

EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO

IPI - PRINCÍPIOS E ESTRUTURA



DIALÉTICA

São Paulo - 2009

União deixe de arrecadá-lo por motivo de isenção, alíquota zero ou não-tributação (NT).

e) A garantia de creditamento do valor do IPI incidente sobre operações anteriores, inclusive quando isentas, sujeitas a alíquota zero ou não tributadas, está em que o art. 153, parágrafo 3º, II, da CF não ressalva, de modo restritivo, estas situações, ao contrário do que acontece com o ICMS que, quanto a este aspecto, está submetido a vedação expressa (art. 155, parágrafo 2º, II).

f) A alíquota a ser utilizada para tomada de créditos, nos casos de matérias-primas, produtos intermediários e outros insumos, entrados no estabelecimento do contribuinte com isenção, deve ser determinada pelo emprego de critério que guarde pertinente e necessária correlação lógica como conteúdo material do direito assegurado ao contribuinte. Tal exigência fica atendida pela adoção, para cálculo dos créditos a serem tomados, da mesma alíquota incidente sobre os correspondentes débitos. A utilização de alíquota superior ensejaria indevido locupletamento para o contribuinte, ao passo que a de inferior, traria como consequência o aviltamento, igualmente indevido, dos créditos que, por direito, lhe cabem.

g) A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal não reconhece o direito ao creditamento em operações anteriores sujeitas a alíquota zero ou não tributadas (NT) em total contradição com seu próprio entendimento em relação às operações isentas, uma vez que isenção, alíquota zero ou NT são apenas diferentes fórmulas verbais utilizadas para definir o mesmo fenômeno jurídico.

4. O Princípio da Seletividade do IPI

4.1. A extrafiscalidade na Constituição

A Constituição determina que o IPI, além de não cumulativo, “será seletivo, em função da essencialidade do produto” (art. 153, parágrafo 3º, I).

Cabe-nos, então, analisar esta característica, para o que, inicialmente, se faz necessária breve apreciação a respeito da figura da extrafiscalidade.

Os tributos, em regra, são utilizados como instrumentos de arrecadação. Dentro do sistema de economia de mercado, eles são, na verdade, os mais importantes meios de que as pessoas políticas dispõem para obter os recursos de que necessitam. Esta função arrecadatória é a que se convencionou denominar de fiscalidade.

Plano paralelo ao da fiscalidade é o da extrafiscalidade, que consiste no “emprego dos instrumentos tributários com objetivos não fiscais, mas econômicos, ou seja, para finalidades não financeiras, mas regulatórias dos comportamentos sociais em matéria econômica, social e política”.¹

Como apropriadamente sintetiza José Reinaldo de Lima Lopes:

“O sistema tributário contemporâneo tem funções próprias, fundamentadas na concepção do Estado dentro de uma sociedade capitalista e de mercado. Geralmente fala-se nas funções fiscais, que significam a arrecadação para a manutenção dos serviços públicos universais e gerais. E fala-se, também, nas funções extrafiscais, de orientação econômica geral (função promocional): de estímulo ou desestímulo ao mercado.”²

Na verdade não se questiona que a tributação constitui, senão o principal, seguramente um dos mais poderosos instrumentos de ação estatal sobre a economia, cujos efeitos, inclusive, nem sempre têm se mostrado satisfatórios, já que a tributação mal estruturada embaraça visceralmente o processo econômico, emperrando e entorpecendo a atividade empresarial, porque lhe retira o estímulo e acarreta a descapitalização dos seus agentes.³

¹ CARVALHOSA, Modesto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1969*, São Paulo, RT, 1972, p. 90.

² *O Direito na História - Lições Introdutórias*, São Paulo, Max Limonad, 2000, p. 245.

³ É universalmente conhecida a expressão cunhada pelo Juiz Marshall da Suprema Corte dos Estados Unidos no célebre julgamento *Mc Colloch vs. Maryland*: “O poder de tributar envolve o poder de destruir.”

Em contrapartida, quando adequadamente utilizado, o tributo, deixando de cumprir funções apenas financeiras, mostra-se plenamente capaz de estimular a consecução das metas para as quais se volta a "ordem econômica" nos termos do art. 170 da Constituição.⁴

A propósito, cabem as, como sempre, atiladas, observações de Alfredo Augusto Becker:

"O Direito Tributário não tem objetivo (imperativo econômico-social) próprio; ou melhor, como todo o Direito Positivo, o Direito Tributário tem natureza instrumental e seu 'objetivo próprio' (razão de existir) é ser um instrumento a serviço de uma Política. Esta (a Política) é que tem os seus próprios e específicos objetivos econômico-sociais. Por isso, cumpre lembrar que a tributação extrafiscal serve tanto para a reforma social, como para impedi-la."⁵

Não é de surpreender, portanto, que a Constituição contenha um expressivo número de dispositivos que consubstanciam técnicas extrafiscais.

Para melhor caracterização, estes preceitos podem ser ordenados em função de seus fins, já que, como bem apontou Souto Maior Borges, com sua reconhecida acuidade, a extrafiscalidade é, essencialmente, um "problema teleológico".⁶

⁴ CF, art. 170: "A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I - soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV - livre concorrência; V - defesa do consumidor; VI - defesa do meio-ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; VII - redução das desigualdades regionais e sociais; VIII - busca do pleno emprego; IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País."

⁵ *Teoria Geral do Direito Tributário*, São Paulo, Saraiva, 1963, p. 544.

⁶ "Princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo", *Revista de Direito Tributário* 63, p. 210. Este sentido finalístico é destacado, também, por Alcides Jorge Costa, a propósito da crítica que faz à expressão "tributo extrafiscal": "Até entendo que a expressão tributo extrafiscal não é a mais feliz possível, porque não há nenhum tributo que não tenha algum efeito além daquele da mera arrecadação, e esses efeitos variam de imposto para imposto, de tributo para tributo. Parece-me mais apropriado falar, em vez de efeitos extrafiscais, em efeitos dirigistas. Quando um tributo é criado visando a encaminhar um certo comportamento, a induzir um certo comportamento, há aí um dirigismo, via tributação." ("Idéias em Torno de uma Reforma", *Revista de Direito Tributário* 67, p. 199)

Dentro de tal perspectiva, é possível distinguir, desde logo, as principais modalidades de normas constitucionais extrafiscais: (a) as voltadas à consecução de metas que poderiam ser chamadas de desenvolvimento econômico; (b) as que visam à realização de objetivos de justiça social.

O primeiro grupo compreende as seguintes previsões:

I - que faculta ao Poder Executivo alterar, nas condições e limites estabelecidos em lei, as alíquotas dos impostos sobre importação de produtos estrangeiros, exportação para o exterior de produtos nacionais ou nacionalizados, produtos industrializados e operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;⁷

II - que declara a não-incidência do imposto sobre transmissão de bens imóveis ou direitos a eles relativos, incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre tais atos, quando decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção da pessoa jurídica, salvo quando a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda destes direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;⁸

III - as que declaram a não-incidência dos impostos sobre produtos industrializados e sobre operações relativas a circulação de mercadorias e serviços quando se tratem de produtos industrializados ou mercadorias destinados ao exterior, bem como serviços prestados a destinatários no exterior;⁹

IV - a que declara a não-incidência das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre as receitas decorrentes de exportação;¹⁰

V - a que exclui da incidência do imposto sobre serviços as exportações de serviços para o exterior;¹¹

VI - a que prevê a tributação, apenas pelo IOF, do ouro quando definido como ativo financeiro ou instrumento cambial.¹²

No segundo grupo, que compreende normas tributárias extrafiscais voltadas à realização de justiça social, pode-se incluir:

⁷ CF, art. 153, parágrafo 1º

⁸ CF, art. 156, parágrafo 2º, I.

⁹ CF, arts. 153, parágrafo 3º, III, e 155, parágrafo 2º, X, a.

¹⁰ CF, art. 149, parágrafo 2º, I, com a redação da EC 33/2001.

¹¹ CF, art. 156, parágrafo 3º, II, com a redação da EC 3/1993.

¹² CF, art. 153, parágrafo 5º.

I - a que atribui ao IPI, obrigatoriamente, a característica da seletividade, em função da essencialidade dos produtos, e a que faz idêntica atribuição ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e serviços, porém, em caráter facultativo;¹³

II - a que determina sejam as alíquotas do imposto territorial rural fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, além de declarar a não-incidência deste tributo sobre pequenas glebas rurais quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel;¹⁴

III - a que prevê a possibilidade de o imposto predial e territorial urbano ser progressivo em razão do valor do imóvel e ter alíquotas diferentes de acordo com sua localização e uso;¹⁵

IV - a que dispõe sobre a incidência progressiva no tempo, do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana como forma de desestimular a manutenção de imóveis urbanos sem aproveitamento adequado;¹⁶

V - a que institui imunidade a impostos e à contribuição para seguridade social em favor de instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos;¹⁷

VI - a que estabelece a gratuidade da ação popular, das ações de *habeas corpus* e *habeas data*, bem como dos atos necessários ao exercício da cidadania.¹⁸

É bem de ver-se que, dependendo do maior alcance que se pretender ao tema, outras previsões extrafiscais poderiam ser recolhidas no texto da Constituição.¹⁹ Os preceitos relacionados, todavia, parecem

¹³ CF, arts. 153, parágrafo 3º, I, e 155, parágrafo 2º, III, respectivamente.

¹⁴ CF, art. 153, parágrafo 4º, com redação da EC 42/2003.

¹⁵ CF, art. 156, parágrafo 1º, com redação da EC 29 (DOU 14.09.2000).

¹⁶ CF, art. 182, parágrafo 4º, II. A propósito desta previsão, fica o registro de que, segundo entendimento majoritário do E. Supremo Tribunal Federal, a instituição de alíquotas progressivas na cobrança do IPTU depende de regulamentação por lei federal (RE nº 153.771-0/MG).

¹⁷ CF, arts. 150, VI, c, e 195, parágrafo 7º. Este último dispositivo, de modo equivocada, utiliza a expressão "isenta", quando, na verdade, a figura é de imunidade.

¹⁸ CF, art. 5º, LXXIII e LXXVI.

¹⁹ O Professor Guilherme Calmon Nogueira da Gama, da UERJ, destaca, muito apropriadamente, que, mesmo padecendo de insuficiências, a Constituição de 1988 apresenta aspectos bastante positivos no tocante ao regime jurídico dos privilégios fiscais. Entre os pontos por ele destacados, realçam o que restaurou, de modo explícito, o princípio da capacidade contributiva (art. 145, parágrafo 1º) e o que dispôs sobre supressão de discriminações em matéria tributária (art. 150, II) ("Os Privilégios Fiscais: Isenções e Incentivos Fiscais", *Revista de Direito Tributário* 76, p. 225).

suficientes para destacar a relevante dimensão que a extrafiscalidade assumiu em nossa Lei Maior, dando aos instrumentos fiscais significativa expressão ordinatória.

4.2. A seletividade como meio de implementação da extrafiscalidade no IPI

Conforme já adiantamos, a extrafiscalidade se manifesta no IPI através do princípio de seletividade.²⁰

A regra que erige tal princípio em atributo inerente à exação ora considerada (art. 153, parágrafo 1º, I, da Constituição), longe de outorgar mera opção ao legislador ordinário, comete-lhe um dever ao qual ele não pode furtar-se no desempenho de sua competência tributária.

Trata-se, assim, de verdadeiro "poder/dever".

Como é sabido, o IPI, até o advento da EC 18, de 1º de dezembro de 1965, era denominado "imposto sobre consumo de mercadoria".²¹ Todavia, em que pese a qualificação que passou a ostentar a partir de então, ele, sob a perspectiva econômica, preservou características muito mais voltadas para o consumo de bens do que para a sua produção industrial propriamente dita.²²

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

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

²⁰ Ricardo Lobo Torres exprime, com bastante felicidade, esta característica do tributo na seguinte síntese: "Seletividade em função da essencialidade é o único critério para a incidência do IPI e significa que o tributo recai sobre os bens na razão inversa de sua necessidade para o consumo popular e na razão direta de sua superfluidade." ("O IPI e o Princípio da Seletividade", *Revista Dialética de Direito Tributário* 18, p. 95)

²¹ Conforme o art. 15, II, da Constituição Federal de 1946.

²² "A valorização jurídica leva sempre em consideração a pessoa do consumidor e não do contribuinte de direito nem as qualidades intrínsecas do produto. O IPI é imposto sobre o consumo e a seletividade constitui especial manifestação do princípio da progressividade." (Ricardo Lobo Torres, *op. cit.*, p. 97)

4.2.1. Seletividade do IPI e tutela do meio ambiente

A consideração da seletividade do IPI²³ é normalmente associada à idéia de atendimento de necessidades humanas, como alimentação, vestuário, medicamentos, habitação etc., as quais podem variar em função do tempo e do lugar.²⁴

Mas não é nisso que se esgota o alcance do princípio.

Nesta linha, área bastante propícia a revelar sua importância, nos dias que correm, é a que poderíamos denominar de “tributação ecológica”.

Com efeito, a Constituição declara que “todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado”, cabendo “ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações”.²⁵

Ora, à luz desta determinação, mostra-se claro que tudo quanto, no campo da produção industrial de bens, estiver relacionado com os seus propósitos, haverá de merecer o beneplácito da regra da seletividade.

Ademais, a necessidade de valorizar, inclusive sob a perspectiva tributária, a tutela do meio ambiente, veio reforçada pela EC 42/2003 que, dando nova redação ao art. 170, VI, da Constituição, prescreveu tratamento diferenciado para bens e serviços que não o agridem, antes o preservam.

²³ Aires Barreto observa que a Constituição Federal vale-se do termo “seletividade” para identificar a técnica de realização do princípio da capacidade econômica por meio da diferenciação e progressão das alíquotas de incidência do tributo. São suas palavras: “Casos há em que a Constituição considera realizado o princípio da capacidade econômica, seja com a graduação, seja com a progressão ou com a diferenciação. Mas, nesses casos em que admitiu (ou impôs), assim a proporcionalidade, como a diferenciação das alíquotas e a progressividade, valeu-se do termo ‘seletividade’, a demonstrar o maior alcance das variáveis e a distinguir tais casos da simples proporcionalidade, da mera progressão e da diferenciação. Efetivamente, a seletividade pode conduzir à simples diferenciação entre alíquotas aplicáveis ao produto ou à mercadoria A e as aplicáveis ao produto ou à mercadoria B. Pode significar, ainda, a progressão, no caso de prever-se a alíquota de 10% para o bem A (automóvel do tipo A, de valor x) e a de 20%, para o automóvel B (do mesmo tipo, mas de valor x + 1). O confronto não é mais externo (como na diferenciação) mas interno (o bem é da mesma categoria ou tipo).” (“Aplicação do Princípio da Progressividade”, *Justiça Tributária*, São Paulo, Max Limonad, 1998, p. 40)

²⁴ Como lembra Ricardo Lobo Torres, “certos artigos da indústria podem ter conotações de bens de luxo na fase inicial de sua produção; mas, depois de generalizados, passam a ocupar lugar de necessidade no consumo da população em geral, independentemente de a pessoa ser rica ou pobre” (*Op. cit.*, p. 94).

²⁵ Art. 225.

Por outro lado, não colhe o argumento segundo o qual os tais produtos ou serviços são, como regra geral, mais dispendiosos, razão pela qual não seriam acessíveis à maioria da população.

A crítica a este ponto de vista foi feita, de modo exemplar, por Jorge Henrique de Oliveira Souza em dissertação de Mestrado defendida na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, cuja banca tivemos a honra de integrar.

Ouçamo-lo:

“Não nos convence a argumentação de que bens produzidos com tecnologias ou componentes que causam impacto nocivo ao meio ambiente são, geralmente, mais acessíveis e caso tenham tributação mais elevada, afastando a população de seu consumo, importaria violação (i) ao princípio da dignidade da pessoa humana (art. 1º, inciso III da CF/88), fundamento da República Federativa do Brasil, bem como (ii) aos objetivos da República Federativa concernentes à erradicação da pobreza e marginalidade, assim como no combate às desigualdades sociais (art. 3º, II). A dignidade da pessoa humana não pode ter como medida, ou viga de sustentação, as forças do potencial de consumo (o poder de compra não pode servir como parâmetro da dignidade da pessoa humana, como se o maior poder de compra tornasse as pessoas mais dignas), tampouco este consumo, desenfreado e inconseqüente de seus impactos ambientais, é que irá reduzir as desigualdades sociais ou erradicar a pobreza.”²⁶

Assim, pode-se assentar, como verdadeiro e efetivo imperativo constitucional, que produtos industriais afinados com a proteção do meio ambiente - equipamentos, máquinas, bens de consumo - devem ser tributados minimamente, ou mesmo, não tributados pelo IPI. É o caso, pois, de colocar sob salvaguarda da seletividade os produtos que poderíamos denominar de “ecologicamente corretos”, como os fabricados com matérias-primas biodegradáveis, os que não ofereçam riscos à camada de ozônio ou que resultem da reciclagem responsável de resíduos industriais, detritos e semelhantes.²⁷

²⁶ *Tributação e Meio Ambiente: as Espécies Tributárias e sua Utilização para Alcance de um Meio Ambiente ecologicamente Equilibrado*, Dissertação de Mestrado, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, inédita, 2007, pp. 125-126.

²⁷ Esta idéia foi por nós exposta e defendida em Mesa de Debates sobre “Tributação e Meio Ambiente” durante o XIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, realizado em São Paulo pelo Instituto Geraldo Ataliba - Idepe, no mês de setembro de 1999. A íntegra de nossa manifestação a respeito está publicada na *Revista de Direito Tributário* 78, pp. 69-73.

4.2.2. A seletividade do IPI: sua graduação. A figura da alíquota zero

Para sua efetiva realização, a seletividade, no IPI, poderá ser buscada mediante a utilização de quaisquer técnicas que possam redundar na modificação quantitativa da carga tributária: sistema de alíquotas diferenciadas, variação de bases de cálculo, criação de incentivos fiscais e semelhantes.

Contudo, acaba sendo confirmado, na prática, que, por intermédio da manipulação das alíquotas, mais facilmente se alcança a seletividade no IPI.²⁸

Neste contexto, figura largamente empregada no campo do tributo é a da alíquota zero já anteriormente examinada que, como visto, não passa de isenção, concedida mediante redução da alíquota do tributo a zero, disso resultando a impossibilidade de surgimento de obrigação tributária.²⁹

Entendimento correlato é o de Aires Barreto, para quem “a designada alíquota zero representa nítida isenção, mercê do aniquilamento do critério quantitativo”.³⁰

Assim, as alíquotas do IPI poderão variar, para mais ou para menos, chegando até zero, em razão da essencialidade dos produtos industrializados.

Vale dizer, a carga econômica do IPI haverá de ser distribuída diversamente, conforme a utilidade social do produto industrializado que está sendo colocado no mercado, daí emergindo, com naturalidade, a idéia de que operações praticadas com “produtos industrializados de alta significação social” (no plano individual ou coletivo) deverão ser exoneradas da incidência do IPI.

Resulta do exposto, que se cumpre o princípio da seletividade, no IPI, comparando-se produtos. Noutra falar, os produtos de primeira necessidade devem, necessariamente, ser menos onerados, por via de IPI,

²⁸ Paulo Roberto Cabral Nogueira, em sua monografia sobre o tributo, afirma que o conceito de essencialidade depende de integração por meio de lei complementar, eis que se trataria de uma limitação do poder de tributar. Assim, não estaria atendido apenas pela variação das alíquotas (cf. *Do Imposto sobre Produtos Industrializados*, São Paulo, Saraiva, 1981).

²⁹ Vide subitem 3.6.2., *retro*.

³⁰ *Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais*, 2ª ed., São Paulo, Max Limonad, 1998, p. 76. O autor aqui citado alude, ainda, ao ponto de vista coincidente de Ives Gandra da Silva Martins, para quem os termos “isenção” e “alíquota zero” se equivalem. “e, por consequência, o que aplicado for para as leis de exclusão da exigência tributária quanto à isenção, aplicado deveria ser para a alíquota zero” (*Comentário à Constituição do Brasil*, t. 1, 6º vol. São Paulo, Saraiva, 1990, p. 79).

do que os supérfluos ou suntuários. Por trás destas idéias está presente, em última análise, o princípio da capacidade contributiva, pelo qual quem, em termos econômicos, tem mais, há de ser tributariamente mais onerado, do que quem tem menos.

No que concerne aos produtos de primeira necessidade (essenciais), devem ser completamente isentados de IPI, já que, em relação a eles, o consumidor não tem liberdade de escolha.

Reiteramos que a essencialidade de que aqui se cogita tem por escopo favorecer aos consumidores finais, que, como não se contesta, são os que suportam a carga econômica do IPI. Não é por outra razão que quem, adquirindo um produto luxuoso, revela possuir grande capacidade econômica, deve ser proporcionalmente mais onerado do que quem compra um outro, imprescindível à sua vida ou saúde. É que, neste último caso, não há, em rigor, liberdade de consumo, mas, apenas, necessidade, já que ninguém pode prescindir de pão, de transporte coletivo, de eletricidade, de remédios (apenas para citarmos alguns exemplos). Daí ser imperioso que sobre as operações jurídicas praticadas com estes produtos se faça sentir um tratamento fiscal mais brando.

Como se vê, a seletividade, no caso, deve levar em conta a finalidade do produto industrializado.

As alíquotas deste imposto devem, pois, o quanto possível, ser discriminadas por espécie de produto industrializado. Noutras palavras, devem vir fixadas na razão inversa da imprescindibilidade dos produtos industrializados.

Estes assuntos podem perfeitamente ser objeto de controle judicial, como melhor passamos a demonstrar.

4.3. Seletividade do IPI e controle judicial

Embora não se negue que o legislador ordinário possa atuar dentro de uma certa margem de liberdade no emprego da seletividade em função da “essencialidade do produto”, o conteúdo mínimo desta expressão sempre possibilitará que se verifique, em concreto, se o princípio se faz presente.

É que, como decorre dos ensinamentos de Celso Antônio Bandeira de Mello, “a imprecisão ou fluidez das palavras constitucionais não lhes retira a imediata aplicabilidade dentro do campo indubitoso de sua significação”.³¹

³¹ *Eficácia das Normas Constitucionais sobre Justiça Social*, tese apresentada na 9ª Conferência Nacional da OAB, 1982, p. 21.

Vejamos, então, à luz desta perspectiva, outra importante questão relacionada com a aplicação do princípio da seletividade do IPI, que é a possibilidade de ocorrer, em relação ao mesmo, controle judicial.

A propósito, podemos identificar, desde logo, duas possíveis linhas de pensamento.

A primeira, a sustentar que o princípio da seletividade tem, como destinatário exclusivo, o legislador ordinário. Tratar-se-ia, portanto, de regra de política fiscal, uma norma de "conduta" que a Constituição oferece ao legislador, para orientar o exercício da sua competência legislativa, como se dissesse: "Quando você for instituir concretamente esse imposto, leve em conta a idéia de que ele haverá de ser seletivo em função da essencialidade."

Decorre naturalmente desta visão que o controle sobre a aplicação do princípio não pode ser exercido pelo Poder Judiciário, pois a este faltaria competência para questionar as decisões que o legislador eventualmente viesse a tomar, em termos de sua aplicação.

Outra posição, que nos parece a correta, é a que sustenta que a essencialidade, embora sem perder este sentido de diretriz de política fiscal, expressa, também, uma regra de proteção do contribuinte.

Assim, quando a Constituição declara ser o tributo seletivo, dá ao Judiciário, implicitamente, a possibilidade de exercer o controle sobre a aplicação do princípio.

Com efeito, o Poder Judiciário não está menos autorizado do que o Poder Legislativo a investigar qual o alcance da expressão em foco.

Isto significa que o Judiciário pode - e deve - averiguar se os critérios adotados pelo Legislativo foram adequados e racionais.³² Se concluir que a legislação ultrapassou as fronteiras da razoabilidade e do bom senso, poderá perfeitamente restabelecer o benefício fiscal.

Sacha Calmon Navarro Coelho assim também entende, conquanto discorrendo sobre o ICMS (tributo também sujeito ao princípio da seletividade, embora de modo menos preempatório):

"(...) o conceito de *mercadoria supérflua* não fica ao alvedrio exclusivo do legislador. Adotada que seja a seletividade, tem o contribuinte o direito de provocar o Judiciário para que declare, à luz de critérios técnicos e dos aspectos sociais da Nação,

³² Exemplo bem expressivo desta orientação consta de decisão proferida pelo TRF da 3ª Região que, concedendo medida cautelar, asseverou ser perfeitamente cabível reconhecer "a impossibilidade de tributação sobre qualquer produto componente da chamada 'cesta básica', uma vez que a Carta Magna afirma que o IPI será seletivo em função da essencialidade do produto" (RTRF - 3ª Região 25, p. 36).

se esta ou aquela mercadoria é supérflua. Assim, o automóvel, em si, não é bem supérfluo, embora um carro Mercedes possa sê-lo. Do mesmo modo, feijão é gênero de primeira necessidade, e caviar é supérfluo."³³

Percebe-se, pois, que o princípio da seletividade requer a adoção de um processo de comparação de produtos, pois dele é que resulta, em cada caso concreto, a caracterização da essencialidade.

Aliomar Baleeiro, com sua reconhecida autoridade, dá uma idéia precisa do conceito em exame:

"A palavra [essencialidade] (...) refere-se à adequação do produto à vida do maior número dos habitantes do país. As mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tratadas mais suavemente ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo. Geralmente são os artigos mais raros e, por isso, mais caros. Do ponto de vista econômico, a norma inspira-se na utilidade marginal. Do ponto de vista político, reflete as tendências democráticas e até mesmo socialistas do mundo contemporâneo no qual os países civilizados seguem orientação idêntica."³⁴

Por óbvio, não pode contrariar estas diretrizes nem o legislador ordinário e muito menos a Fazenda Pública, a quem cabe, apenas, aplicar, criteriosamente, a lei, praticando, assim, atos vinculados.

Em outras palavras, se o legislador ordinário, por imperativo constitucional (princípio da seletividade), exonerou de IPI uma dada operação com produto industrializado, não pode o aplicador restringir o benefício. Antes, deve estendê-lo a tudo quanto permita que o produto beneficiado seja posto à disposição dos consumidores.

E não há dúvida de que a observância destas diretrizes se faz segundo o controle do Judiciário.

Dentro desta linha de raciocínio, entendemos que os "componentes" de produtos não sujeitos à incidência do IPI devem receber equivalente tratamento fiscal, já que se equiparam ao próprio produto final, fazendo jus, portanto, ao mesmo regime jurídico a ele dispensado, independentemente de explicitação legal, neste sentido.

Exporemos, a seguir, os argumentos que nos levam a assim considerar.

³³ *Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário*, 2ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1990, p. 238 - os grifos estão no original.

³⁴ *Dirigido Tributário Brasileiro*, 11ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1999, (notas atualizadoras por Misabel Abreu Machado Derzi), pp. 347-348.

4.4. A força de atração do princípio da seletividade do IPI

Como adiantamos, o princípio da seletividade do IPI sinaliza que os “componentes”³⁵ dos produtos por ele favorecidos não podem sujeitar-se a regime fiscal mais gravoso, mesmo na hipótese de a legislação específica expressamente assim não dispor.

Devem, pois, receber tratamento tributário correspondente ao dispensado a referidos produtos.

Trata-se, diga-se de passagem, da mera aplicação do secular princípio geral do direito pelo qual o acessório segue a sorte do principal (*accessorium sequitur suum principale*).

Aliás, temos para nós que o valor dos “componentes” se agrega ao do produto final, vale dizer, ao preço final dos produtos industrializados e, nesta medida, também é computado na base de cálculo do IPI. Ora, se, eventualmente, o imposto incidir, de modo mais gravoso, sobre os “componentes”, de pouco valerá a legislação exonerar ou minimizar a tributação sobre o produto final. Com efeito, por via indireta, o IPI, de algum modo (ainda que mais “diluído”), sobre ele se fará sentir, infringindo, de conseqüência, o princípio da seletividade.

Portanto, os “componentes”, como acessórios, não desfrutam de vida jurídica autônoma, pelo que merecem o mesmo tratamento dispensado ao produto final, no que concerne à tributação por via de IPI.

Aliás, pode-se cogitar aqui, até mesmo, de interligação imprescindível entre as partes e o todo, já que este depende daquelas, para entrar no ciclo comercial, que culminará com a entrega (*traditio*) do bem aos consumidores finais.

Parece-nos evidente, pois, ser interdito à lei dispor de maneira diversa, uma vez que nenhuma norma infraconstitucional, máxime em matéria tributária, pode modificar o que está explicitado na Constituição.

Por muito maior razão, não é dado ao intérprete, bem como ao administrador fazendário, adotar critérios que contrariem o princípio da seletividade em estudo. Não lhes cabe adotar entendimento contrário ao de que os “componentes”, quando tributados, devem submeter-se às mesmas normas que alcançam a comercialização dos produtos aos quais se incorporam.

Nem se alegue que estaríamos aqui a inferir vantagens fiscais (de IPI) sem estarem expressamente contempladas em lei.

Para afastar esta objeção, permitimo-nos ressaltar que o vetusto adágio “a lei quando quis dizer, disse; quando não quis, calou” e seu correspondente “a lei não contém palavras inúteis”, estão totalmente superados.

Na verdade, não se pode negar ao intérprete, diante da lei, tanto a possibilidade de desconsiderar termos inúteis ou redundantes, como, nela, revelar palavras ocultas, suprimindo omissão do legislador. Ele deve, pois, buscar, o tão almejado “espírito da lei”, para corrigir equívocos e suprir eventuais lacunas deixadas pelo político que, como representante do povo, não raro elabora a lei com imprecisões. Deve, em tal mister, substituir o vocábulo impróprio ou acrescentar o vocábulo próprio, sempre que esta for uma exigência do sistema jurídico.

O que não se pode tolerar - ainda mais quando se está em face de princípios constitucionais tributários - é a afronta ao pensamento veiculado pela norma (*intentio legis*), o agravo à estrutura da mensagem, que se coloca na condição de pressuposto indeclinável para seu próprio entendimento.

Logo, deve haver arrumação lógica dos termos que compõem a mensagem legislativa. Este é o ponto de partida das interpretações jurídicas, com decorrer dos ensinamentos de Alf Ross:

“Toda interpretação do direito legislativo começa com um texto, isto é, uma fórmula lingüística escrita. Se as linhas e pontos negros que constituem o aspecto físico do texto da lei são capazes de influir sobre o juiz, isto é assim, evidentemente, em razão de que eles possuem um significado que nada tem a ver com a substância física real. Esse significado é atribuído ao impresso pela pessoa que, mediante a faculdade da visão, tem experiência dos ditos caracteres. Sua função é a mesma de certos símbolos, vale dizer, eles designam ou indicam coisa distinta de si próprios.”³⁶

O princípio da seletividade do IPI busca, acima de tudo, favorecer aos consumidores finais e não lhes criar obstáculos que possam dificultar-lhes o acesso a produtos essenciais.

Aliás, não é desconhecido que há produtos essenciais cujos componentes são “mais caros” do que eles próprios. De que valeria a lei “dar com uma mão” para “retirar com a outra”? Seria o mesmo que escarnecer da Constituição que exige que produtos essenciais recebam tratamen-

³⁵ A expressão “componentes” é aqui empregada para identificar itens que se destinam especificamente a integrar um determinado produto final, não se prestando a outras finalidades, como, v.g., as embalagens personalizadas.

³⁶ *Sobre el Derecho y la Justicia*, trad. de Genaro Carrió, Buenos Aires, Editorial Universitária, 1974, pp. 108-109.

to fiscal menos oneroso do que o reservado a produtos mais dispensáveis.

Assim, extraindo, em sua integridade, a substância da comunicação que o constituinte, de forma categórica, gravou no texto da Lei Maior, estamos convencidos de que o entendimento aqui exposto encontra confortável amparo no princípio da seletividade do IPI.

Como se tudo não bastasse, na medida em que qualquer incidência fiscal acarreta restrição de natureza patrimonial ao contribuinte, parece conseqüente que os princípios constitucionais aplicáveis sejam interpretados com certa dose de liberdade, comportando extensão, até porque fazer interpretação extensiva não é acrescentar palavras à lei, mas, tão-somente, levar a aplicação de um texto normativo aos limites pretendidos pelo legislador, ainda mais quando este for o legislador constituinte.³⁷

Por todo o exposto, temos como assente que os “componentes”, dos produtos industrializados favorecidos pelo princípio da seletividade, devem receber o mesmo tratamento tributário a estes dispensado.³⁸

4.5. O princípio da livre concorrência e a força repulsora da seletividade do IPI

Simetricamente às idéias que foram examinadas no item precedente, pode-se verificar que o princípio da seletividade opera, também, em sentido que poderíamos considerar “negativo”, ou seja, ele não permite

³⁷ Desta posição não discrepa a jurisprudência, como bem ilustra a seguinte ementa: “Classificação de produtos que possam ser enquadrados em duas ou mais posições. Impossibilidade de o Fisco buscar posição mais vantajosa para exigir alíquota mais alta.” (Ac nº 19.916, 3ª Turma do TRF da 3ª Região, Rel. Ana Scartezzini, unânime, j. 23.05.1990, RTRF - 3ª Região, p. 70. No mesmo sentido, Ac nº 10.701, 4ª Turma do TRF da 3ª Região, Rel. Lúcia Figueiredo, unânime, j. 20.11.1991). Ao destacar que a Fazenda Pública não pode, discricionariamente, buscar a situação mais onerosa, esta decisão alberga a correta idéia de que eventuais situações de dúvida ou, mesmo, de omissão da legislação, devem ser solucionadas em favor do contribuinte.

³⁸ O Tribunal Regional Federal da 3ª Região pronunciou-se rigorosamente na linha que aqui sustentamos: “Tributário. IPI. Embalagens Próprias exclusivamente para Produtos Alimentícios. Reclassificação Tarifária. Norma Específica. Submissão. I - Submetem-se os produtos à alíquota fixada pela norma mais específica quanto à sua qualidade, em detrimento da regra geral. II - Sendo as embalagens objeto da controvérsia destinadas exclusivamente ao acondicionamento de alimentos, correta a classificação sob alíquota zero, que as submeteu o contribuinte. III - Não pode a administração fiscal dar tratamento tarifário diferenciado pela forma de embalagem ou pela matéria prima utilizada na sua fabricação.” (Ac nº 90.030.323.640-SP, 3ª Turma, Rel. Des. Baptista Pereira, j. 16.12.1998, DJ 28.04.1999)

que os elementos dimensionadores da obrigação tributária do IPI sejam manipulados no sentido de levar a situações que se colocam em oposição ao seu alcance, bem como aos propósitos que persegue.

Vejamos em que medida esta afirmação pode ser demonstrada.

Recorde-se, de início, que a Constituição Federal, em seus arts. 170, parágrafo único, e 173, garante aos particulares e às empresas o livre e preferencial exercício de quaisquer atividades econômicas.

A livre concorrência (ou livre iniciativa) é uma das diretrizes de nosso sistema jurídico-econômico. O assunto foi minudentemente disciplinado na Constituição Federal, que, já em seu art. 1º, alça a “livre iniciativa” (inc. IV) ao patamar de fundamento da República Federativa do Brasil.

Este princípio encerra, parafraseando Robert Alexi, um comando de otimização,³⁹ que impõe que se busque a melhor maneira de cumpri-lo, sem acarretar ônus desnecessários às pessoas, físicas ou jurídicas, que desenvolverem atividades profissionais.

Ao Estado incumbe, pois, estimular a livre concorrência, inclusive possibilitando, às empresas, que escolham a técnica de trabalho ou de produção que lhes pareça mais adequada.

Tal estímulo, é certo, pode ser feito por intermédio de instrumentos tributários, que visem prevenir desequilíbrios da concorrência, conforme, de resto, expressamente previsto no art. 146-A, da Constituição Federal; *verbis*:

“Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.”

O dispositivo *supra* revela que (i) é admitida a utilização de instrumentos tributários para “prevenir desequilíbrios de concorrência” e (ii) o princípio da seletividade do IPI não pode ser empregado com tal propósito. Com efeito, se fosse possível utilizar a essencialidade dos produtos industrializados, para o atingimento de tal fim, o próprio art. 146-A perderia sua razão de existir.

Definitivamente, o princípio da seletividade do IPI está preordenado *apenas* a tutelar os interesses do consumidor.

A idéia, diga-se de passagem, foi acolhida, quer pela doutrina, quer pela jurisprudência, quando se discutiu a legitimidade da hoje revoga-

³⁹ *Teoría de los Derechos Fundamentales*, trad. de Ernesto Garzón Valdés, Centro de Estudios Constitucionales, 1993, p. 86.

da Lei nº 9.532/1997 (art. 42), que dava tratamento fiscal privilegiado, na área do IPI, ao açúcar produzido em determinadas regiões do País.

A propósito, assim se manifestaram Misabel Derzi e Sacha Calmon Navarro Coêlho:

“Açúcar é essencial para todos em todo o território nacional. Para os pobres, principalmente para eles, em qualquer região do País o preço do açúcar é essencial. (...) Atrás desse preço, os usineiros do Nordeste tornam-se os únicos usufrutuários da malsinada não-tributação do açúcar que produzem. A política funciona ao contrário, obrigando a população pobre (de todo o País) a financiar o setor sucro-alcooleiro do Nordeste. Ora, o princípio da seletividade, vimos de ver, volta-se aos interesses dos consumidores, nunca dos produtores.”⁴⁰

De seu turno, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região, ao acolher o incidente de declaração de inconstitucionalidade da citada lei, assim se manifestou:

“Infringência ao art. 153, § 3º, I, da Constituição Federal que, por constituir autêntica limitação ao poder de tributar, incide diretamente sobre a legalidade tributária da União, impedindo que, quer para fins fiscais, quer para fins extra-fiscais, o IPI seja modulado de acordo com critério outro que não a essencialidade do produto.

Infringência ao art. 151, I, da Constituição Federal que, como autêntica limitação ao poder de tributar, impede que as discriminações no IPI sejam decididas pela lei em razão do local da produção do bem industrial objeto das operações atingidas pelo gravame.

Infringência ao art. 150, II, da Constituição Federal que, por constituir limitação ao poder de tributar, obriga que as atividades ou os produtos identicamente situados mereçam da lei, sem exceção, o mesmo tratamento nos impostos, nas isenções ou benefícios fiscais.”⁴¹

Em suma, embora não se negue que a livre concorrência embasa o sistema econômico forjado pela Constituição, ela não tem força jurídica bastante para ilidir o princípio da seletividade do IPI. Muito pelo

⁴⁰ *Direito Tributário Atual. Pareceres*, Rio de Janeiro, Forense, 1995, pp. 360 e 363 (grifamos).

⁴¹ Apelação em Mandado de Segurança nº 140.652/SP, Rel. Juíza Diva Malerbi, j. 09.08.1995, DJU 13.12.1995.

contrário, deve com ele se harmonizar, sem jamais perder de vista que tal princípio está visceralmente ligado à utilidade social do produto industrializado.

4.6. Principais conclusões deste capítulo

a) É própria da Constituição Federal a adoção de mecanismos extrafiscais, consistentes na utilização de instrumentos tributários com objetivos não arrecadatórios, mas, sim, reguladores do comportamento dos agentes econômicos.

b) A extrafiscalidade manifesta-se no IPI através do princípio da seletividade, que enseja a utilização deste imposto como instrumento de ordenação político-social, tanto favorecendo a realização de operações havidas por necessárias, úteis ou convenientes à sociedade, como dificultando a prática de outras, que não se mostrem capazes de ir ao encontro do interesse coletivo.

c) A seletividade do IPI está normalmente associada à idéia de atendimento a necessidades individuais, como alimentação, vestuário, medicamentos e habitação etc. Sem embargo, entretanto, destes propósitos, o princípio tem extensão mais ampla, sendo de destacar-se sua importância como instrumento de tutela do “direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado” a que alude o art. 225 da CF.

d) A efetiva realização do princípio da seletividade, no IPI, pode ser buscada mediante quaisquer técnicas que redundem na modificação quantitativa da carga tributária, como o sistema de alíquotas diferenciadas, a outorga de incentivos fiscais e a manipulação da base de cálculo.

e) Dentre as formas de manipulação da base de cálculo do IPI, destaca-se a figura da alíquota zero que, em verdade, não passa de modalidade de isenção, concedida, como o próprio nome diz, pela redução da alíquota do tributo a zero, do que resulta a impossibilidade de surgimento de obrigação tributária.

f) Embora não se negue ao legislador ordinário a faculdade de atuar dentro de uma certa liberdade na manipulação da seletividade em função da “essencialidade do produto”, o conteúdo mínimo desta expressão sempre possibilitará que se verifique, em concreto, se o princípio se faz presente, nos casos em que a Constituição Federal determina sua observância. Na medida em que o princípio da seletividade expressa regra de proteção do contribuinte, o Judiciário tem plena competência e legitimidade para aferir, e, quando for o caso, determinar a sua observância pelo legislador ordinário, o que faz por meio de um processo de comparação de produtos, pois é dele que resulta, em cada caso concreto, a caracterização da essencialidade.

g) Os componentes específicos dos produtos industrializados favorecidos pelo princípio da seletividade devem receber o mesmo tratamento a estes dispensados, dada a existência de imprescindível interligação entre as partes (os acessórios, os componentes) e o todo (o principal, o produto final).

h) Estando, o princípio da seletividade, voltado para a tutela dos interesses dos consumidores finais, e não dos produtores industriais, não se justifica, sob o ponto de vista constitucional, sua utilização como meio de prevenir desequilíbrios de concorrência.

5. O Princípio da Legalidade e o IPI

5.1. Considerações gerais

O princípio da legalidade é veiculado no art. 5º, II, da CF, segundo fórmula tradicional e consagrada: "(...) ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei".

Especificamente em matéria tributária, o comando é reiterado no contexto das "Limitações do poder de tributar" sob a forma de vedação aos entes federativos, titulares de competência nesta área, e, por oposição, de garantia assegurada ao contribuinte.¹

São exemplares, a propósito, as reflexões de Diva Malerbi; *verbis*:

"23. Assim, a legalidade não é um direito em si, mas constitui pressuposto constitucional para a instituição de direitos e deveres. Quando a Constituição reforça a legalidade tributária no inciso I do seu art. 150, ela o faz encarecendo as suas repercussões no regime tributário, especialmente caracterizado nos arts. 145 a 156 do Texto Magno.

24. A proporção que a legalidade assume no regime tributário é a de ser limitação ao poder de tributar. Aliás, a mais importante, já que a Constituição só contempla a legalidade em matéria de tributos: qualquer critério de decisão sobre se existe ou não um tributo, se é devido ou não e quanto é devido a título de tributo, deve estar na lei, pois o legislador tem o dever de legislar exaustivamente, nada podendo relegar à colaboração do Executivo ou Judiciário. Essa é, em síntese, a essência da estrita legalidade e seus destinatários são, assim, União, Estados, Distrito Federal e Municípios."²

A declaração explícita da necessidade de lei, tanto em sentido formal como material, para a instituição ou aumento de tributos era contemplada na Constituição Federal de 1934 (art. 17, IV), na de 1946 (art. 141, parágrafo 34) e na de 1967/1969 (art. 153, parágrafo 29).

Trata-se, como antecipado, de exigência já contida no âmbito mais abrangente do art. 5º, II, da Lei Maior, visto como a obrigação de pagar tributos não difere, em sua essência, das de outra natureza que venham a ser criadas pelo Estado.

¹ CF, art. 150: "Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (...)."

² "Cláusula Pétrea da Legalidade Tributária e o Instituto da Compensação", *Revista de Direito Tributário* 67, p. 283.