas estatais, seja em forma de concorrência com os agentes privados seja em caráter de monopólio, nas hipóteses previstas no art. 177, da Constituição Federal.

Já as receitas derivadas são provenientes do patrimônio dos contribuintes, ou responsáveis, e que são destinadas, de forma compulsória, aos cofres públicos. Nessa categoria podem ser enquadrados os tributos, pois são pagos pelos particulares com destinação ao custeio dos serviços públicos prestados pela Administração Pública.

¹ SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 10ª ed. São Paulo: Saraiva educação, 2018, p. 41.

² *Ibidem*, p. 44-46.

2.1. Tributos

Feita essa exposição sobre o Direito Tributário e sobre a forma com a qual o Estado arrecada seu dinheiro, cabe esclarecer o objeto nuclear desse ramo do direito público, que são os tributos.

O Sistema Tributário Nacional está previsto na Constituição Federal a partir do artigo 145, que atribui competência aos entes federados a competência para instituir os tributos que assim forem previstos. A sua regulamentação infraconstitucional se dá com o Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/1966.

Em seu art. 3º, o CTN conceitua 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”.

Dessa forma, o tributo é uma prestação pecuniária. Isso significa que o seu pagamento deverá ser feito obrigatoriamente em dinheiro. Ademais, é compulsório, não há lastro de vontade do contribuinte para pagamento ou não do tributo, se se enquadra na hipótese prevista em lei, e que seja assim determinado, a pessoa deverá realizar o pagamento.

Deverá ser pago em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir. Isso proíbe o pagamento dos tributos por meio de prestações de serviços, por exemplo. Além disso, não poderá ser sanção de ato ilícito. Não poderá ser utilizado para apenar o contribuinte em razão do cometimento de alguma ilicitude ou infração. Para tanto, há a previsão de aplicação de multas ou até mesmo sanções existentes dentro da seara cível, administrativa e penal.

Luciano Amaro registra críticas ao conceito de tributo previsto na lei, pois as expressões “prestação pecuniária” e “em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir” são redundantes e, por isso, desnecessárias. Deve-se entender que o tributo deve ser pago em dinheiro, em moeda corrente³.

Um dos pontos mais importantes é que o tributo deverá ser instituído por meio de lei. Conforme será exposto abaixo acerca do princípio da legalidade tributária, qualquer alteração

³ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 41-42.

a ser realizada sobre a cobrança dos tributos, salvo exceções previstas na própria Constituição, deverá respeitar a estrita legalidade.

Ademais, ele será cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada. De acordo com os princípios administrativos, o administrador deverá agir em conformidade com a lei e se assim estiver autorizado. Se o tributo estiver adequadamente previsto em lei e regulamentado, sua cobrança será feita por meio de atividade administrativa vinculada. Não há possibilidade de discricionariedade da autoridade fazendária, ela deverá cobrar o tributo que esteja previsto em lei, de acordo com suas funções institucionais.

Conforme leciona Irene Nohara⁴:

A discricionariedade é a prerrogativa que tem a Administração Pública de optar, dentre duas ou mais soluções, segundo critérios de conveniência e oportunidade (juízo de mérito), por aquela que melhor atenda ao interesse público no caso concreto.

Nota-se que não há margem para discricionariedade na cobrança dos tributos. Trata-se, na verdade, de um ato vinculado, em que a autoridade administrativa deverá cumprir obrigatoriamente o comando legal de cobrança do tributo.

Não obstante, ao se prever que será cobrado “mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, exclui-se desse conceito a parafiscalidade, que nada mais é do que o tributo ser fiscalizado e cobrado por uma entidade parafiscal, que não integra o quadro da Administração Pública⁵.

Para tanto, Amaro propõe uma nova conceituação do que seja tributo: “tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público”⁶.

Uma vez exposta a conceituação de tributo, mister analisar as suas espécies. De acordo com o Código Tributário Nacional, que foi instituído em 1966, há 3 espécies de tributos, previstos em seu art. 5º: os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria. Por cerca de 22 anos, esses foram os tributos existentes no ordenamento jurídico brasileiro, que serão analisados de forma breve, por não se tratar do objeto principal de estudo deste trabalho.

⁴ NOHARA, Irene Patrícia. *Direito Administrativo*. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2019. p. 217.

⁵ AMARO, Luciano. op. cit. p. 46.

⁶ *Ibidem*, p. 47.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, foram previstas 3 espécies de tributos no art. 145, que inaugura o sistema tributário nacional: os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria. Contudo, dentro do texto constitucional também foram previstos outros dois: o empréstimo compulsório e as contribuições especiais. A partir desse ponto, surgiram diversos questionamentos sobre a própria composição do sistema tributário nacional, uma vez que a lei que disciplinava sobre o assunto dispunha acerca da existência de três tributos e a Constituição Federal prevista duas novas espécies de tributos.

Ao final, entendeu-se que a CF previu a existência dos cinco tributos, que são os impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições especiais e o empréstimo compulsório. Assim, passou-se a adotar a teoria pentapartida dos tributos, a qual considera a existência dos cinco tributos previstos na Constituição Federal.

O primeiro deles e o mais conhecido é o imposto. Sua previsão legal está no art. 16, do CTN, que estabelece que imposto é “o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Isso significa que ele será devido quando da ocorrência do fato gerador pelo contribuinte, isto é, quando a pessoa adotar alguma conduta fática que esteja prevista em lei como tal.

O imposto é considerado como um tributo não vinculado, porque ele não decorre de uma prestação específica estatal, mas sim, de uma ação do próprio contribuinte. Toma-se como exemplo o Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana - IPTU, que é devido por aquelas pessoas que sejam proprietárias de bens imóveis urbanos. A sua cobrança se dará única e exclusivamente pela pessoa ser proprietária. Ademais, por não ser vinculado a uma ação estatal, o Estado não está obrigado a empregar esses recursos a políticas públicas relacionadas a isso. Os valores arrecadas com o IPTU poderão ser utilizados para pagamento dos salários dos servidores, assim como os valores oriundos do Imposto Sobre Serviços poderão ser utilizados para recapear as vias públicas.

Já no que se refere às taxas, elas são de competência comum entre a União, Estados, Distrito Federal e os Municípios, de acordo com o art. 145, II, CF. As taxas serão instituídas “em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição”. Elas se referem, de forma geral, à fiscalização do Estado das atividades prestadas pelos particulares ou pela prestação de serviços à comunidade, mesmo que nem todos a usufruam de forma direta.

Destaca-se que as taxas são tributos vinculados, isto é, somente serão devidos em razão da existência de uma contrapartida do Estado.

Em continuidade, a contribuição de melhoria, também de competência comum entre os entes políticos, art. 145, III, CF, é decorrente de obras públicas. Quando o Município, por exemplo, realizar uma obra pública em determinado local e se ocorrer valorização imobiliária, ele poderá cobrar dos munícipes os custos. Essa cobrança terá dois limites máximos: o proprietário do imóvel valorizado não poderá arcar com mais do que a respectiva valorização; o Município não poderá cobrar de todos um valor superior ao próprio custo da obra.

Em relação ao empréstimo compulsório, o art. 148, CF, prevê de forma clara quais são as hipóteses para instituição desse tributo:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

A justificativa para a instituição do empréstimo compulsório é a necessidade urgente do Estado arrecadar valores para custear obras tão importantes quanto a sua própria urgência, e também no caso de guerra, que demandará uma atuação conjunta de toda a sociedade.

Por fim, as contribuições especiais podem ser: contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, que estão previstas no art. 149, CF. Ademais, para o custeio da Seguridade Social, também são previstas contribuições sociais no art. 195, CF.

3. NORMAS JURÍDICAS: PRINCÍPIO E REGRA

Antes de adentrar em análise dos princípios constitucionais tributários, cabe realizar uma breve análise do que seria uma norma jurídica, que compreende os princípios e as regras.

Para Ana Flávia Messa, um princípio seria o alicerce de todo um ordenamento jurídico. É aquilo que traça rumos a serem seguidos pela sociedade. Assim, “os princípios funcionam como vetores para soluções interpretativas, orientando, informando e condicionando as diversas normas do ordenamento jurídico [...]”⁷. Para Carrazza, princípio é o começo, origem. É a pedra angular de qualquer sistema⁸.

Destacam-se também algumas características dos princípios, como a normatividade jurídica, pois são considerados como normas jurídicas, devendo ser observados pelo Estado e pelos particulares. Ademais, possuem uma natureza finalística, porque estabelecem um fim a ser atingido. Nesse sentido, por fixar diretrizes para toda a coletividade, não são, e também não devem ser, específicos ao ponto de regular situações determinadas⁹.

Em sentido contrário, uma das principais características das regras é que elas são específicas, regulam situações determinadas. Além disso, possuem conteúdo específico e geram direito subjetivo¹⁰.

Quando houver algum conflito entre uma regra e outra, devem-se utilizar os critérios cronológico, especialidade ou hierárquico. Contudo, não se aplica o mesmo método quando for o caso de conflito de princípios, que deverá ser “resolvido pelo critério da ponderação de interesses, prevalecendo o que for mais relevante para a sociedade”¹¹.

⁷ MESSA, Ana Flávia. *Direito Constitucional*. 5ª ed. São Paulo: Rideel, 2018. p. 137.

⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30ª ed. São Paulo: Malheiros Editores. 2015. p. 47.

⁹ MESSA, op. cit. p. 137.

¹⁰ *Ibidem*, p. 98.

¹¹ *Ibidem*, p. 99.

4. LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

A Constituição Federal de 1988 concedeu competência aos entes federativos, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, para instituírem seus respectivos tributos, conforme está previsto no Sistema Tributário Nacional, arts. 145 a 162, estabelecendo as atribuições de cada um de forma ampla.

Conforme ensina Hugo de Brito Machado¹², o poder de tributar do Estado decorre de sua própria soberania, exigindo com que as pessoas contribuam para a concretização das políticas públicas e finalidades fundamentais do Estado.

Entretanto, no mesmo texto normativo, o Poder Constituinte erigiu limites ao poder de tributar do Estado, que não é absoluto. São barreiras impostas na própria Constituição Federal, para que o Estado não invada o patrimônio do particular de forma abusiva. Diz-se, assim, que é “toda e qualquer restrição imposta pelo sistema jurídico às entidades desse poder”¹³.

As limitações ao poder de tributar podem ser verificadas por meio dos princípios tributários constitucionais, que são, dentre outros, o princípio da estrita legalidade, princípio da anterioridade do exercício e nonagesimal e o princípio da irretroatividade da lei.

Importante destacar que o Estado não pode tributar todas as ações, todas as pessoas, inclusive a qualquer momento, de forma arbitrária. Como será exposto nos tópicos seguintes, somente poderão ser tributadas aquelas situações previstas em lei (princípio da estrita legalidade), sem a possibilidade de cobrança imediata dos tributos, salvo exceções constitucionais (princípio da anterioridade), muito menos retroagir a fatos pretéritos (princípio da irretroatividade da lei).

Não obstante, os princípios constitucionais não são a única forma de limitação da tributação. Há também as imunidades constitucionalmente previstas nos arts. 150 a 152, CF, que impedem a incidência de impostos sobre determinadas pessoas ou bens.

Verifica-se que as imunidades, que proíbem que a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal cobrem impostos sobre: a) o patrimônio, renda ou serviços; uns dos outros

¹² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. Malheiros Editores. 39ª edição revista e atualizada. 2018. São Paulo, p. 27.

¹³ *Ibidem*, p. 278.

(imunidade recíproca, art. 150, VI, “a”, CF); b) templos de qualquer culto (imunidade religiosa, art. 150, VI, “b”, CF); c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei (imunidade dos partidos políticos, art. 150, VI, “c”, CF); d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão (imunidade de imprensa, art. 150, VI, “d”, CF); e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser (imunidade musical, art. 150, VI, “e”, CF).

Dessa forma, a competência dos entes federados de tributar deve vir sempre atrelada com as suas limitações, que se exteriorizam por meio dos princípios tributários e das imunidades tributárias, para a preservação de harmonia do ordenamento jurídica e razoabilidade na cobrança dos tributos dos contribuintes.

5. PRINCÍPIOS EM ESPÉCIE

Expostas as informações acima acerca dos princípios e de como o Estado exerce suas prerrogativas tributárias, inclusive não podendo ultrapassar limites estabelecidos diretamente na Constituição Federal, passar-se-á a analisar alguns princípios tributários em espécie.

5.1.Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade está intimamente atrelado com a existência do próprio Estado de Direito, em que pressupõe a existência de leis postas que deverão ser seguidas por todos, impondo obrigações e estabelecendo proibições. Assim, Carrazza afirma que “o Estado de Direito assegura o império da lei, como expressão da vontade popular”¹⁴.

No que se refere especificamente à legalidade tributária, tem-se como pressuposto a necessidade de existência de lei para instituir ou majorar qualquer tributo, o que foi previsto expressamente no art. 150, I, da Constituição Federal de 1988, e art. 97, do Código Tributário Nacional, de tal forma que “ninguém pode ser obrigado a pagar um tributo ou a cumprir um dever instrumental tributário que não tenham sido criados por meio de lei”¹⁵.

Contudo, essas previsões constitucionais e do CTN não se limitaram aos termos de instituir e majorar, mas também à sua extinção e redução, como pode se observar pela leitura do art. 150, § 6º, CF, em que estabelece a necessidade de lei específica para esses fins.

Para que um tributo nasça, não basta meramente que o Poder Legislativo, por meio de lei ordinária, institua-o, mas deverá detalhá-lo, concreta e exaustivamente, deixando claro qual a hipótese de incidência, quem é o sujeito passivo da relação jurídico-tributária, quais as formas de cobrança, base de cálculo e alíquotas¹⁶, inclusive prever a sanção para eventual descumprimento da norma mandamental¹⁷.

¹⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. op. cit. p. 278.

¹⁵ *Ibidem*. p. 283.

¹⁶ *Ibidem*. p. 286.

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. op. cit. p. 33.

Um ponto a ser destacado dentro da seara tributária é da necessidade de leis complementares para determinados assuntos, que estão previstos de forma expressa no art. 146, CF, sem prejuízo da previsão dessa peculiaridade em outros dispositivos.

Não há hierarquia entre lei ordinária e lei complementar, as características que a diferem se relacionam especificamente quanto ao tema a ser abordado e a forma de sua aprovação dentro do processo legislativo.

Algumas matérias só poderão ser disciplinadas por meio de lei complementar, como é o caso da regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 146, II, CF). Ademais, para que uma lei complementar seja aprovada na Casa Legislativa, deverá ter aprovação da maioria absoluta de todos os seus membros, isto é, metade de todos os parlamentares mais um.

Não obstante, ao se realizar uma análise da Constituição Federal, percebe-se que alguns tributos somente poderão ser criados por meio de lei complementar, que são o Imposto sobre Grandes Fortunas (art. 153, VII, CF), Empréstimos Compulsórios (art. 148, I e II, CF), Impostos Residuais (art. 154, I, CF) e a Contribuição Social Previdenciária Residual (art. 195, § 4º e o art. 154, I, CF)¹⁸.

Em complementação à análise do princípio da legalidade, é cabal adentrar na questão da sua mitigação em relação às alíquotas de determinados impostos, que estão previstos expressamente na Constituição Federal, art. 153, § 1º, que será discutido adiante.

Inicialmente, deve-se esclarecer que há algumas divergências na doutrina acerca da denominação do termo “mitigação”, ou “exceção”, para alguns doutrinadores. Esta última expressão não é a mais correta, porque, de acordo com Eduardo Sabbag¹⁹, o princípio da legalidade não admite exceções, pois todos os tributos, inclusive a fixação de suas alíquotas, devem observar a legalidade tributária. Contudo, esse princípio sofre uma mitigação ou atenuação, em razão de existir a possibilidade do Chefe do Poder Executivo alterar as alíquotas, dentro dos parâmetros previstos em lei para isso.

Isto posto, o art. 153, § 1º, CF, assim dispõe:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

¹⁸ SABBAG, Eduardo. op. cit. p. 66-68.

¹⁹ *Ibidem*, p. 74-75.

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

Os impostos que admitem atenuação quanto à alteração de suas alíquotas são, de acordo com o art. 153:

- I- imposto sobre importação de produtos estrangeiros;
- II- imposto sobre exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- [...]
- IV- imposto sobre produtos industrializados; e
- V- imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários.

Além dessa previsão jurídico-constitucional, existe uma fundamentação econômica por trás dessa ferramenta legal para alteração das alíquotas por ato do Poder Executivo, que pode ser por meio de decreto ou por portaria do Ministério da Fazenda.

Esses impostos se referem e atingem diretamente os setores econômicos da sociedade, pois envolvem todos os produtos importados e exportados do país, além da industrialização e quase todas as operações financeiras que ocorrem diariamente. A necessidade de dinamicidade para suas alterações, que é bem maior se for feita por decreto do que por lei, aprovada pelo Congresso Nacional, faz com que haja essa mitigação.

Um outro ponto é que essa variação permite com que o Estado intervenha na economia a fim de incentivar ou desincentivar determinados comportamentos, como ocorreu com a redução de alíquota, e até mesmo zerada, do imposto sobre produtos industrializados, atingindo diversos produtos considerados de “linha branca”, como fogão e geladeira²⁰.

Isso demonstra uma característica muito importante desses impostos, que é a extrafiscalidade. Sua atuação faz com que esses quatro impostos tenham, além da finalidade precípua de arrecadação de valores para os cofres públicos, a “ordenação das relações econômico-sociais, servindo para intervenção em dados conjunturais e estruturais da economia”²¹.

²⁰ VILLAVERDE, João. *Governo reduz IPI para principais itens da linha branca*. Valor Econômico. Disponível em: <<https://valor.globo.com/brasil/noticia/2011/12/01/governo-reduz-ipi-para-principais-itens-da-linha-branca.ghtml>>. Acesso em: 18 out. 2019.

²¹ SABBAG, Eduardo. op. cit. p. 76.

Esse tema será abordado mais adiante em tópico separado, em razão de existir relação direta com o objeto de estudo do presente trabalho, que é a extrafiscalidade do IPI aplicada para as bebidas não alcoólicas.

5.2.Princípio da Anterioridade Tributária

O princípio da anterioridade tributária diz respeito ao momento em que o contribuinte passará a pagar o tributo que foi instituído ou majorado. Ao passo em que o princípio da legalidade se liga ao termo “como”, a anterioridade tributária é relacionada ao termo “quando”²².

Esse princípio está previsto na Constituição Federal, em seu art. 150, III, “b”, que é conhecida como anterioridade de exercício ou anterioridade anual, e art. 150, III, “c”, introduzida pela Emenda Constitucional nº 42/2003, que é conhecida como anterioridade nonagesimal.

A anterioridade de exercício determina que um tributo que seja instituído ou majorado não poderá ser exigido dos contribuintes no mesmo exercício financeiro em que tenha sido criado ou aumentado. Para efeitos aqui no Brasil, o exercício financeiro é considerado de 1º de janeiro a 31 de dezembro do mesmo ano.

Já a anterioridade nonagesimal estabelece que o mesmo tributo que tenha sido instituído ou majorado não poderá ser exigido antes de transcorridos 90 dias da sua criação ou do seu aumento, independentemente se ultrapassou o exercício financeiro ou não.

Importante destacar que as duas anterioridades deverão ser aplicadas conjuntamente, isto é, ao se analisar o tributo, sua cobrança não poderá ser feita no mesmo ano fiscal nem antes de 90 dias da publicação da lei. Para efeitos práticos, para que um tributo seja cobrado a partir de 1º de janeiro, ele deverá ser aprovado na Casa Legislativa e sancionado pelo Chefe do Poder Executivo até o dia 02 de outubro do ano anterior.

Um ponto que deve ser considerado é que não somente a instituição ou majoração do tributo que devem respeitar esse princípio, mas também quando houver extinção ou redução de

²² SABBAG, Eduardo. op. cit. p. 94.

isenções tributárias²³, porque, na prática, o contribuinte passará a ser cobrado por esse tributo ou terá que recolher valores maiores ao Fisco por conta dessa mudança.

O que visa proteger com esse princípio é a segurança jurídica, de que o Estado não poderá exigir tributos da noite para o dia. Se não pudesse ser aplicado para extinção e redução de isenções, o contribuinte ainda assim ficaria exposto a mudanças bruscas que eventualmente pudessem ocorrer.

Esse princípio da anterioridade tributária se estabelece como uma garantia do contribuinte para que ele não seja surpreendido com aumento de cobranças de tributos, que afetam diretamente o seu patrimônio pessoal. Destaca-se que a anterioridade é considerada como um direito fundamental do contribuinte, como um dos mais importantes limitadores ao poder de tributar do Estado²⁴.

Nesse mesmo sentido, respeitar um direito fundamental é respeitar a dignidade da pessoa humana. Este supra princípio se refere às

condições mínimas de sobrevivência e respeito aos direitos fundamentais. É a garantia do conforto existencial das pessoas. Respeitar é viver honestamente, não prejudicar ninguém e dar a cada um o que é devido. Além de vetor interpretativo, é direito individual protetivo e dever fundamental de tratamento igualitário. A observância da dignidade possibilita pacífica convivência social e desenvolvimento integral²⁵.

Como muito bem exposto, a dignidade da pessoa humana é um direito protetivo, em não prejudicar o outro. O Estado não pode, a seu bel-prazer e a qualquer momento, invadir o patrimônio de seus cidadãos, porque isso geraria insegurança jurídica, comprometeria a harmonia de todo o ordenamento jurídico, além de causar conflitos desnecessários entre o Estado e os contribuintes.

Cabe mencionar que o princípio da anterioridade tributária não estabelece simplesmente que o Fisco cobre o tributo devido pelo contribuinte somente no exercício fiscal seguinte, mas sim, que exija o tributo somente após o início da produção de efeitos da norma que o instituiu ou o majorou, não podendo, em nenhuma hipótese, querer cobrar por fatos geradores ocorridos no ano pretérito. Se assim fosse permitido, em nada adiantaria essa previsão

²³ CARRAZZA, Roque Antônio. op. cit. p. 221.

²⁴ SABBAG, Eduardo. op. cit. p. 96.

²⁵ MESSA, Ana Flávia. op. cit. p. 140.

constitucional de proteção do contribuinte²⁶, pois, como o Fisco possui até 5 anos para cobrar os tributos devidos, poderia se valer disso e burlar esse comando tributário constitucional.

No que se refere a eventuais diminuições de tributos ou concessões de isenções, que tragam benefícios ao contribuinte, não há que se falar em aplicação do princípio da anterioridade tributária. Uma vez que sua finalidade primordial é a proteção da cobrança surpresa, garantindo a segurança jurídica, se a norma beneficia o cidadão, deverá ser aplicada de imediato²⁷.

Além do que já exposto acima, a própria Constituição Federal, em seu art. 150, § 1º, prevê que o princípio da anterioridade não será aplicado a determinados tributos ou a alguns de seus aspectos.

Está elencado em seu rol taxativo²⁸, não sendo necessário observar a anterioridade anual (art. 150, III, “b”, CF), o Empréstimo Compulsório instituído para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade, de guerra externa ou sua iminência (art. 148, I, CF); Imposto sobre Importação (art. 153, I, CF); Imposto sobre Exportação (art. 153, II, CF); Imposto sobre Produtos Industrializados (art. 153, IV, CF); Imposto sobre Operações Financeiras (art. 153, V, CF); e caso a União venha instituir imposto em caso de guerra externa ou sua iminência (art. 154, II, CF).

Ademais, não se respeita a anterioridade nonagesimal o Empréstimo Compulsório instituído para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade, de guerra externa ou sua iminência (art. 148, I, CF); Imposto sobre Importação (art. 153, I, CF); Imposto sobre Exportação (art. 153, II, CF); Imposto sobre Renda e Proventos de qualquer natureza (art. 153, III, CF); Imposto sobre Operações Financeiras (art. 153, V, CF); e caso a União venha instituir imposto em caso de guerra externa ou sua iminência (art. 154, II, CF). Por fim, não se aplicam também a anterioridade quanto à fixação da base de cálculo do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (art. 155, III, CF); e Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (art. 156, I, CF).

Em alguns casos, como o Imposto sobre Importação, é possível que seja majorado e seja cobrado logo no dia seguinte, em razão da sua característica e dinamicidade no sistema econômico, envolvendo relações com diversos Estados soberanos. Já o Imposto sobre produtos

²⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. op. cit. p. 223-224.

²⁷ *Ibidem*, p. 232.

²⁸ *Ibidem*, p. 234.

industrializados, não precisará observar a anterioridade do exercício, porém, somente poderá ser cobrado após 90 dias de sua majoração.

5.3.Princípio da Irretroatividade da Lei Tributária

O princípio da irretroatividade da lei tributária diz respeito a partir de quando uma lei começará a produzir seus efeitos e, o mais importante, não podendo retroagir a fatos passados, somente aos fatos geradores futuros. Tal garantia está prevista expressamente no art. 150, III, “a”, da Constituição Federal, sendo considerada, até mesmo, como um subprincípio do Estado de Direito²⁹.

Nesse mesmo sentido, de proteção às pessoas às mudanças da legislação, a CF determina, em seu art. 5º, XXXVI, o seguinte:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

Como regra, no Brasil, uma lei validamente editada não poderá retroagir e, ao entrar no ordenamento jurídico, não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada³⁰.

É importante esclarecer que o princípio em comento não se confunde com aquele analisado previamente, da anterioridade tributária. Este princípio dispõe que uma lei que institua ou majore algum tributo será plenamente válida, porém, somente será eficaz no exercício financeiro seguinte, além de respeitado o prazo nonagesimal. Já aquele princípio estabelece que uma lei nova produzirá efeitos a partir do momento em que for publicada, ressalvados os casos de existência de “vacatio legis”, não podendo, via de regra, retroagir a fatos pretéritos.

O termo “vacatio legis” é o tempo de vacância em que uma norma jurídica, mesmo após publicada, estará impedida de produzir seus efeitos previstos. Em regra, no ordenamento

²⁹ SABBAG, Eduardo. op. cit. p. 205.

³⁰ *Ibidem*, p. 202.

jurídico brasileiro, uma lei entrará em vigor 45 dias após a data de sua publicação oficial, naqueles casos em que lei seja omissa quanto a esse ponto, conforme dispõe o art. 1º, do Decreto-lei nº 4.657/1942, conhecido como Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB. Além disso, deverá se respeitar, acima dessa previsão, aquela disposição prevista na lei específica. Como ocorre na maioria das leis publicadas no país, não há período de “vacatio legis”, entrando em vigor no momento de sua publicação.

Essa garantia da irretroatividade da lei se deve ao fato de que, no momento de certo acontecimento, aquela situação fática não era prevista como sujeita à tributação, ou era, mas com alíquotas diferentes, mais benéficas ao contribuinte. Tal instituição ou majoração se deu posteriormente apenas.

Assim, se tiver ocorrido um fato gerador, assim definido em lei, deverá ser aplicada a lei vigente naquele momento. Se não houver qualquer lei que defina aquele comportamento como sujeito à tributação, não poderá, em nenhuma hipótese, ser exigido pelo Fisco posteriormente em razão da edição de lei nova.

Mais uma vez, esse princípio também é caracterizado como protetivo do contribuinte, resguardando a segurança jurídica do ordenamento pátrio, com garantias constitucionalmente previstas para que a pessoa não seja surpreendida com cobranças que beiram à injustiça. Caso isso fosse permitido, o Fisco, após aprovação de leis pela Casa Legislativa, poderia exigir tributos ocorridos há muito tempo, surpreendendo negativamente todos da sociedade. O Estado seria visto como um ente totalmente imprevisível.

Como muito bem assevera Sabbag, a segurança jurídica, tão cara à sociedade, pode ser abordada a partir de duas perspectivas, *in verbis*³¹:

- (I) O cidadão deve saber antecipadamente qual norma é vigente, o que sinaliza a lógica precedência da norma perante o fato por ela regulamentado, *no contexto da irretroatividade*, e o antecipado conhecimento do plano eficaz da lei, *no bojo da anterioridade*. Assim, a segurança jurídica toma a *irretroatividade* e a *anterioridade* como seus planos dimensionais, primando pela possibilidade de o destinatário da norma se valer de um *prévio cálculo*, independentemente, pelo menos, de início, do conteúdo da lei (destaques no original).
- (II) O cidadão deve, em um segundo momento, compreender o conteúdo da norma, no que tange à sua clareza, calculabilidade e controlabilidade.

³¹ SABBAG, Eduardo. op. cit. p. 204.

Deste modo, o princípio da irretroatividade da lei é um dos principais meios de limitação do poder de tributar do Estado, que não poderá tributar eventos já ocorridos, assegurados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada, em nome da segurança jurídica.

Não obstante, o Código Tributário Nacional, em seu art. 106, inciso I e II, prevê algumas hipóteses em que uma lei poderá retroagir a fatos pretéritos, mas frise-se, somente nessas situações especificamente previstas na lei. Veja-se, abaixo, a redação desse artigo:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Em seu inciso I, para casos de interpretação de algum dispositivo ou lei, poderá haver essa retroação. Em tese, não será aplicada a nenhum fato já ocorrido, mas somente servirá para esclarecer pontos obscuros e confusos que eventualmente estejam ocasionando problemas tanto para os contribuintes quanto para o Fisco no adequado andamento das relações jurídico-tributárias.

Ademais, a lei deverá ser exclusivamente interpretativa, o que impede de se criar quaisquer tipos de direitos ou obrigações que não tenham sido previstos na lei a ser interpretada³².

Um dos casos mais emblemáticos sobre essa hipótese, que foi amplamente abordada na obra de Eduardo Sabbag³³, envolve a Lei Complementar nº 118/2005, que dispunha, em seu art. 3º, *para efeitos de interpretação do art. 168, I, da Lei nº 5.712/1966 – CTN*, que a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida lei.

Por mais que a própria lei falasse que se tratava de interpretação, tal disposição foi rechaçada pela doutrina e posteriormente ratificada pelos tribunais superiores, de que não se

³² SABBAG, Eduardo. op. cit. p. 209.

³³ *Ibidem*, p. 213-216.

tratava de uma lei interpretativa, pois ela alterou a forma com que se contava o prazo prescricional para eventual ajuizamento de restituição de indébito.

Por fim, em resumo às questões discutidas acerca do princípio da irretroatividade da lei, estabelece-se que uma lei regularmente instituída somente poderá produzir efeitos a partir do momento da sua entrada no ordenamento jurídico, não podendo retroagir a fatos pretéritos, salvo os casos admitidos pelo CTN, sob o risco de violar uma das garantias máximas de um Estado de Direito, que é a sua segurança jurídica, a vedação de mudanças surpresas e da produção de efeitos prejudiciais para todos da sociedade.

5.4.Princípio da Vedação ao Confisco

O princípio da vedação ao confisco, previsto na Constituição Federal, art. 150, IV, proíbe que a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal, ao instituir um tributo ou realizar a sua majoração, tal previsão seja tão gravosa ao contribuinte que, na prática, haja um confisco de seu patrimônio pessoal, passando a ser uma “absorção da propriedade particular pelo Estado, sem justa indenização”³⁴.

Como já exposto no capítulo anterior acerca da limitação do poder de tributar, o Estado detém essa prerrogativa de tributação para financiamento das suas atividades constitucionalmente previstas, porém, há diversos limites quanto a esse poder, que também estão previstos na Constituição Federal.

Em razão do pagamento dos tributos pelos contribuintes ao Estado, não poderá haver situação tão grave que chegue a inviabilizar o próprio pagamento dos tributos, porque o particular ficará tão comprometido financeiramente que não haverá mais possibilidade de realizar determinado fato gerador, caso isso seja possível.

Para melhor compreensão desse princípio, veja-se uma situação hipotética, em que uma pessoa, que é proprietária de um bem imóvel urbano, que gerará o fato gerador do IPTU. Contudo, a alíquota prevista para esse imposto é de 20% sobre o valor venal do imóvel. Isso significa que em 5 anos, o proprietário do local já terá pago aos cofres públicos o preço

³⁴ SABBAG, Eduardo. op. cit. p. 247.

equivalente ao próprio imóvel. Nesse caso, não há vantagens em se ter uma propriedade urbana, porque a manutenção desse bem será por deveras custosa.

Cabe destacar que o princípio em questão se aplica exclusivamente ao tributo, e não à multa. Isso resulta do fato de que a multa necessita de um ato ilícito anterior, já o tributo é decorrente de um ato lícito³⁵, inclusive, é proibida a instituição de um imposto que seja considerado como sanção por ato ilícito, assim como previsto no art. 3º, do CTN.

Ademais, o Supremo Tribunal Federal entendeu por bem que, mesmo sendo a multa decorrente de um ilícito, ela não poderá ser estipulada em qualquer patamar, o que geraria uma aplicação totalmente desproporcional e desarrazoada ao contribuinte. No julgamento do AgRg no RE 833.160/GO, a Corte entendeu que a multa não poderá ser superior a 100% do valor do tributo devido³⁶.

Uma das problemáticas envolvendo esse princípio é que não ele não possui definições tão claras e objetivas do que seria um tributo confiscatório. Em razão disso, caberá ao Poder Judiciário, ao analisar as questões que a ele são levadas todos os dias, averiguar caso a caso se determinado tributo foi instituído ou majorado de tal forma que prejudique em demasiado o contribuinte³⁷.

Nesse sentido, a doutrina também tem discutido sobre o que seria, na verdade, um tributo com efeito confiscatório. Um dos pontos considerados para se analisar isso é se a sua cobrança afetaria negativamente e de forma grave a capacidade contributiva do contribuinte afetado³⁸.

Eduardo Sabbag³⁹ analisa essa questão, em que o ideal para a tributação seria uma ponderação entre os efeitos práticos existentes decorrentes da instituição ou majoração do tributo. De um lado, deve-se garantir o mínimo existencial para todas as pessoas, que não sejam afetadas ao ponto de comprometer a dignidade da pessoa humana, que é tão cara ao Estado Democrático de Direito. Por outro lado, não se pode tributar ao ponto de mutilar a propriedade

³⁵ MACHADO, Hugo de Brito. op. cit. p. 41-42.

³⁶ CÂNDIDO, Janaína Lemos. *STF limita em 100% o valor das multas impostas aos contribuintes*. MIGALHAS. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI218009,51045-STF+limita+em+100+o+valor+das+multas+impostas+aos+contribuintes>. Acesso em: 19 out. 2019.

³⁷ MACHADO, Hugo de Brito. op. cit. p. 41.

³⁸ SABBAG, Eduardo. op. cit. p. 243-244.

³⁹ *Ibidem*, p. 248-249.

privada. O meio termo entre essas duas situações se revelaria como adequado, respeitando a capacidade contribuinte de cada cidadão.

5.5.Princípio da Isonomia Tributária

O princípio da isonomia, também compreendido como princípio da igualdade, está previsto de forma genérica na Constituição Federal, art. 5º, *caput*, em que estabelece que todos são iguais perante a lei, vedado qualquer tipo de discriminação ou preconceito. Essa igualdade é referida como igualdade formal, pois apenas no plano teórico-jurídico que se garante igualdade entre todas as pessoas. Verifica-se, apenas, o estrito cumprimento da lei, “de maneira uniforme para todos os cidadãos a que se dirige”⁴⁰.

Ademais, há também a considerada igualdade material, ou igualdade na lei, ou através da lei, que significa que, além dos tratamentos isonômicos previstos em lei, busca-se com que as pessoas tenham igualdade de oportunidades, para que possam desenvolver suas capacidades em plenitude.

É de amplo conhecimento das pessoas que o Brasil é um país que enfrenta uma desigualdade social há muito tempo, com concentração de renda em poucos agentes econômicos, sendo que a massa populacional se encontra em faixas de renda muito baixas.

Para corrigir tais desigualdades, por meio de políticas públicas, o Estado promove ações para desigular todas essas situações, que são fundamentadas pela discriminação positiva, ou seja, tentar alterar o “status quo”, para que a desigualdade diminua.

Nesse sentido, busca-se dar tratamento igual aos iguais, e tratamento desigual aos desiguais, na medida de suas desigualdades. Para J. J. Canotilho, citado por Eduardo Sabbag, haverá razoabilidade nos tratamentos desiguais, dentro do âmbito jurídico, se houver um fundamento sério e um sentido legítimo para isso⁴¹.

⁴⁰ SABBAG, Eduardo. op. cit. p. 141.

⁴¹ *Ibidem*.

Essa estrutura embasará toda a ordem jurídica do Estado brasileiro, inclusive a seara tributária, em que não se deve, necessariamente, dispensar o mesmo tratamento a todos os contribuintes, pois não estão na mesma situação fática.

No que se refere em específico ao princípio da isonomia tributária, previsto no art. 150, II, CF, há a previsão de que não poderão ser instituídos tratamentos desiguais para pessoas que se encontrem em mesma situação fática. Tal comando constitucional tributário se assemelha com a igualdade através da lei⁴².

Mencionado princípio estabelece que todos deverão ter o mesmo tratamento, desde que estejam em situações iguais. Isso significa que as pessoas serão tributadas, ao realizar determinado fato gerador, independentemente de como o foi realizado. Assim, tributa-se, por exemplo, a renda auferida de forma lícita ou ilícita, porque o fato gerador se limita apenas a definir a ação a ser tributada, que sempre será lícita.

Referida tributação é conhecida pela expressão “pecunia non olet” (o dinheiro não tem cheiro), que está previsto no Código Tributário Nacional, em seu art. 118, de que o fato gerador independe da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes e de seus efeitos⁴³.

A “pecunia non olet” decorre da frase dita pelo Imperador Vespasiano ao seu filho, após ter sido questionado o motivo pelo qual aquele passara a cobrar pela utilização dos banheiros públicos. Em resposta, o Imperador disse que o dinheiro não tinha cheiro, significando que independe de quem o pague ou pelo que, ele apenas é devido⁴⁴.

Isto posto, após uma breve análise acerca da conceituação do princípio da isonomia, passar-se-á a discorrer sobre a forma pela qual o mencionado princípio é exteriorizado, ou seja, por meio da capacidade contributiva.

⁴² SABBAG, Eduardo. op. cit. p. 142.

⁴³ *Ibidem*, p. 145.

⁴⁴ *Ibidem*, p. 146.

5.5.1. Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva está previsto no art. 145, § 1º, da Constituição Federal, e determina que:

[...] 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.

Ao se instituir um imposto, devem-se analisar as características desse tributo, considerando os aspectos objetivos de riqueza, ou seja, não se analisa o contribuinte em si, mas os fatos que presumem sua riqueza⁴⁵. Essa formulação, conhecida pela doutrina como capacidade contributiva objetiva ou absoluta, deve buscar recursos na ciência das finanças, para compreender quais seriam esses sinais de riqueza que se busca tributar. Já a capacidade contributiva subjetiva ou relativa considera o contribuinte de forma individualizada, passando de questões teóricas e gerais para específicas. Analisa-se qual a real capacidade contributiva de determinada pessoa⁴⁶. Não basta considerar a capacidade contributiva no momento de definição da hipótese de incidência, tributando algum evento econômico, mas deverá também ser concretizada no momento de ocorrência dos fatos geradores⁴⁷.

Assim, as pessoas com alto poder aquisitivo devem pagar os impostos “de forma que o sacrifício econômico por eles sentido seja proporcionalmente maior do que o suportado pelos contribuintes mais economicamente vulneráveis”⁴⁸.

Nesse sentido, a capacidade contributiva se revela como uma forma de preservação da efetividade dos impostos, em que não se procura tributar onde não há patrimônio ou rendimentos, ou que se tribute em carga tão elevada que inviabilize a própria subsistência da pessoa⁴⁹. Em razão disso é que existem as faixas de isenção dos tributos, para que as pessoas

⁴⁵ CARRAZZA, op. cit. p. 108.

⁴⁶ PIRES, Dayana Rosa Brandão. *O princípio da capacidade contributiva como instrumento de Justiça fiscal à luz da Constituição Federal de 1988*. Disponível em: <<https://repositorio.ufpb.br/jspui/bitstream/123456789/14659/1/DRBP10052019.pdf>>. Acesso em: 23 out. 2019. p. 51-52.

⁴⁷ *Ibidem*, p. 53-54.

⁴⁸ SABBAG, op. cit. p. 175.

⁴⁹ AMARO, op. cit. p. 163.

mais pobres não tenham sua renda, por exemplo, tributadas. Se assim o fosse, suportariam um ônus excessivamente superior àqueles que têm rendas superiores.

Por outro lado, visa-se também quem tem muito patrimônio, rendimentos ou bens, pois essas pessoas possuem capacidade de contribuir muito superior aos outros. Atribuir uma carga tributária igual a pobres e ricos seria ir de encontro aos próprios princípios e objetivos fundamentais da República⁵⁰.

Em consonância com o princípio da igualdade ou da isonomia já exposto, Sabbag realiza uma distinção, afeta à capacidade contributiva, de equidade horizontal e equidade vertical, que se mostra como a forma pela qual os contribuintes deverão ser tributados. Veja-se o esquema abaixo organizado pelo doutrinador⁵¹:

(a) Equidade Horizontal: os contribuintes que possuam igual capacidade de pagar deverão contribuir com a mesma quantidade pecuniária, destinada aos cofres do Estado. É a ideia do “tratamento igual para os iguais”.

(b) Equidade Vertical: os contribuintes que possuam desigual capacidade de pagar deverão contribuir com diferentes quantidades pecuniárias, destinadas aos cofres do Estado. É a ideia do “tratamento desigual para os desiguais”. Aqui despontam os critérios de concretização do postulado da capacidade contributiva, *v.g.*, a progressividade, a seletividade, entre outros. Assim, indivíduos com rendas maiores deverão contribuir proporcional e equitativamente, com mais recursos do que aqueles que possuem menores rendimentos. O objetivo dessa forma de tributação não é o de inverter a posição das classes de renda, mas reduzir a diferença entre elas, por sinal, exageradamente grande no Brasil.

Analisando-se o princípio da capacidade contributiva por outros ângulos, verifica-se haver três características principais em que esse princípio é exteriorizado: proporcionalidade, progressividade e seletividade. Quanto à seletividade, apesar de pertencer à capacidade contributiva, ela será abordada em tópico separado, por conta da sua relação com o objeto de estudo do presente trabalho.

a) Proporcionalidade.

No que tange à proporcionalidade, um imposto deverá acompanhar o aumento ou diminuição do patrimônio, rendimentos ou bens de uma pessoa. Mais do que isso, não deverá simplesmente aumentar na mesma proporção, pois isso se revela numa mera operação

⁵⁰ CARRAZZA, op. cit. p. 105.

⁵¹ SABBAG, op. cit. p. 160.

matemática⁵². Se o contribuinte tem muito mais patrimônio, rendimentos ou bens, isso significa que há grande concentração de renda, devendo ser tributado além desse patamar.

Um exemplo para elucidar a questão é a seguinte situação: uma pessoa ganha 10 e contribui com 1, e outra pessoa ganha 100 e contribui com 10. Nesse caso, há uma proporção de tributação de 10% com as duas pessoas. Porém, isso não é suficiente, pois, apesar de ser proporcional, a primeira pessoa tem um gravame muito maior de sua renda total em comparação com a segunda pessoa. Por isso, enquanto a primeira pessoa deveria contribuir com 1, a segunda deveria contribuir com 25⁵³.

Desta forma, as alíquotas seguem fixas enquanto a base de cálculo que varia conforme o patrimônio, renda ou bens. Contudo, tal previsão acaba por evidenciar a regressividade dos impostos, em vez da sua progressividade, o que viola de frente a capacidade contributiva.

Essa expressão de regressividade é abordada na obra de Eduardo Sabbag, em que expõe que os impostos arcados pelos mais pobres é proporcionalmente maior com aqueles dos mais ricos, porque, na conjectura atual do país, há uma enorme incidência tributária sobre impostos indiretos, que são aqueles que incidem sobre o consumo, como é o caso do ICMS e do IPI. Em razão disso, as pessoas ricas pagam a mesma quantidade desses impostos que os mais pobres, resultando em uma grave distorção e desigualdade social⁵⁴.

b) Progressividade.

Quanto à progressividade da capacidade contributiva, ela se revela com o aumento progressivo das alíquotas dos impostos conforme o patrimônio, rendimentos e bens for aumentando também. Essa é uma característica clássica do Imposto de Renda, pois, quanto maior a sua renda, maior o poder de contribuir com a sociedade.

Note-se que o comando constitucional estabelece a capacidade contributiva aos impostos *sempre que possível*. Nem todos os impostos deverão observar, obrigatoriamente, a capacidade contributiva, que variará conforme as características de cada imposto.

No caso do Imposto de Renda, a progressividade fica aparente, ao estabelecer alíquotas maiores para quem tem uma alta renda. Também ocorre isso, por força de norma constitucional, com o IPTU (art. 156, § 1º, I, CF) e com o ITR (art. 153, § 4º, I, CF). Destaca-se que no caso

⁵² AMARO, op. cit. p. 166.

⁵³ CARRAZZA, op. cit. p. 107.

⁵⁴ SABBAG, op. cit. p. 195-196.

IPTU, há também a progressividade como política urbana, pois, caso o proprietário não cumpra com a função social da propriedade urbana, com a não utilização, subutilização ou não edificação, ele estará exposto à progressividade no tempo desse imposto (art. 182, § 4º, II, CF).

O Imposto sobre Produtos Industrializados, por sua vez, atenderá a seletividade dos produtos, mas em razão de haver determinação constitucional para que assim o seja, conforme se depreende da redação do art. 153, § 3º, I, CF. As questões relativas à seletividade do IPI, que será afetado diretamente com a Reforma Tributária, serão analisadas em tópico específico, por envolver grande importância na conjectura atual, em que se busca dar maior eficiência ao Sistema Tributário Nacional.

6. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

A Constituição Federal atribuiu à União a competência para instituir o Imposto sobre Produtos Industrializados, que está previsto no art. 153, IV, CF. A sua regulamentação se dá com a Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, artigos 46 a 51, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), e Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - RIPI).

Inicialmente, deve-se esclarecer sobre o que esse imposto recai, ou seja, qual é o objeto ou situação que enseja na cobrança do tributo federal. Para a incidência do imposto sobre produtos industrializados, deve haver uma operação de industrialização.

O art. 46, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, estabelece que seja um produto industrializado aquele que “tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo”. Portanto, faz-se uma breve análise do que seria uma operação, um produto e uma industrialização.

Como leciona Paulsen e Melo⁵⁵, a base econômica instituída pela Constituição Federal para o IPI são os “negócios jurídicos com produtos industrializados, mas não, necessariamente, negócios que impliquem a transferência do bem”, pois não há menção à circulação desses produtos, assim como é determinado para o ICMS, que exige a transferência de titularidade. Isso significa que não é necessário que haja a venda desses produtos para que seja devido o IPI. A mera operação, existência do negócio jurídico, já é capaz e suficiente para que o estabelecimento industrial deva pagar o imposto.

Nesse sentido, diferencia-se também o conceito de produto e de mercadoria. Este é bem destinado ao comércio, já aquele, cuja abrangência é mais ampla, é destinado ao comércio ou qualquer outra utilização⁵⁶.

Já no que se refere à industrialização, o próprio RIPI traz algumas hipóteses do que seria uma industrialização, conceituando-a em seu art. 4º, *caput*:

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

⁵⁵ PAULSEN, Leandro, MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. Saraiva Jur, 11ª Edição, 2018, p. 103.

⁵⁶ *Ibidem*.

- I – [...] transformação;
- II – [...] beneficiamento;
- III – [...] montagem;
- IV – [...] acondicionamento ou reacondicionamento;
- V – [...] renovação ou recondicionamento.

Esses são alguns métodos técnicos previstos no RIPI, mas que fogem ao domínio do mundo jurídico. Porém, faz-se necessária a sua previsão em nome da segurança jurídica, pois somente pode ser tributada aquela hipótese de incidência expressamente prevista em lei, assim como determina o princípio da estrita legalidade.

Em síntese:

O imposto em questão, portanto, alcança o negócio jurídico (operação) que tenha por objeto qualquer bem (produto) decorrente de industrialização realizada por um dos contratantes (industrializado). Pressupõe a industrialização e a saída do produto do estabelecimento industrial⁵⁷.

É importante também destacar que há três grupos de materiais que são utilizados pela indústria e que fazem parte da cadeia de industrialização, estando sujeito à tributação pelo IPI. O primeiro deles é a matéria-prima, que nada mais é do que o material principal que enseja a criação do produto. Esse tipo de material aparece no produto final, quando vendido ao consumidor. O segundo grupo é o material intermediário ou secundário. Ele é necessário para o prosseguimento da industrialização, pois é consumido nesse processo. Não aparece no produto final vendido ao consumidor. Por fim, o terceiro grupo é o material de embalagem. É utilizado para acondicionar o produto principal que será vendido. Aparece para o consumidor final, mas se trata apenas de método para transporte.

Feitas as considerações iniciais sobre o Imposto sobre Produtos Industrializados, serão analisados abaixo os aspectos necessários para a existência de um imposto, que são seu aspecto material, pessoal, quantitativo, espacial e temporal.

6.1.Aspecto Material

No que concerne ao imposto sobre produtos industrializados, o aspecto material é o fato gerador do imposto, que está previsto no art. 46, do CTN, incisos I, II e III.

⁵⁷ PAULSEN, MELO, op. cit. p. 103.

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

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

II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;

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

A hipótese de incidência prevista no inciso II do art. 46 é a mais comum de ocorrer, porque envolve todos os produtos industrializados nacionais, equiparando-se, para esse caso, de acordo com o parágrafo único do art. 51, CTN, “qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante”.

A título de conhecimento, há previsão no Decreto nº 7.212/2010, arts. 43 a 48, da possibilidade de um produto industrializado sair do estabelecimento industrial com suspensão do imposto. Isso significa que não será necessário o recolhimento do tributo nas hipóteses previstas em lei. Com base no art. 43, II e III, por exemplo, é permitida a saída de produtos para exposição em feiras.

No que se refere às demais hipóteses, será considerado ocorrido o fato gerador quando o industrial realizar o desembaraço aduaneiro do produto ou quando a pessoa comprar o produto em leilão. Não há muitos questionamentos sobre o aspecto material do IPI, pois está previsto de forma clara na lei, porém, discute-se quem seria o contribuinte desses fatos geradores, o que será abordado abaixo.

6.2.Aspecto Pessoal

No que diz respeito ao aspecto pessoal, quanto ao sujeito ativo na relação jurídico-tributária não há dúvidas, uma vez que a competência para cobrar o Imposto sobre Produtos Industrializados é da União, conforme previsto no art. 153, IV, CF.

Já em relação ao sujeito passivo, que é o contribuinte ou o responsável tributário, faz-se necessária uma análise pormenorizada, uma vez que a operação de industrialização envolve diversos atores econômicos, inclusive de etapas diferentes, uma vez que em cada fase da cadeia de produção poderá haver industrialização de produtos.

O art. 51, do Código Tributário Nacional, assim prevê:

Art. 51. Contribuinte do imposto é:

- I - o importador ou quem a lei a ele equiparar;
 - II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar;
 - III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;
 - IV - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.
- Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.

Na primeira hipótese trazida pelo artigo, considera-se contribuinte o importador ou quem a lei a ele equiparar. Neste caso, aplica-se o denominado IPI-Importação, que está previsto no art. 46, I, CTN, art. 2º, I, da Lei nº 4.502/64, e no art. 35, I, do Regulamento do IPI – Decreto nº 7.212/2010.

Uma das justificativas para a incidência desse imposto para produtos provenientes do exterior é que não seria justificável uma mercadoria de outro país possuir preços mais vantajosos do que aqueles existentes dentro do próprio país. Contudo, ao se analisar pela ótica do importador, há uma situação desvantajosa do produto importado em consideração com aquele nacional, impondo-se a ele uma situação gravosa em prejuízo à da indústria brasileira, o que possivelmente violaria o princípio da isonomia, previsto no art. 150, II, CF, por ser tributado duas vezes por um único produto, inclusive se não tiver havido nenhum processo de industrialização.

No caso de industriais, que compram produtos industrializados de outros países, deverão pagar o IPI-Importação, em razão do desembaraço aduaneiro, previsto no art. 46, I, CTN, e, caso destinem essas mercadorias para outros estabelecimentos industriais dentro do país, mesmo que não tenham realizado nenhuma operação de industrialização, deverão recolher o IPI, enquadrando-se na hipótese do art. 9º, I, RIPI, como estabelecimento equiparado a industrial, por terem dado saída a eles⁵⁸.

Essas etapas de entrada do produto industrializado no Brasil e sua revenda a outros industriais foi amplamente questionada nos tribunais, inclusive no Superior Tribunal de Justiça, que pacificou a questão ao julgar o EREsp 1.403.532⁵⁹, considerando legal a incidência do IPI no momento de desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira (art. 46, I, CTN), e na saída do produto para revenda a outros estabelecimentos industriais (art. 46, II, CTN), por

⁵⁸ PAULSEN, MELO, op. cit. p. 131.

⁵⁹ STJ. *EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP: EREsp 1.403.532/SC*. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. DJe: 18/12/2015, 2015. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1395048&num_registro=201400347460&data=20151218&formato=PDF>. Acesso em 22 out. 2019.

se tratarem se fatos geradores distintos, ambos previstos em lei, o que não configura *bis in idem*, ou bitributação.

Em razão da equiparação existente por causa do art. 46, II, CTN, analisado em conjunto com o art. 51, parágrafo único, CTN, o importador também é considerado um estabelecimento industrial. Isso faz que ele também se sujeite à segunda tributação do IPI para produtos importados.

Não há posicionamento definitivo, por ora, do Supremo Tribunal Federal, por conta da questão estar prevista estritamente em legislação infraconstitucional, pois a Constituição Federal é silente quanto à questão dos contribuintes do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Entretanto, o STF foi provocado a se manifestar acerca dessa eventual bitributação por violar o princípio constitucional da isonomia, previsto no art. 150, II, CF, por meio do Recurso Extraordinário 946648 RG/SC⁶⁰. Em 07 de junho de 2016, foi reconhecida a repercussão geral da matéria, que poderá afetar inúmeros processos que questionam referido comando legal, que é embasado por entendimento do Superior Tribunal de Justiça.

Em uma mudança inesperada, o Superior Tribunal de Justiça, em 20 de outubro de 2017⁶¹, nos mesmos autos (EREsp 1.403.532) que reconheceu a legalidade do IPI-Importação no desembaraço aduaneiro e na saída do estabelecimento para outro industrial, acolheu os Embargos de Declaração em Embargos de Divergência do Recurso Especial, para sobrestar o processo, até julgamento da questão no Supremo Tribunal Federal, que será apreciada pelo Tema 906/STF. Até o presente momento não há julgamento ou data marcada para julgamento do processo no STF.

Por conta desses questionamentos, há decisões judiciais afastando a aplicação do entendimento do STJ, no EREsp 1.403.532, em que determina não ser recolhido o IPI na

⁶⁰ STF. *RECURSO EXTRAORDINÁRIO: RE 946648 RG/SC*. Relator Ministro Marco Aurélio. DJe: 05/10/2016, 2016. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=310441395&ext=.pdf>>. Acesso em: 22 out. 2019.

⁶¹ STJ. *EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP*. Edcl nos *EREsp 1403.532*. Relator Ministro Mauro Campbell Marques. DJe: 31/10/2017, 2017. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/dj/documento/mediado/?sequencial=77760424&tipo_documento=documento&numero_registro=201400347460&data=20171031&formato=PDF>. Acesso em: 22 out. 2019.

revenda de produtos importados, quando não houver nova fase de industrialização. Tal posição se deu em razão da existência de Recurso Extraordinário com Repercussão Geral no STF⁶².

Mesmo existindo toda essa discussão acerca da legalidade e constitucionalidade da cobrança nas duas etapas do importador, é permitido ao industrial a realização da tomada de crédito do IPI pago na entrada da mercadoria quando feita a saída para venda para outros estabelecimentos industriais. Isso garante a não-cumulatividade desse imposto, prevista constitucionalmente⁶³.

Além disso, também há incidência do IPI-Importação para produtos do exterior, mesmo que tenham sido adquiridos por consumidores finais, na maioria das vezes, pessoas físicas. Tal pacificação de entendimento se deu com o julgamento do RE 723.651, pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, em 2016, sob a fundamentação de que tal determinação visa proteger a indústria nacional e a livre concorrência⁶⁴.

Em continuidade à análise dos contribuintes do IPI, para as operações nacionais, enquadradas na hipótese do art. 51, II, CTN, que é a mais comum, considera-se como contribuinte o estabelecimento comercial que, por meio da etapa da industrialização, coloca um novo produto no mercado ou o revende a outros industriais⁶⁵.

Ademais, o RIPI prevê em seu art. 8º que será considerado como estabelecimento industrial aquele que desenvolver algumas das atividades de industrialização descritas no art. 4º, do mesmo diploma legal.

Já em seu art. 9º, e seus XV incisos, que engloba a hipótese do inciso II do art. 51, do CTN, há a previsão daqueles estabelecimentos que serão equiparados a industrial, como por exemplo, “os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos”, e “os estabelecimentos, ainda que varejistas, que receberem, para comercialização, diretamente da repartição que os liberou, produtos importados por outro estabelecimento da mesma firma”.

⁶² RACANICCI, Jamile. *Justiça Federal afasta repetitivo do STJ e nega IPI na revenda de importados*. JOTA. Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/repetitivo-stj-revenda-importados-18022019>>. Acesso em: 22 out. 2019.

⁶³ PAULSEN, MELO, op. cit. p. 131-132.

⁶⁴ STF. *Tribunal Pleno, RE 723.651*, rel. Min. MARCO AURÉLIO, j. 4.2.2016. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/RE723651.pdf>. Acesso em: 23 out. 2019.

⁶⁵ PAULSEN, MELO, op. cit. p. 127.

Em relação ao inciso III, do art. 51, será considerado contribuinte o comerciante de produtos que sofram com a incidência do IPI, e que sejam revendidos para aquelas empresas consideradas como importador ou industrial, ou a quem a lei a eles equiparar.

Isso significa que, neste caso, o produto não será vendido para os consumidores finais, mas sim, para empresas que realizarão novas operações de industrialização. Dessa forma, o comerciante passará a fazer parte dessa cadeia, o que faz com que a característica de não-cumulatividade do IPI permaneça, permitindo aos demais industriais a tomada de crédito desse imposto.

6.3.Aspecto Quantitativo

O aspecto quantitativo de um imposto se refere ao montante a ser pago pelo contribuinte ou responsável ao ente competente por arrecadar aquele imposto. Para tanto, serão analisadas a base de cálculo e as alíquotas do IPI.

Como forma de melhor entendimento da questão da base de cálculo relacionada a cada um dos fatos geradores previstos para o imposto, após uma análise dos artigos 46 e 47 do Código Tributário Nacional, fica assim disposta a sua estrutura:

IPI	Fato Gerador, art. 46, I, II e III, CTN.	Base de cálculo, art. 47, I, II e III, CTN.
1	Desembaraço aduaneiro	Preço normal + valor referente ao imposto de importação + taxas para entrada no país + encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis
2	Saída do produto do estabelecimento industrial	Valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria
3	Arrematação	Preço da arrematação

Os artigos 13, 14 e 15, da Lei nº 4.502/1964, regulamentam, de forma mais detalhada, o assunto referente à base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Além disso, cabe destacar que o art. 14, § 2º, da referida lei, que deve ser aplicado de acordo com o entendimento do Supremo Tribunal Federal, estabelece que os descontos ou qualquer abatimento no preço, desde que sejam feitos de forma incondicional, não podem ser considerados para a fixação da base de cálculo⁶⁶.

Exposta a questão da fixação da base de cálculo do IPI, mister analisar as suas alíquotas que, conforme será exposto nos capítulos acerca de sua seletividade e extrafiscalidade, variam conforme o produto industrializado e sua essencialidade para a sociedade, além da possibilidade de sua alteração por meio de decreto do Poder Executivo.

As alíquotas do IPI estão dispostas na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, Decreto nº 8.950/2016, e seus diversos itens dispostos no anexo.

Cabe destacar que as alterações das alíquotas deverão observar o art. 4º, do Decreto-lei nº 1.199/71, que assim dispõe:

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;

No caso das bebidas não alcoólicas, onde se enquadram os sucos e os refrigerantes em geral, está previsto na TIPI, item NCM 2202.10.00, a tributação desses produtos e, para os refrigerantes, classificado como “Águas, incluindo as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas”, sua respectiva alíquota é de 4%.

Além disso, como forma de interpretação das questões atinentes ao enquadramento dos produtos industrializados, quando houver dúvidas, se deverá ser identificado como um ou outro item, o próprio anexo do Decreto nº 8.950/2016 traz regras gerais para interpretação do sistema harmonizado.

Esse sistema harmonizado foi instituído para classificação e enquadramento das mercadorias de forma única, que pudesse facilitar o comércio internacional, adotando-se nomenclaturas padronizadas tanto para o ICMS quanto para o IPI. Adota-se, aqui no Brasil, a Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM, que pode ser acessada por meio do site do

⁶⁶ PAULSEN, MELO, op. cit. p. 142-143.

SISCOMEX⁶⁷, onde são encontrados todos os tipos de mercadorias e produtos e seus respectivos itens.

Ademais, além dessa nomenclatura, há as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado – NESH. Conforme exposto no próprio site da Receita Federal, as NESH são:

a interpretação oficial do Sistema Harmonizado (SH) em nível internacional e fornecem as explicações sobre as Regras Gerais Interpretativas, as Notas de Seções, as Notas de Capítulos e as Notas de subposições (que são parte integrante do Sistema Harmonizado), assim como estabelecem o alcance das posições e das subposições. Elas contêm as descrições técnicas das mercadorias e as indicações práticas internacionalmente aceitas quanto à classificação e à identificação das mercadorias.⁶⁸

Desta forma, adotam-se padrões oficiais de interpretação, o que visa reduzir divergências de interpretação, principalmente por envolver impostos com grande movimentação de dinheiro, como é o caso do ICMS e do IPI.

6.4.Aspecto Espacial

No que se refere ao aspecto espacial do Imposto sobre Produtos Industrializados, não há questões a serem debatidas, uma vez que o imposto em comento é de competência da União, previsto na Constituição Federal, art. 153, IV, que compreende todo o território nacional. Em razão disso, em qualquer lugar da Federação Brasileira, desde que ocorridos os fatos geradores, será devido o imposto ao ente competente, ou seja, à União.

6.5.Aspecto Temporal

Quanto ao aspecto temporal do IPI, faz-se necessário destacar que será considerado como ocorrido o fato gerador não necessariamente no momento em que o estabelecimento industrial realizar a industrialização do produto em si. Ao se analisar os fatos geradores

⁶⁷ PORTAL ÚNICO SISCOMEX. *Nomenclatura Comum do Mercosul*. Disponível em: <<https://portalunico.siscomex.gov.br/classif/#/sumario?perfil=publico>>. Acesso em: 22 out. 2019.

⁶⁸ RECEITA FEDERAL. *Notas Explicativas do Sistema Harmonizado*. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/classificacao-fiscal-de-mercadorias/notas-explicativas-do-sistema-harmonizado>>. Acesso em: 22 out. 2019.

previstos em lei, verifica-se que, na hipótese prevista no art. 46, I, CTN, será devido o imposto quando ocorrer o desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira.

Isso significa que, no Brasil, não ocorreu efetivamente a industrialização do produto, mas sim, em outro país. Ao se realizar o desembaraço aduaneiro desse produto é que será devido o imposto.

Ademais, na hipótese do inciso II, do art. 46, CTN, será devido o imposto quando o produto tiver saída do estabelecimento. Assim, um produto pode ter sido industrializado por uma empresa, colocado em seu depósito, e dias depois ter saída do estabelecimento. Isso representa que até este último momento não terá ocorrido o fato gerador do IPI. Se sobrevier qualquer evento que implique em perdas patrimoniais à empresa, com prejuízo desses produtos, não terá que recolher IPI à União.

Além disso, o art. 36, do Decreto nº 7.212/2010, prevê algumas situações de ocorrência do fato gerador, que não será no momento da industrialização. Cita-se, como exemplo, o inciso I do mesmo artigo, em que estabelece que será ocorrido o fato gerador “na saída de armazém-geral ou outro depositário do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial depositante, quanto aos produtos entregues diretamente a outro estabelecimento”. Ademais, em seu inciso VII, “no início do consumo ou da utilização do papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, em finalidade diferente da que lhe é prevista na imunidade (imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “d”, CF).

Portanto, deve-se atentar ao fato de existirem diversos momentos para a ocorrência do fato gerador do IPI, como previsto em sua legislação de regulamentação, para que não haja prejuízos ao industrial por eventual erro de apuração, e também para o Fisco, em não cobrar por tributos que não sejam devidos.

7. SELETIVIDADE DO IPI

A seletividade do Imposto sobre Produtos Industrializados está prevista na Constituição Federal, art. 153, § 3º, I, em que há determinação para que esse imposto seja seletivo. Não se trata de interpretação e aplicação em decorrência da capacidade contributiva exclusivamente, mas de uma ordem constitucionalmente prevista.

As alíquotas do IPI deverão variar na proporção inversa à essencialidade do bem⁶⁹, isto é, quanto mais essencial o bem para a sociedade, menor deve ser sua cobrança, e até mesmo ter suas alíquotas zeradas, buscando, assim, uma justiça fiscal⁷⁰⁻⁷¹. Em sentido inverso, quanto menos essencial for o bem, maior deverá ser seu gravame, como acontece com os bens de luxo.

Esse aspecto do IPI visa proteger também o mínimo existencial das pessoas ao determinar que os produtos essenciais, como alimentação e medicação, tenham alíquotas menores, uma vez que a massa populacional dispense uma boa parte de sua renda somente para isso.

É sabido que o salário mínimo vigente no ano de 2019 no Brasil é de R\$ 998,00 e que uma grande parte da população sobrevive com esses valores e, muitas vezes, ainda têm que sustentar filhos e arcar com despesas da casa. De acordo com pesquisa realizada pelo Departamento Intersindical de Estatísticas e Estudos Socioeconômicos⁷², o salário mínimo, para garantir os direitos sociais elencados no art. 6º, da Constituição Federal, deveria ser, em setembro de 2019, de R\$ 3.980,82.

Essa discrepância entre o ser e o dever ser revela que a pessoa pobre no Brasil, que recebe um salário mínimo, mal consegue garantir uma vida digna de ser vivida. Em verdade, apenas o básico é garantido com essa remuneração. Tributar de forma igual produtos essenciais e produtos de luxo, na situação atual do Brasil e em qualquer outro país, se tornaria uma injustiça cruel com milhões de pessoas.

⁶⁹ AMARO, op. cit. p. 166.

⁷⁰ *Ibidem*, p. 167.

⁷¹ CARRAZZA, op. cit. p. 104.

⁷² DEPARTAMENTO INTERSINDICAL DE ESTATÍSTICAS E ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS. *Pesquisa Nacional da Cesta Básica de Alimentos*. Disponível em: <<https://www.dieese.org.br/analisecestabasica/salarioMinimo.html>>. Acesso em: 25 out. 2019.

Destaca-se que a tributação vigente hoje pode não ser a mais adequada daqui alguns meses em razão da mudança da sociedade ao longo do tempo. Isso implica em revisões das alíquotas e bases de cálculo dos tributos. O que era considerado como essencial 15 anos atrás pode não ser hoje, e vice-versa. Um produto de luxo agora pode ter tido seu acesso democratizado e passado a ser um bem de grande importância para as pessoas, como ocorreu com os celulares.

Essa seletividade possui uma relação intrínseca com a extrafiscalidade do tributo, uma vez que, por meio da redução ou aumento das alíquotas, determina-se quais produtos devem ser priorizados à população e quais devem ser tributados de forma mais gravosa, por não serem úteis à população. Esse tipo de intervenção do Estado pode ser compreendido como extrafiscalidade alocativa, que será abordada em maiores detalhes no capítulo específico sobre a extrafiscalidade.

Rodolfo Tsunetaka Tamanaha⁷³, ao analisar a Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal até junho de 2015, identificou apenas um único julgado que trata especificamente da aplicação da seletividade das alíquotas, que enseja na concretização da sua extrafiscalidade.

No mencionado julgamento, o STF reconheceu a constitucionalidade da Lei nº 8.393/91, que estabeleceu alíquotas diferentes do IPI para a produção do açúcar em razão da localização em que era produzido. Assim, se esse produto fosse feito nas regiões do Nordeste ou da Amazônia, teria uma alíquota menor daquele que fosse produzido nos outros estados da federação⁷⁴.

Dessa maneira, pode haver instituição de alíquotas diferenciadas, em atendimento à seletividade do IPI, inclusive para regiões diferentes do país, como forma de diminuir as desigualdades regionais, que constitui objetivo fundamental da República Federativa do Brasil.

⁷³ TAMANAHA, Rodolfo Tsunetaka. *Controle da Seletividade com Finalidade Extrafiscal na Jurisprudência do STF*. In: Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 7, n. 9, julho/dezembro, 2019. p. 11. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/44159>>. Acesso em: 25 out. 2019.

⁷⁴ *Ibidem*, p. 12.

8. EXTRAFISCALIDADE DO IPI

A extrafiscalidade dos tributos é um tema caro à doutrina do Direito Tributário, por envolver nuances regulatórias do Estado brasileiro, que ultrapassam as questões teóricas as quais o operador do direito está familiarizado a trabalhar. Vai além de métodos rígidos e objetivos que compõem a seara tributária, razão pela qual é primordial que, ao se analisar a questão da extrafiscalidade, em específico envolvendo o Imposto sobre Produtos Industrializados, sejam abordados temas de outras disciplinas.

Um ponto a ser destacado antes de adentrar na discussão sobre a extrafiscalidade é a questão da fiscalidade dos tributos. Esse não é um tema que gera muitas controvérsias acerca de sua conceituação, uma vez que esses tributos possuem finalidade apenas de arrecadar valores para o Estado, para pagamento do funcionalismo público, dos órgãos públicos, e implementação dos objetivos fundamentais da República e garantia dos direitos públicos subjetivos dos cidadãos, em especial direito à moradia, à saúde, à educação, ao lazer, que estão previstos no art. 6º, da Constituição Federal.

Para o aspecto da fiscalidade, não há alteração do tributo em si, mas apenas em suas alíquotas ou base de cálculo, cujos valores arrecadados a mais serão destinados aos cofres públicos para o pagamento das despesas do Estado. Isso se dá em razão de os produtos, mercadorias e serviços ficarem cada vez mais caras e no alargamento das prestações estatais, para garantir com que as pessoas tenham igualdade de oportunidades.

Isto posto, passa-se a analisar a extrafiscalidade dos tributos. Como melhor forma de estudar os meios pelos quais o Estado pode dispor para concretizar essa característica dos tributos, acerca da sua extrafiscalidade, tem-se, também, como objeto de investigação o Direito Econômico, que por meio dele poderá se realizar intervenção na economia. A extrafiscalidade não se limita, apenas, pela aplicação do Direito Tributário essencialmente, mas uma aplicação profunda dos conhecimentos do Direito Econômico.

Ricardo Leite Ribeiro⁷⁵, em sua abordagem da extrafiscalidade dentro do Direito Econômico, expõe que:

⁷⁵ RIBEIRO, Ricardo Leite. *Direito Econômico da Tributação: Uma Análise da Extrafiscalidade no Sistema Tributário Brasileiro*. Dissertação de Mestrado – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, p. 54. 2013

[...] se para o Direito Tributário a extrafiscalidade remete ao emprego excepcional de instrumentos tributários com finalidades não arrecadatórias, para o Direito Econômico a dimensão extrafiscal da tributação é uma das formas mais comuns de intervenção estatal sobre o espaço econômico que pode, eventualmente, visar apenas à arrecadação de recursos.

Deve-se analisar as normas existentes de aplicação do direito tributário e aquelas atinentes à intervenção do Estado no domínio econômico, por conta da própria adoção de medidas extrafiscais na seara tributária, isto é, o Estado se utiliza de políticas tributárias para intervir no domínio econômico. Isso revela mais um motivo da necessidade, mesmo que breve, da análise do Direito Econômico aplicado à área tributária.

Desta forma, torna-se evidente que a extrafiscalidade possui relações mais econômicas do que propriamente tributárias, por envolver a implantação de políticas públicas pelo Estado, motivo pelo qual faz-se necessária uma abordagem multidisciplinar da questão da extrafiscalidade dos tributos⁷⁶.

Antes de se analisar especificamente como a extrafiscalidade é utilizada na sociedade, deve-se esclarecer como o Estado atua no domínio econômico. Ricardo de Leite Ribeiro, em análise da eminente doutrina de Eros Grau, expõe os métodos pelos quais o Estado pode implementar suas finalidades econômicas previstas na Constituição Federal⁷⁷.

O Estado pode intervir *no* domínio econômico ou *sobre* o domínio econômico. No primeiro caso, pode se dar por absorção, quando o Estado atua em caráter de monopólio, ou por participação, quando concorre em paridade com os agentes privados. Já na segunda hipótese, pode ser por direção, quando atua de forma regulatória de mercado, impondo medidas obrigatórias a todos os agentes, ou por indução, na implementação de políticas econômicas, com a finalidade de estímulo de comportamentos, onde se encaixa a atribuição da extrafiscalidade dos tributos⁷⁸.

Expostas as questões atinentes acerca da aplicabilidade do Direito Econômico para o presente trabalho, analisam-se agora os meios pelos quais o Estado pode aplicar a extrafiscalidade. Para o Direito Tributário, há diversos mecanismos que podem ser utilizados, como a criação ou extinção de tributos, concessão de isenções e benefícios, concessão de créditos presumidos, ou o aumento ou diminuição de alíquotas e base de cálculo⁷⁹.

⁷⁶ RIBEIRO, op. cit. p. 51.

⁷⁷ *Ibidem*, p. 56-60

⁷⁸ *Ibidem*, p. 60.

⁷⁹ *Ibidem*, p. 64.

Isso significa que a extrafiscalidade não se esgota em apenas estabelecer programas para que os agentes privados se utilizem deles. Vai muito além disso. Insta salientar que toda essa sistemática não possui como destinatário única e exclusivamente o contribuinte enquanto pessoa física. Diversas são as medidas adotadas em benefícios do setor empresarial, como acontece com o REFIS⁸⁰.

Já para o Direito Econômico, há algumas modalidades pelas quais a extrafiscalidade pode se exteriorizar, tendo como base os objetivos fundamentais previstos na Constituição Federal, como também o fomento à cultura, incentivo à educação, proteção da saúde, redução das desigualdades sociais e regionais. São elas: extrafiscalidade alocativa, extrafiscalidade distributiva e a extrafiscalidade estabilizadora⁸¹.

A extrafiscalidade alocativa diz respeito a uma intervenção corretiva do mercado, com a finalidade de estimular ou desestimular determinados comportamentos da sociedade, tendo como base as necessidades públicas⁸². Ademais, as imunidades tributárias, que são consideradas como limitações ao poder de tributar, também podem ser consideradas como extrafiscalidade alocativa, por prever que determinadas pessoas ou recursos não sofrerão com a incidência de impostos, o que demonstra um genuíno incentivo a esses destinatários⁸³.

A extrafiscalidade distributiva se refere a uma tributação que visa diminuir as desigualdades e a concentração de renda existentes, por meio de alíquotas progressivas, geralmente, dos impostos, fazendo com que aquelas pessoas que tenham maior poder aquisitivo arquem com maiores custos dos tributos, o que será redistribuído posteriormente. Esse tipo de externalidade se dá, por exemplo, com alíquotas progressivas do Imposto de Renda, alíquotas diferenciadas para bens essenciais e bens supérfluos⁸⁴, e a progressividade das alíquotas do ITCMD, que foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal em 2013, no julgamento do Recurso Extraordinário 562/045-RS⁸⁵, o que não violaria o princípio da capacidade contributiva.

⁸⁰ RIBEIRO, op. cit. p. 65.

⁸¹ *Ibidem*, p. 73.

⁸² *Ibidem*, p. 70.

⁸³ *Ibidem*, p. 74.

⁸⁴ *Ibidem*, p. 75.

⁸⁵ STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO: RE 562/045-RS. Relator Ministro Ricardo Lewandowsky. DJe: 06/02/2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>>. Acesso em: 22 out. 2019.

Por fim, a extrafiscalidade estabilizadora é caracterizada pela intervenção do Estado, por meio da tributação, a fim de garantir a estabilidade econômica do país em momentos de crise. Sua finalidade pode ser diversa, a depender de quais problemas o país vem passando, como por exemplo, tentar gerar empregos, controle de inflação, controle cambial, dentre outros⁸⁶.

8.1.Extrafiscalidade do IPI e a PEC 45 – Reforma Tributária

A Proposta de Emenda à Constituição nº 45 foi apresentada na Câmara dos Deputados Federais em 03 de abril de 2019, pelo deputado Baleia Rossi, do partido MDB-SP, para alteração do Sistema Tributário Nacional, que se tornou conhecida como Reforma Tributária.

De início, deve-se informar que será analisada somente a PEC 45, da Câmara dos Deputados, apesar de haver outros projetos em andamento na Casa Legislativa, que também alteram o Sistema Tributário, em razão dessa proposta estar com um andamento mais avançado e que, inclusive, possui apoio dos congressistas e do Governo Federal.

Há diversas alterações que serão realizadas no texto constitucional, referentes à criação do Imposto sobre Bens e Serviços – IBS, e a revogação de outros cinco tributos: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS, Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, Programa de Integração Social – PIS, e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

Para efeitos práticos de análise do presente trabalho, serão estudados apenas as questões relativas à extinção do Imposto sobre Produtos Industrializados e suas consequências para a seletividade e extrafiscalidade desse imposto. No que se refere à repartição de receitas entre os entes federados e as finanças públicas, não serão discutidos, para não fugir do objeto central deste trabalho.

⁸⁶ RIBEIRO, op. cit. p. 77-78.

Uma das principais mudanças a serem implementadas será a extinção de cinco tributos e a criação do Imposto sobre Bens e Serviços, conforme foi exposto acima. Isso se dará com a criação do art. 152-A, CF, que terá a seguinte redação:

Art. 152-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas.

Um dos principais questionamentos a ser feito sobre o *caput* se refere à competência tributária. A Constituição Federal, desde sua promulgação em 1988, outorga competência tributária aos entes federados para a instituição de tributos, do modo que estiver previsto na Lei Maior. Entretanto, a redação do novo artigo implica em uma eventual desconstitucionalização do sistema tributário, pois autoriza que Lei Complementar crie imposto.

Isso retiraria do Supremo Tribunal Federal a competência para julgar sobre esse novo tributo, em caso de questionamentos, uma vez que passaria a ser uma norma infraconstitucional, de competência do Superior Tribunal de Justiça, de acordo com o art. 105, III, CF.

Um segundo ponto a ser discutido é sobre uma concentração de competências na União, uma vez que extingue três tributos federais, um imposto estadual e um imposto municipal e instituirá um único federal. A Constituição Federal determina, em seu art. 60, § 4º, inciso I, que é cláusula pétrea a forma federativa de Estado e que não há possibilidade de existir qualquer proposta de emenda constitucional tendente a abolir essa garantia.

Dessa forma, surgem-se dúvidas acerca da relação do pacto federativo instituído inicialmente na CF de 1891 e aquele que é adotado até os dias de hoje. Pode-se compreender uma federação como a junção de diversos entes autônomos administrativa e financeiramente, mas que não possuem soberania. Neste caso, somente a União possui soberania e também, ao mesmo tempo, faz parte dos entes da federação.

Nesse sentido, a existência de normas constitucionais que dividem as competências para cada ente se torna um dos pilares de uma federação, o que garante a autonomia já mencionada. Deste modo, ao se elaborar uma proposta de emenda constitucional que retira competências de um determinado ente ou de vários pode ser vista como um enfraquecimento do pacto federativo.

Por haver essa mudança de atribuições, em nome da União, que é um dos fundamentos básicos para a existência de uma federação, pode se falar em uma mitigação do pacto federativo,

que pressupõe a colaboração entre todos os entes para a existência de uma harmonia, não um ente federado possuir diversas prerrogativas em detrimento dos outros.

Em continuidade à análise do art. 152-A, CF, seu futuro § 1º possui a seguinte redação:

§1º. O imposto sobre bens e serviços:

[...]

II – será regulado exclusivamente pela lei complementar referida no *caput* deste artigo;

III – será não-cumulativo, compensando-se o imposto devido em cada operação com aquele incidente nas etapas anteriores;

IV – não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação das alíquotas nominais;

[...]

VI – terá alíquota uniforme para todos os bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos, podendo variar entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

O inciso II reforça, mais uma vez, o questionamento feito supra acerca da desconstitucionalização do tributo, que será criado e regulamentado exclusivamente por lei complementar. Assim, ficará a cargo do legislador infraconstitucional estabelecer todas as diretrizes para o novo Imposto sobre Bens e Serviços.

Além disso, há uma certa divergência com a vontade do próprio Constituinte originário, pois este previu a existência de Imposto sobre Produtos Industrializados, de competência da União, e, caso a Reforma Tributária seja aprovada, ele será extinto, para dar lugar a outro tributo federal, cuja incidência é totalmente desconhecida, pois estará, simplesmente, a cargo dos parlamentares a definição sobre todos os aspectos desse imposto. Ademais, poderão estar previstos diversas hipóteses de incidência para um único imposto federal, o que, na prática, poderá ser as mesmas daqueles tributos a serem extintos.

No que se refere ao inciso III, a não cumulatividade atende com os aspectos hoje vigentes do IPI e do ICMS, que estão previstos constitucionalmente. Isso permite que o valor pago pelo contribuinte possa ser compensado na etapa posterior da cadeia produtiva.

O inciso IV proíbe a concessão de qualquer tipo de benefícios aos contribuintes do novo Imposto sobre Bens e Serviços. Por um lado, isso se justifica para não haver distorções entre as pessoas e para que não haja um uso indevido de mecanismos tributários para beneficiar poucas pessoas. Contudo, isso poderá afetar negativamente grupo de pessoas que possam ser

beneficiadas com isenções ou reduções na base de cálculo, como forma de incentivar determinados consumos de bens ou serviços.

Assim, uma das características do IPI, que é a sua extrafiscalidade, que pode ser concretizada pela concessão de benefícios a setores econômicos essenciais à sociedade, estará diretamente comprometida, quiçá extinta, por conta da criação desse novo imposto federal.

Por fim, o ponto mais controvertido na criação do Imposto sobre Bens e Serviços se refere ao inciso VI do futuro art. 152-A, que estabelece que a alíquota desse novo imposto deverá ser uniforme para todos os bens e serviços. Isso afronta diretamente a existência da seletividade do IPI, que determina a tributação no produto na proporção inversa da sua essencialidade.

Caso a PEC 45 seja aprovada, será fixada uma alíquota igual para produtos essenciais, como alimentos e medicamentos e para produtos de luxo, como carros esportivos. Ademais, será tributada na mesma proporção bens e serviços. Uma prestação de serviços de atendimento médico terá a mesma incidência da realização de uma sessão de tatuagem ou da prestação de ensino em escolas particulares e universidades.

O art. 150, II, da Constituição Federal determina que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não poderão atribuir tratamento diferente para pessoas que estejam em situação de igualdade. Isso é o que revela o princípio da isonomia, que foi estudado acima. Nesse mesmo sentido, contribuintes que estejam em situação diferente não poderão ser tratados de forma igual, sob risco de ocasionar injustiças fiscais e sociais, uma vez que para um sempre haverá um ônus mais grave do que para outro.

Extinguir a seletividade do IPI importará em distorções sociais ao longo do tempo, pois absolutamente todos os produtos, mercadorias e serviços terão a mesma tributação de forma proporcional. Como foi exposto no tópico acerca da capacidade contributiva, adotar alíquotas meramente proporcionais faz com que o imposto, em vez de ser progressivo, seja regressivo, aumentando cada vez mais a carga tributária daquelas pessoas que mais dependem do salário para sobreviver.

Superada a questão das alíquotas, deve-se atentar para a forma pela qual o Imposto sobre Bens e Serviços será administrado. Dessa forma, será criado um comitê gestor. O art. 152-A, § 6º, ficará disposto da seguinte maneira:

§ 6º A lei complementar referida no caput criará o comitê gestor nacional do imposto sobre bens e serviços, integrado por representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios, a quem caberá:

I – editar o regulamento do imposto, o qual será uniforme em todo o território nacional;

II – gerir a arrecadação centralizada do imposto;

III – estabelecer os critérios para a atuação coordenada da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios na fiscalização do imposto;

IV – operacionalizar a distribuição da receita do imposto, nos termos estabelecidos no parágrafo 5º deste artigo;

V – representar, judicial e extrajudicialmente, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios nas matérias relativas ao imposto sobre bens e serviços.

Esse comitê gestor será responsável por gerir esse novo imposto, que será centralizado na União, além de operacionalizar toda a receita proveniente dos pagamentos que serão realizados. O problema está na composição desse comitê, pois haverá representação da União, dos 26 estados-membros, do Distrito Federal e dos 5.570 Municípios existentes no Brasil. Como se dará a representação desses milhares de entes federados não está bem clara na redação dos novos artigos. Enfrentar realidades diferentes do país será de grande dificuldade, ou até mesmo impossível.

Outro ponto que poderá gerar dificuldades em sua aplicação é a representação desse comitê. O IBS será um imposto federal, cuja administração será feita por um comitê gestor composto por representantes de todos os entes federados, e a sua representação judicial e extrajudicial poderá ser feita por procuradores da União, dos Estados e dos Municípios. Deverá haver regras muito bem explicitadas para evitar eventuais conflitos de atribuição.

Um argumento que poderá ser utilizado em contraposição às questões analisadas neste capítulo é a modificação do art. 154, CF, com a inclusão do inciso III. Com a reforma, ele passará a ter a seguinte redação:

Art. 154. A União poderá instituir:

[...]

III – impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos.” (NR)

Entretanto, já existe impostos seletivos no ordenamento jurídico atual, que é o caso do Imposto sobre Produtos Industrializados, previsto no art. 153, § 3º, I, CF. Extinguir um imposto com essa característica para a criação de outro de mesma forma demonstra uma ação totalmente desnecessária e que ocasionará somente divergências entre os contribuintes e Fisco.

Ademais, o *caput* do art. 154 estabelece que a União poderá instituir, isso significa que é uma faculdade desse ente da federação em criar impostos seletivos. A existência da

seletividade em impostos é uma forma pela qual a tributação pode ser distribuída de forma justa para todos da sociedade. Ao se prever a criação do IBS e da instituição de outros impostos, que sejam seletivos, acaba por confirmar que esse IBS atenderá tudo, menos as necessidades da população do país, atribuindo uma carga tributária de forma desigual.

Um ponto crucial para isso também é a previsão da criação de impostos, de forma plural. Não se sabe se um dia a União instituirá novamente algum imposto seletivo, para atendimento da sua extrafiscalidade, ou se criará diversos outros impostos, além daqueles que já existem hoje. Torna-se uma possibilidade de aumentar e muito a tributação já existente para o sistema tributário nacional.

No que se refere à regra de transição do sistema atual para o próximo, verifica-se que os cinco impostos coexistirão com o futuro IBS pelo prazo de 10 anos. Isso se dá pelo fato de que não serão extintos de imediato, mas serão mitigados de forma gradual até que não haja mais a sua incidência. Tal previsão está contida na introdução do art. 118, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, conforme transcrito abaixo:

Art. 118. Do terceiro ao nono ano subsequentes ao ano de referência, as alíquotas dos impostos a que se referem o art. 153, IV, o art. 155, II, o art. 156, III, das contribuições a que se referem o art. 195, I, “b” e IV e da contribuição para o Programa de Integração Social, a que se refere o art. 239, todos da Constituição, serão progressivamente reduzidas, sendo fixadas nas seguintes proporções das alíquotas previstas nas respectivas legislações:

- I – 7/8 (sete oitavos) no terceiro ano;
- II – 6/8 (seis oitavos) no quarto ano;
- III – 5/8 (cinco oitavos) no quinto ano;
- IV – 4/8 (quatro oitavos) no sexto ano;
- V – 3/8 (três oitavos) no sétimo ano;
- VI – 2/8 (dois oitavos) no oitavo ano;
- VII – 1/8 (um oitavo) no nono ano.

Parágrafo único. No fim do nono ano subsequente ao ano de referência, os tributos referidos no caput deste artigo serão extintos.

Trata-se de uma regra transitória por demais complexa, ao se obrigar o contribuinte seguir uma sistemática que mudará a cada ano, que tramitará em conjunto com o novo imposto. Destaca-se que o Brasil é um país de tamanhos continentais, com realidades muito díspares. Não se pode exigir o mesmo conhecimento normativo de todas as pessoas de forma genérica. Essa é uma porta para a existência de muitas divergências que se perdurarão para além dos 10 anos da regra de transição.

Em suma, as características previstas para a criação do Imposto sobre Bens e Serviços, a que tudo indica, poderá aumentar ainda mais as distorções sociais existentes no país, ao se

instituir uma alíquota única para todos os produtos, mercadorias e serviços, sem a distinção da sua essencialidade para a sociedade. Com isso, a extrafiscalidade dos tributos ficará diretamente comprometida, por inviabilizar que sejam incentivados ou desincentivados qualquer tipo de comportamento, em razão da impossibilidade de concessão de qualquer tipo de benefício. Assim, o comitê gestor enfrentará muitos desafios para conseguir instituir uma alíquota única que possa representar todos os entes da federação.

9. EXTRAFISCALIDADE DO IPI APLICADA PARA AS BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS

O Imposto sobre Produtos Industrializados, previsto na Constituição Federal no art. 153, IV, de competência da União, possui sua extrafiscalidade determinada em nível constitucional, conforme se verifica pelo art. 153, § 3º, I.

A extrafiscalidade se mostra como um meio pelo qual o Estado intervém na economia ou em apenas determinados setores econômicos, a fim de estimular ou desestimular comportamentos, regular o mercado financeiro ou até mesmo buscar uma equitativa distribuição de renda, conforme foi exposto no capítulo anterior.

No que se refere à aplicação da extrafiscalidade do IPI para as bebidas não alcoólicas, mister esclarecer sobre o objeto desse tipo de bebidas. Compreende-se, de uma forma geral, nesse conceito os sucos adicionados de açúcar e os refrigerantes, que representam a maior parte da tributação desse item.

A tributação pelo IPI dos refrigerantes está prevista no item NCM 2202.10.00, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, que foi aprovada pelo Decreto nº 8.950/2016. Nesse item, os refrigerantes estão enquadrados como “Águas, incluindo as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas”, com uma alíquota de 4%.

Além disso, a Nota Complementar 22-1 da TIPI, que trata especificamente sobre esses produtos, estabelece que os refrigerantes e refrescos que contenham extrato de sementes de guaraná ou extrato de açaí terão suas alíquotas reduzidas em 50%, resultando em uma alíquota, na verdade, de 2%, e os refrigerantes e refrescos que contenham suco de frutas terão a alíquota reduzida em 25%, o que resulta em uma alíquota de 3%.

Ainda, também são tributadas as matérias-primas para a produção dos refrigerantes, como se dá com os concentrados. Eles estão previstos no item NCM 2106.90.10 da TIPI, assim qualificado:

Preparações do tipo utilizado para elaboração de bebidas:

Ex 01 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida da posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.

Ex 02 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante do Capítulo 22, com capacidade de diluição de até 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.

Nos dois casos, a alíquota fixada é de 4%, podendo ser reduzida em 50% para os “Extratos concentrados para elaboração de refrigerantes que contenham extrato de sementes de guaraná ou extrato de açaí” e reduzida em 25% para os “extratos concentrados para elaboração de refrigerantes que contenham suco de frutas”.

Destaca-se que essas são as alíquotas fixadas pelo Decreto que regulamenta a Tabela do IPI. Porém, elas poderão ser alteradas também por decreto, conforme for verificada sua necessidade ou interesse, o que realmente tem ocorrido nos últimos anos.

De dois anos para cá houve muita discussão sobre essa alteração de alíquotas dos refrigerantes, em razão da diminuição realizada em 30 de maio de 2018, por meio do Decreto nº 9.394, que reduziu a alíquota de 20%, até então fixada, para 4%, dos extratos concentrados, como forma de aumentar a arrecadação. Para melhor analisar essas questões, faz-se necessário expor brevemente sobre a não cumulatividade do IPI, que também está prevista na Constituição Federal, art. 153, § 3º, II.

Em linhas gerais, a não cumulatividade de um imposto significa que, ao incidir esse tipo de tributo, a empresa que é contribuinte poderá tomar crédito daquilo que já foi pago nas etapas anteriores. Tomando-se como exemplo, se na primeira etapa de industrialização dos refrigerantes o produto sai por R\$ 100,00 e a alíquota é de 5%, haverá a obrigação de pagar R\$ 5,00 de IPI. Na etapa seguinte, o produto fica em 150,00 com uma alíquota de 5% também. Com isso, haverá a obrigação de pagar R\$ 7,50, porém, poderá compensar com os R\$ 5,00 já pagos. Isso resulta que, na segunda etapa, a empresa pagará, efetivamente, apenas R\$ 2,50.

Com uma alíquota de 20%, o crédito a ser tomado pelas empresas produtoras de refrigerante era alto, assim, nas etapas seguintes, os industriais compensavam quase todo o valor devido e, ainda, poderiam compensar eventual “excesso” de crédito com outros impostos federais.

Ao se reduzir, em 2018, a alíquota para 4%, as empresas reduziram os encargos tributários, mas também tiveram uma menor porcentagem de crédito a ser tomado para as demais etapas. Isso faz com que tenham que desembolsar mais valores para produção dos refrigerantes.

Por pressão de grandes empresas do ramo de refrigerantes, em 27 de setembro de 2018, por meio do Decreto nº 9.514, as alíquotas foram alteradas novamente, havendo um período de escalonamento. De 1º de janeiro de 2019 a 30 de junho de 2019, a alíquota dos concentrados seria de 12%. De 1º de julho de 2019 a 31 de dezembro de 2019, a alíquota seria de 8%. Após esse período, a alíquota voltaria a ser fixada em 4%.

Novamente, por conta de pressão das empresas desse setor, em 1º de julho de 2019, por meio do Decreto nº 9.897, as alíquotas dos concentrados ficaram assim dispostas: de 1º de janeiro de 2019 a 30 de junho de 2019, a alíquota dos concentrados ficou em 12%. De 1º de julho de 2019 a 30 de setembro de 2019, alíquota fixada em 8%, e a alteração trazida pelo decreto, de 1º de outubro de 2019 a 31 de dezembro de 2019, alíquota fixada em 10%. Após esse período temporário, as alíquotas voltarão a ser fixadas conforme a Tabela do IPI, que estão em 4%.

Percebe-se que, ao longo dos últimos anos, a alíquota do IPI para os refrigerantes e os concentrados que servem de produção para eles alterou de forma significativa, passando de 20%, com redução para 4%, e depois variações entre 12% e 8%.

Isso ocasiona uma grande insegurança jurídica, porque o Governo Federal se utiliza da possibilidade de alteração da alíquota do IPI por meio de decreto, que está autorizado pelo art. 153, § 1º, CF, para aumentar e diminuir as alíquotas conforme pressões do mercado. Destaca-se que, mesmo assim, deve-se respeitar a anterioridade nonagesimal, prevista no art. 150, III, “c”, CF.

As empresas consideradas gigantes do setor, como a Coca Cola e a Ambev, exercem pressão política frente ao Governo Federal que resultam em alteração de alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados conforme a necessidade das próprias empresas.

Ademais, as alíquotas do IPI devem observar, necessariamente, a sua seletividade, que é a fixação de alíquota conforme a essencialidade do produto. Deste modo, cumpre-se também com a extrafiscalidade existente para esse imposto, que visa estimular ou desestimular determinados comportamentos da sociedade, como ocorre com as bebidas alcoólicas.

Deste modo, não se verifica que o Governo Federal tem perseguido a seletividade e extrafiscalidade do IPI para as bebidas não alcoólicas, uma vez que as alterações de alíquotas se dão somente para fins eminentemente fiscais, por pressão de grandes empresas conforme

suas necessidades. Assim, não se verifica nenhum estímulo ou desestímulo ao consumo dos refrigerantes no contexto atual no Brasil.

Expostas essas questões, passa-se a discorrer sobre os demais aspectos sobre esse tipo de produto. No que se refere ao consumo dos refrigerantes pelas pessoas, de acordo com um estudo realizado pela Escola de Saúde Pública da Universidade Harvard ao longo de 30 anos, verificou-se que o alto consumo de refrigerantes aumenta os riscos de desenvolvimento de doenças graves. Ademais, o Brasil se encontra na 10^o posição de consumo per capita de refrigerante. Em 2018, o brasileiro consumiu, em média, 114,6 litros de refrigerante⁸⁷.

Conforme pesquisa divulgada pela Vigilância de Fatores de Risco e Proteção para Doenças Crônicas por Inquérito Telefônico (Vigitel)⁸⁸, vinculada ao Ministério da Saúde, o índice de obesidade dos brasileiros aumentou 67,8% em 12 anos e, em 2018, a taxa de obesidade da população era de 19,8%.

Dentre todos os fatores que contribuem para o aumento da obesidade da população, o principal deles é o consumo excessivo de produtos ultraprocessados. Contudo, o refrigerante também é um grande inimigo da boa alimentação, uma vez que contém alta adição de açúcares, ou, no caso de refrigerantes sem adição de açúcares, há uma compensação com diversos outros produtos, que não são saudáveis, para que continuem com o mesmo gosto.

Com base nessas informações, o Governo Federal poderia utilizar dessas ferramentas para implementar políticas públicas para desincentivar o consumo das bebidas não alcoólicas, em especial os refrigerantes, uma vez que as taxas de obesidade ao redor do mundo têm aumentado a cada ano, além de haver altos índices de adição de açúcar nos refrigerantes, que não contribuem para uma alimentação saudável.

Como forma de controlar o consumo de refrigerantes pela população, outros países têm adotado medidas na seara tributária, por meio da criação de outros tributos específicos para isso, como ocorre com a *soda tax* existente nos Estados Unidos. Para a maioria das cidades, foi definida uma taxa de 1.5 *cents per ounce* para o aumento da tributação sobre essas bebidas, isso significa, aproximadamente, 1 dólar a cada 2 litros de refrigerante, porque essa nova

⁸⁷ BBC. *Brasileiros estão entre os 10 maiores consumidores globais de refrigerantes, vilões da saúde*. Disponível em: <https://www.bbc.com/portuguese/geral-47806485>. Acesso em: 25 out. 2019.

⁸⁸ MINISTÉRIO DA SAÚDE. *Brasileiros atingem maior índice de obesidade nos últimos treze anos*. Disponível em: <http://saude.gov.br/noticias/agencia-saude/45612-brasileiros-atingem-maior-indice-de-obesidade-nos-ultimos-treze-anos>. Acesso em: 26 out. 2019.

metodologia considera um aumento gradual do preço por uma quantidade definida de produto fabricado.

Alguns estudos foram realizados para analisar os efeitos práticos da implementação de uma nova tributação sobre o consumo de refrigerantes ou de refrigerantes e bebidas açucaradas, a depender da cidade em que foi instituído. No caso da cidade da Filadélfia⁸⁹, pertencente ao estado da Pensilvânia, houve uma considerável redução nas compras desses produtos nos supermercados da região, representando cerca de 50%. Contudo, ao se analisar os estabelecimentos comerciais da região perto da cidade, houve um aumento de compras de 43%.

Isso significa que na cidade em que foi implantada a nova tributação houve, de fato, diminuição da compra desses produtos. Porém, nas cidades ao lado em que não há essa tributação, houve um aumento exponencial nas vendas. O que leva a concluir que o consumo em si permaneceu o mesmo, ou com pouca variação.

Para tanto, há posicionamentos que defendem a implantação da *soda tax* em diversas cidades, ou até mesmo em um estado inteiro, como forma de limitar o acesso dessas pessoas aos produtos com alto teor de açúcar.

Contra isso, a indústria dos refrigerantes nos Estados Unidos tem discordado dessa nova tributação, afirmando que aumentar os preços não fará com que as pessoas tenham hábitos mais saudáveis e que seria uma ingerência indevida do governo da liberdade das pessoas de decidir o que elas querem adotar para si como alimentação⁹⁰.

Já aqui no Brasil, o Conselho Nacional da Saúde editou a Recomendação nº 21/2017⁹¹, destinada ao Ministro da Fazenda, para que acolhesse as recomendações realizadas pela Organização Mundial da Saúde⁹² e para que aumentasse a tributação dos refrigerantes e das

⁸⁹ BOMEY, Nathan. *Philadelphia soda tax caused 'substantial decline' in soda sales, study finds.* USA TODAY. Disponível em: <<https://www.usatoday.com/story/money/2019/05/15/philadelphia-soda-tax-sales-study/3677713002/>>. Acesso em: 26 out. 2019.

⁹⁰ CHARLES, Dan. *U.S. Soda Taxes Work, Studies Suggest — But Maybe Not As Well As Hoped.* NATIONAL PUBLIC RADIO. Disponível em: <<https://www.npr.org/sections/thesalt/2019/02/21/696709717/u-s-soda-taxes-work-studies-suggest-but-maybe-not-as-well-as-hoped>>. Acesso em: 26 out. 2019.

⁹¹ CONSELHO NACIONAL DE SAÚDE. *Recomendação nº 21, de 9 de junho de 2017.* Disponível em: <https://conselho.saude.gov.br/recomendacoes/2017/Reco021.pdf>. Acesso em: 27 out. 2019.

⁹² WORLD HEALTH ORGANIZATION. *WHO urges global action to curtail consumption and health impacts of sugary drinks.* Disponível em: <https://www.who.int/news-room/detail/11-10-2016->

bebidas não alcoólicas em, no mínimo, 20%, e destinasse essa arrecadação extra para o financiamento de políticas públicas de enfrentamento à obesidade infantil.

Alguns pontos devem ser considerados sobre isso. Os impostos são considerados como não vinculados, isto é, não há uma contraprestação específica do Estado para que ele seja devido pelo contribuinte. O mero cometimento do fato gerador gerará sua cobrança em razão da constituição do crédito tributário. Contudo, por ser não vinculado, as receitas oriundas de sua arrecadação não podem ter destinação vinculada também. Isso significa que determinado imposto não pode ser destinado, obrigatoriamente, ao custeio de políticas públicas, por exemplo.

Para além do direito tributário e adentrando as finanças públicas, o administrador poderá, conforme a arrecadação prevista para aquele exercício fiscal, destinar mais dinheiro para o custeio de determinados programas sociais e combates à obesidade. Porém, não há determinação que assim regre essa arrecadação extra, tudo dependeria da boa administração do aparato público.

Ademais, conforme foi explanado sobre a não cumulatividade, não necessariamente um aumento das alíquotas de 20% gerará um aumento efetivo das receitas públicas da União em 20%, por conta da compensação dos créditos gerados nas etapas anteriores na cadeia de industrialização dos produtos.

Nesse sentido, há em andamento no Congresso Nacional o Projeto de Lei nº 8.541/2017, apresentado pelo Deputado Paulo Teixeira (PT-SP), a fim de aumentar “a alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados incidente sobre a importação ou saída de bebidas não alcoólicas adoçadas com açúcar”.

Em seu texto há previsão para aumento da alíquota do IPI na TIPI para as bebidas não alcoólicas de 4% para 5%, e aumentada em 25% da tributação caso o produto tenha recebido açúcares intencionalmente. Atualmente, o PL aguarda parecer da Comissão de Seguridade Social e Família – CSSF.

Além disso, o PL nº 10.075/2018, apensado ao PL nº 8.541/2017, também prevê aumento da tributação dos concentrados para produção dos refrigerantes, porém por uma

sistemática semelhante à *soda tax* implantada nos EUA. Veja-se a redação do seu artigo modificador:

Art. 1º O art. 15 da Lei nº 13.097, de 19 de janeiro de 2015, passa a vigorar acrescido dos §§ 6º e 7º seguintes:

Art. 15

§ 6º A alíquota de que trata o inciso II do caput deste artigo será aumentada pelo dobro, quando o produto contiver mais do que cinco gramas de açúcar por cem mililitros, e pelo triplo, quando contiver mais do que dez gramas de açúcar por cem mililitros, para bebidas não alcoólicas constantes no inciso III do art. 14, inclusive para suas exceções Ex 02 e Ex 03.

§ 7º Fica vedada a isenção ou redução do IPI quando o produto tiver sua alíquota aumentada na forma do § 6º. (NR)

Em resumo, além da alta tributação que poderia ser implantada para tentar reduzir o consumo de refrigerantes e bebidas açucaradas, deve-se alinhar a isso políticas públicas efetivas para conscientização para uma alimentação saudável, com a redução do consumo das bebidas não alcoólicas com adição de açúcares, que apenas reforçam os índices de obesidade que os países vêm enfrentando nos últimos anos.

10. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após as exposições realizadas no presente trabalho sobre as características do Impostos sobre Produtos Industrializados e sua extrafiscalidade, é possível verificar que há certas distorções quanto à sua utilização no cenário econômico brasileiro atual.

O IPI, que possui a característica de poder ter sua alíquota alterada por ato do Chefe do Poder Executivo, pode ser um importante meio para intervenção do Estado na economia para desincentivar determinados comportamentos, como é o caso do consumo das bebidas não alcoólicas, que envolvem principalmente os refrigerantes e demais bebidas açucaradas.

Além disso, todas essas alterações que ocorreram ao longo dos últimos anos foram única e exclusivamente para aumentar ou diminuir a arrecadação para os cofres públicos da União, conforme se verifica pelas divulgações realizadas acerca dessas mudanças⁹³. A função de extrafiscalidade do IPI não tem sido observada pelo Poder Público Federal, uma vez que as finalidades existentes foram apenas para aumentar a arrecadação para os cofres públicos ou para compensar determinadas isenções de outros setores.

Ademais, o IPI é considerado exceção ao princípio da anterioridade do exercício fiscal, mas deverá observar o princípio da anterioridade nonagesimal. Apesar disso, há diversas alterações em suas alíquotas, conforme a relação que se dá entre o Governo e as grandes empresas do setor de refrigerantes, o que gera uma certa insegurança jurídica tanto para as empresas quanto para o próprio Governo, que tem seus recursos alterados ao longo do exercício anual.

Por impactar diretamente milhares de vagas de emprego e bilhões de reais na economia, não há muito lastro de decisão para o Governo para eventuais alterações que atendam a extrafiscalidade do IPI. O incentivo ou desincentivo para o consumo desses produtos fica, em parte, restrito às condições do mercado.

Apesar de haver em andamento projetos de lei na Câmara dos Deputados no Congresso Nacional para alteração das alíquotas do IPI para determinados setores que industrializam essas bebidas não alcoólicas, não se revela interesse tanto por parte do Poder Legislativo quanto do Poder Executivo em implementar medidas legais e políticas públicas para reduzir o consumo

⁹³ O GLOBO. *Decreto restabelece parcialmente benefícios para refrigerantes*. Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/economia/decreto-restabelece-parcialmente-beneficios-para-refrigerantes-23777371>>. Acesso em: 25 out. 2019.

de refrigerantes na população brasileira, que vem sofrendo cada vez mais com o aumento da taxa de obesidade.

Em outros países, como os Estados Unidos da América, já há implantação de novas tributações específicas sobre os refrigerantes ou refrigerantes e bebidas açucaradas em algumas cidades, conhecidas como *soda tax*, para desincentivar o consumo desses produtos. Contudo, até o presente momento, não há dados estatísticos que demonstrem que a população tem, de fato, diminuído o seu consumo.

Toda a discussão sobre a extrafiscalidade do IPI poderá ficar comprometida com a aprovação da PEC 45, conhecida como Reforma Tributária, por prever a extinção do IPI para a instituição de um imposto único, que é o Imposto sobre Bens e Serviços, e somente da possibilidade de instituição, por parte da União, de novos impostos seletivos.

Por fim, a questão acerca de desincentivar comportamentos na sociedade se revela de grande complexidade, uma vez que envolve setores financeiros com grande importância para a própria economia, em contrapartida com a saúde da população brasileira, que vem sendo prejudicada ao longo dos anos pelo consumo exacerbado de produtos muito industrializados e com alta adição de açúcares.

11. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014. 541 p.

BBC. *Brasileiros estão entre os 10 maiores consumidores globais de refrigerantes, vilões da saúde*. Disponível em: <https://www.bbc.com/portuguese/geral-47806485>. Acesso em: 25 out. 2019.

BRASIL, *Código Tributário Nacional*. Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 10 out. 2019.

BRASIL, *Constituição Federal de 1988*. Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 out. 2019.

BRASIL, *Decreto-lei nº 1.199/71*, Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1199.htm. Acesso em: 20 out. 2019.

BRASIL, *Decreto-lei nº 4.657/1942. LINDB*. Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del4657compilado.htm. Acesso em 25 out. 2019.

BRASIL, *Lei nº 4.502/1964*. Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4502.htm. Acesso em: 23 out. 2019.

BRASIL, *PEC 45*. Câmara dos Deputados Federais. <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em 28 out. 2019.

BRASIL, *Projeto de Lei nº 8.541/2017*. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2150996>. Acesso em 28 out. 2019.

BRASIL, *Projeto de Lei nº 10.075/2018*. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2172611>. Acesso em 28 out. 2019.

BRASIL, *Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados*. Decreto nº 7.212/2010. Brasília. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm>. Acesso em: 15 out. 2019.

BRASIL, *Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados*. Decreto nº 8.950/2016. Brasília. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Decreto/D8950.htm>. Acesso em: 20 out. 2019.

BOMEY, Nathan. *Philadelphia soda tax caused 'substantial decline' in soda sales, study finds*. USA Today. Disponível em: <<https://www.usatoday.com/story/money/2019/05/15/philadelphia-soda-tax-sales-study/3677713002/>>. Acesso em: 26 out. 2019.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30ª ed. São Paulo: Malheiros Editores. 2015. 1296 p.

CÂNDIDO, Janaína Lemos. *STF limita em 100% o valor das multas impostas aos contribuintes*. MIGALHAS. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI218009,51045-STF+limita+em+100+o+valor+das+multas+impostas+aos+contribuintes>>. Acesso em: 19 out. 2019.

CHARLES, Dan. *U.S. Soda Taxes Work, Studies Suggest — But Maybe Not As Well As Hoped*. NATIONAL PUBLIC RADIO. Disponível em: <<https://www.npr.org/sections/thesalt/2019/02/21/696709717/u-s-soda-taxes-work-studies-suggest-but-maybe-not-as-well-as-hoped>>. Acesso em: 26 out. 2019.

CONSELHO NACIONAL DE SAÚDE. *Recomendação nº 21, de 9 de junho de 2017*. Disponível em: <<https://conselho.saude.gov.br/recomendacoes/2017/Reco021.pdf>>. Acesso em: 27 out. 2019.

DEPARTAMENTO INTERSINDICAL DE ESTATÍSTICAS E ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS. *Pesquisa Nacional da Cesta Básica de Alimentos*. Disponível em: <<https://www.dieese.org.br/analisecestabasica/salarioMinimo.html>>. Acesso em: 25 out. 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. Malheiros Editores. 39ª edição revista e atualizada. 2018. São Paulo, 560 p.

MESSA, Ana Flávia. *Direito Constitucional*. 5ª ed. São Paulo: Rideel, 2018. 576 p.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. *Brasileiros atingem maior índice de obesidade nos últimos treze anos*. Disponível em: <http://saude.gov.br/noticias/agencia-saude/45612-brasileiros-atingem-maior-indice-de-obesidade-nos-ultimos-treze-anos>. Acesso em: 26 out. 2019.

NOHARA, Irene Patrícia. *Direito Administrativo*. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2019. 1026 p.

PAULSEN, Leandro, de Melo, José Eduardo Soares. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. Saraiva Jur, 11ª Edição, 2018, p.

PIRES, Dayana Rosa Brandão. *O Princípio da Capacidade Contributiva como Instrumento de Justiça Fiscal à Luz da Constituição Federal de 1988*. Disponível em: <https://repositorio.ufpb.br/jspui/bitstream/123456789/14659/1/DRBP10052019.pdf>. Acesso em: 23 out. 2019

PORTAL ÚNICO SISCOMEX. *Nomenclatura Comum do Mercosul*. Disponível em: <https://portalunico.siscomex.gov.br/classif/#/sumario?perfil=publico>. Acesso em: 22 out. 2019.

RACANICCI, Jamile. *Justiça Federal afasta repetitivo do STJ e nega IPI na revenda de importados*. JOTA. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/repetitivo-stj-revenda-importados-18022019>. Acesso em: 22 out. 2019.

RECEITA FEDERAL. *Notas Explicativas do Sistema Harmonizado*. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/classificacao-fiscal-de-mercadorias/notas-explicativas-do-sistema-harmonizado>. Acesso em: 22 out. 2019.

RIBEIRO, Ricardo Leite. *Direito Econômico da Tributação: Uma Análise da Extrafiscalidade no Sistema Tributário Brasileiro*. Dissertação de Mestrado – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, p. 150. 2013.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 10ª ed. São Paulo: Saraiva educação, 2018.

STF. *RECURSO EXTRAORDINÁRIO: RE 562/045-RS*. Relator Ministro Ricardo Lewandowsky. DJe: 06/02/2013. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acesso em: 22 out. 2019.

STF. *RECURSO EXTRAORDINÁRIO: RE 946648 RG/SC*. Relator Ministro Marco Aurélio. DJe: 05/10/2016, 2016. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=310441395&ext=.pdf>>. Acesso em: 22 out. 2019.

STF. *Tribunal Pleno, RE 723.651*, rel. Min. MARCO AURÉLIO, j. 4.2.2016. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/RE723651.pdf>. Acesso em: 23 out. 2019.

STJ. *EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP. Edcl nos EREsp 1403.532*. Relator Ministro Mauro Campbell Marques. DJe: 31/10/2017, 2017. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/dj/documento/mediado/?sequencial=77760424&tipo_documento=documento&num_registro=201400347460&data=20171031&formato=PDF>. Acesso em: 22 out. 2019.

STJ. *EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP: EREsp 1.403.532/SC*. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. DJe: 18/12/2015, 2015. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1395048&num_registro=201400347460&data=20151218&formato=PDF>. Acesso em 22 out. 2019.

TAMANAHA, Rodolfo Tsunetaka. *Controle da Seletividade com Finalidade Extrafiscal na Jurisprudência do STF*. In: Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 7, n. 9, julho/dezembro, 2019. 13 p. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/44159>>. Acesso em: 25 out. 2019.

VENTURA, Manoel. *Decreto restabelece parcialmente benefícios para refrigerantes*. O Globo. Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/economia/decreto-restabelece-parcialmente-beneficios-para-refrigerantes-23777371>>. Acesso em: 25 out. 2019.

VILLAVARDE, João. *Governo reduz IPI para principais itens da linha branca*. Valor Econômico. Disponível em: <<https://valor.globo.com/brasil/noticia/2011/12/01/governo-reduz-ipi-para-principais-itens-da-linha-branca.ghtml>>. Acesso em: 18 out. 2019.

WORLD HEALTH ORGANIZATION. *WHO urges global action to curtail consumption and health impacts of sugary drinks*. Disponível em: <https://www.who.int/news-room/detail/11-10-2016-who-urges-global-action-to-curtail-consumption-and-health-impacts-of-sugary-drinks>. Acesso em: 27 out. 2019.