

VALTER DE SOUZA LOBATO

Coordenador

MAYSA DE SÁ PITTONDO DELIGNE

MATHEUS SOARES LEITE

Organizadores

SACHA CALMON NAVARRO COELHO

Prefácio

EXTRAFISCALIDADE
CONCEITO, INTERPRETAÇÃO,
LIMITES E ALCANCE

Belo Horizonte



2017

É proibida a reprodução total ou parcial desta obra, por qualquer meio eletrônico, inclusive por processos xerográficos, sem autorização expressa do Editor.

Conselho Editorial

Adilson Abreu Dallari	Florianópolis de Azevedo Marques Neto
Alécia Paolucci Nogueira Bicalho	Gustavo Justino de Oliveira
Alexandre Coutinho Pagliarini	Inês Virgínia Prado Soares
André Ramos Tavares	Jorge Ulisses Jacoby Fernandes
Carlos Ayres Britto	Juarez Freitas
Carlos Mário da Silva Velloso	Luciano Ferraz
Cármem Lúcia Antunes Rocha	Lúcio Delfino
Cesar Augusto Guimarães Pereira	Marcia Carla Pereira Ribeiro
Clovis Beznos	Márcio Cammarosano
Cristiana Fortini	Marcos Ehrhardt Jr.
Dinorá Adelaide Musetti Grotti	Maria Sylvia Zanella Di Pietro
Diogo de Figueiredo Moreira Neto	Ney José de Freitas
Egon Bockmann Moreira	Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho
Emerson Gabardo	Paulo Modesto
Fabrizio Motta	Romeu Felipe Bacellar Filho
Fernando Rossi	Sérgio Guerra
Flávio Henrique Unes Pereira	Walber de Moura Agra



Luís Cláudio Rodrigues Ferreira
Presidente e Editor

Coordenação editorial: Leonardo Eustáquio Siqueira Araújo

Av. Afonso Pena, 2770 – 15º andar – Savassi – CEP 30130-012
Belo Horizonte – Minas Gerais – Tel.: (31) 2121.4900 / 2121.4949
www.editoraforum.com.br – editoraforum@editoraforum.com.br

X123 Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance / Valter de Souza Lobato (Coord.); Maysa de Sá Pittondo Deligne (Org.); Matheus Soares Leite (Org.) – Belo Horizonte : Fórum, 2017.

245 p.

ISBN 978-85-450-0295-6

1. Direito Tributário. 2. Direito Financeiro. I. Lobato, Valter de Souza. II. Deligne, Maysa de Sá Pittondo. III. Leite, Matheus Soares. IV. Título.

CDD 341.39
CDU 336.2

Informação bibliográfica deste livro, conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

LOBATO, Valter de Souza (Coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (Org.); LEITE, Matheus Soares (Org.). Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance. Belo Horizonte: Fórum, 2017. 245 p. ISBN 978-85-450-0295-6.

SUMÁRIO

PREFÁCIO

Sacha Calmon Navarro Coelho..... 9

ITEM 1

A EXTRAFISCALIDADE COMO CRITÉRIO DE MODULAÇÃO DOS EFEITOS NAS DECISÕES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Alexandre Alkmim Teixeira, Heitor Ribeiro Felipe	11
1.1 Introdução	11
1.2 Da intervenção estatal na esfera privada	12
1.3 Do instituto da modulação dos efeitos da decisão	17
1.4 As consequências da banalização do instituto da modulação	27
1.5 Conclusão	30

ITEM 2

A SELETIVIDADE COMO INSTRUMENTO EXTRAFISCAL E SEUS LIMITES

André Mendes Moreira, Thelson Barros Motta	31
2.1 Intróito	31
2.2 O princípio da seletividade	32
2.3 Aplicação prática no IPI	35
2.4 Possibilidade de controle judicial	38
2.5 Conclusões	46

ITEM 3

PODER JUDICIÁRIO E O CONTROLE DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS

Anita de Pascali, Maysa de Sá Pittondo Deligne	49
3.1 Introdução	49
3.2 Normas tributárias indutoras: definição e técnicas de indução	50
3.3 Critérios para o controle das normas tributárias indutoras	55
3.4 O controle das normas tributárias indutoras pelo Poder Judiciário ..	59
3.5 Conclusão	66

ITEM 4

AS NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS E A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO E EXTERNO PELOS PODERES

Bruno Sartori de C. Barbosa, Rômulo J. Martins Jr., Marcos Moura	69
4.1 Introdução	69

4.2	Formas de controle.....	74
4.3	O controle externo exercido pelo Judiciário e a necessidade de evolução em sua forma de atuação quando do controle de normas tributárias extrafiscais.....	81
4.4	Conclusão.....	85

ITEM 5

O ALCANCE E OS LIMITES DA EXTRAFISCALIDADE

Daniel de Magalhães Pimenta, Livia Ignes Ribeiro de Lima, Rafael Braga de Moura.....	87
5.1 Introdução.....	87
5.2 Breves considerações sobre a extrafiscalidade.....	90
5.3 Alcance da extrafiscalidade no sistema tributário brasileiro.....	91
5.4 Limites das normas extrafiscais.....	97
5.5 Conclusão.....	105

ITEM 6

ANÁLISE DA EXTRAFISCALIDADE NA ESTRUTURA DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

Flávio Couto Bernardes, José Francisco Lemos.....	107
6.1 Introdução.....	107
6.2 Desenvolvimento.....	108
6.3 Conclusão.....	121

ITEM 7

RELAÇÃO ENTRE CONSTITUIÇÃO FINANCEIRA E CONSTITUIÇÃO ECONÔMICA

Heleno Taveira Torres.....	123
7.1 Distinção dos tributos no ordenamento constitucional e extrafiscalidade.....	123
7.2 A “extrafiscalidade” como realização dos fins constitucionais do estado.....	127
7.3 Constituição econômica como limitação constitucional ao direito tributário e o intervencionismo da constituição financeira.....	132
7.4 Considerações finais – extrafiscalidade no direito financeiro como instrumento de transformação e o compromisso intergeracional.....	134

ITEM 8

IRRETROATIVIDADE E FUNÇÃO EXTRAFISCAL DO TRIBUTO: ELEMENTOS PARA A SUPERAÇÃO DEFINITIVA DA SÚMULA Nº 584 DO STF

Luís Eduardo Schoueri, Ricardo André Galendi Júnior.....	141
8.1 Introdução.....	141

8.2	Contexto da edição da Súmula nº 584.....	143
8.3	Compatibilidade com as modificações legislativas e constitucionais supervenientes.....	147
8.4	Irretroatividade e função extrafiscal do tributo.....	155
8.5	Conclusões.....	165

ITEM 9

EXTRAFISCALIDADE: ENTRE FINALIDADE E CONTROLE

Martha Leão.....	167
9.1 Introdução.....	167
9.2 A definição de extrafiscalidade.....	170
9.3 Controle da extrafiscalidade.....	178
9.4 Conclusões.....	184

ITEM 10

A EXTRAFISCALIDADE COMO FATOR ESSENCIAL PARA O ALCANCE DA JUSTIÇA DISTRIBUTIVA EM TEMPOS DE CRISE

Valter de Souza Lobato, Matheus Soares Leite.....	187
10.1 Introdução.....	187
10.2 Breves apontamentos sobre a extrafiscalidade.....	188
10.3 A importância da extrafiscalidade em tempos de crise.....	196
10.4 Efeitos decorrentes da adoção da extrafiscalidade nos Estados Unidos da América (EUA).....	202
10.5 Conclusão.....	205

ITEM 11

EVENTUAIS EFEITOS SANCIONATÓRIOS DA EXTRAFISCALIDADE E SUA (IN)ADEQUAÇÃO AO ORDENAMENTO JURÍDICO PÁTRIO

Carlos Rogério de Oliveira Londe, Fernanda Antunes Guedes.....	207
11.1 Introdução – a extrafiscalidade à luz do sistema constitucional brasileiro.....	207
11.2 Sanção.....	208
11.3 Extrafiscalidade.....	216
11.4 Distinções e pontos comuns.....	227
11.5 Conclusão.....	228

ITEM 12

A EXTRAFISCALIDADE COMO INSTRUMENTO CONSTITUCIONAL DE FOMENTO À CULTURA: O CASO DA INDÚSTRIA AUDIOVISUAL BRASILEIRA

Thiago Álvares Feital.....	231
12.1 Introdução.....	231

12.2	Fundamento constitucional da extrafiscalidade cultural.....	233
12.3	O papel dos incentivos fiscais no contexto econômico da indústria audiovisual.....	235
12.4	O caso brasileiro: a Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional (CONDECINE).....	238
12.5	Considerações finais	240
SOBRE OS AUTORES		243

PREFÁCIO

Fui professor de graduação e pós-graduação (mestrado e doutorado) desde 1971 na PUC, em Belo Horizonte, e a partir de 1974 na Faculdade de Direito da UFMG. Além disso, em simpósios na Fundação Getúlio Vargas, no Rio e São Paulo, e regularmente nas Faculdades Milton Campos em Belo Horizonte, exerci o magistério de pós-graduação.

O introito teve por objetivo realçar minhas preocupações docentes com as pós-graduações jurídicas no Brasil, que, de início, não passavam de meras repetições curriculares dos cursos de graduação, com o suposto diferencial de serem ministradas as aulas (discursivas) por professores doutores, que teoricamente teriam o condão de aprofundar os conhecimentos dos mestrandos e doutorandos.

Com o tempo, certos núcleos evoluíram, não vindo ao caso mencioná-los aqui, quando passaram, além do ensino verbal, a exigir a realização de pesquisas direcionadas e a produção de textos novos que não fossem coletâneas de citações focadas nos “*hard cases*” e nas implicações e contradições do nosso universo tributário triádico (legislação, doutrina e jurisprudência) homenageando, dessarte, a função precípua da academia, o que os europeus denominam de “*crítica superior*”.

Em um desses núcleos habita as Faculdades Milton Campos, sob a supervisão incansável do Professor Valter Lobato, professor, advogado e jurista de escol. Deparo-me com obra de inestimável valor jurídico e me pedem para prefaciá-la, o que estou a fazer com grande satisfação. Nela, alunos do Prof. Valter e juristas juristributaristas de alto coturno se juntaram para debater temas complexos e polêmicos; daí a valia da obra. São vários trabalhos. Sem citar um a um, mas, sem desdouro para os demais, com o único intuito de analisar a obra que prefacio, passo a considerá-los.

A figura da subvenção dos governos em atividades, como, por exemplo, as PPPs ou parcerias público-privadas, marcando uma retração do Estado “*lato sensu*” de setores onde sempre tinha a primazia, foi analisada, destinguindo-se as subvenções de custeio e de investimento, assunto prático a requerer estacas doutrinárias firmes. O Prof. André Moreira discutiu o tormentoso tema da seletividade, que é extrafiscal (fim) mediante impostos (meio) a ver se o tema exige ou não controle jurisdicional e em que medida. Quem pode negar a perplexidade dos doutrinadores e juristas em face do tema?

No geral, a obra toda é de pesquisa e prática. Centra-se no fenômeno da extrafiscalidade, que, grosso modo, é o uso do tributo para outros fins que não os puramente arrecadatários, embora, seja lícito dizer que, muitas vezes, a extrafiscalidade é inibitória, pois ela é necessariamente indutora, eleva, agrava e aumenta o tributo a pagar, caso, *v.g.*, da exacerbada tributação sobre o consumo de cigarros, bebidas e até, injustiça com as mulheres, sobre artigos de beleza e toucador. Serão supérfluos os produtos que fazem as mulheres realçarem seus atributos naturais? Eis aí uma bela discussão. A indústria de cosméticos é parte significativa do nosso PIB e pode crescer, pois grande é o nosso herbário.

A França, que, junto com a Alemanha, forma o duo que iniciou a união econômica europeia com esforço na comunidade do carvão e do aço, rebelou-se desde o início a considerar seu vinho um artigo supérfluo a que receberia tributação maior, tanto que o considera alimento líquido. Os soldados franceses levam-no na mochila. Saber o que é supérfluo ou não na extrafiscalidade carrega inusitada importância, tanto quanto padrões objetivos para verificar se as exonerações fiscais finalísticas de natureza extrafiscal estão surtindo efeitos, assuntos que não escaparam da resenha ora em comento.

À guisa de finalizar, muito agradeço aos autores, professores e alunos, daqui e d'alhures, o esforço de pesquisa e os teores argumentativos presentes na obra, que recomendo seja lida e meditada, dando lugar a novas contribuições sobre o inquietante, porém inquisitivo tema da extrafiscalidade, pelos ângulos ora da justiça, ora da igualdade e, sua contraface, a desigualdade.

Belo Horizonte, junho de 2017.

Sacha Calmon Navarro Coelho

Advogado. Coordenador da Especialização em Direito Tributário da Faculdade Milton Campos. Ex-Professor Titular da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Ex-Presidente da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF) no Rio de Janeiro.

A EXTRAFISCALIDADE COMO CRITÉRIO DE MODULAÇÃO DOS EFEITOS NAS DECISÕES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

ALEXANDRE ALKMIM TEIXEIRA
HEITOR RIBEIRO FELIPE

1.1 Introdução

Um Sistema Tributário funcional, condizente com os ditames da Constituição Federal de 1988, é peça fundamental para o justo e efetivo financiamento do Estado. Diante das inúmeras controvérsias surgidas no âmbito da tributação, a urgência na resolução dos embates em matéria tributária ganhou ainda mais importância a partir de 2014, em razão do agravamento da crise político-financeira nacional. Afinal, estão pendentes de julgamento nada menos do que 106¹ casos em matéria tributária com repercussão geral reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal.

¹ Dados de junho de 2017, aferidos no sítio eletrônico do Supremo Tribunal Federal: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/publicacaoBOInternet/anexo/merito_pendente.xlsx>

1.5 Conclusão

À guisa de conclusão, entendemos que admitir-se a adoção da modulação dos efeitos em matéria tributária com base em argumentos econômicos de garantia das finanças públicas põe em cheque as diretrizes orientadoras de um Estado Democrático de Direito. O Supremo Tribunal Federal, se adotado esse posicionamento, acabará legitimando que se dê parcial constitucionalidade a comando inconstitucional, com interesse e finalidade puramente econômico/arrecadatório: edita-se a lei sabidamente inconstitucional com objetivos fiscais (arrecadatórios) e, posteriormente, modulam-se os efeitos da inconstitucionalidade por razões extrafiscais.

Irônico observar que o pedido de modulação dos efeitos possui como requisito a garantia da segurança jurídica e da previsibilidade do direito quando o Fisco e o Supremo Tribunal Federal, por vezes, parecem olvidar-se que a previsão constitucional de segurança jurídica e previsibilidade do direito são garantias precípua dos cidadãos contribuintes, e não o contrário, posto que são eles, os cidadãos contribuintes, quem estão obrigado ao cumprimento da obrigação tributária, ainda que saiba ser indevida por flagrantemente inconstitucional.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

TEIXEIRA, Alexandre Alkmim; FELIPE, Heitor Ribeiro. A extrafiscalidade como critério de modulação dos efeitos nas decisões em matéria tributária. In: LOBATO, Valter de Souza (Coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (Org.); LEITE, Matheus Soares (Org.). *Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance*. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 11-30. ISBN 978-85-450-0295-6.

ITEM 2

A SELETIVIDADE COMO INSTRUMENTO EXTRAFISCAL E SEUS LIMITES

ANDRÉ MENDES MOREIRA
THELSON BARROS MOTTA

2.1 Intróito

A Constituição Brasileira, ao tratar do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), consagrou o princípio da seletividade em função da essencialidade em seu art. 153, §3º, I, segundo o qual os produtos devem ser tributados na razão inversamente proporcional à sua indispensabilidade. Em outros termos, de acordo com o mencionado princípio, quanto mais necessário for um bem, menor deve ser a carga tributária sobre ele incidente; lado outro, quanto mais supérfluo ele for, maior deve ser o ônus da tributação.

Desde logo se esclareça que tanto as necessidades básicas (relacionadas à própria sobrevivência humana) quanto as necessidades secundárias (ligadas ao bem-estar dos indivíduos) estão incluídas no conceito de essencialidade para fins da seletividade no IPI, pois ambas compõem um padrão mínimo de vida abaixo do qual nenhuma pessoa deve permanecer. Vale dizer, são essenciais não somente os bens e serviços necessários para a existência biológica, mas também os bens e

serviços que, de acordo com o padrão de vida digno, não devem faltar à pessoa mais desprovida.

Não há divergência na doutrina no tocante à obrigatoriedade da observância do princípio no IPI,¹ em virtude, aliás, do próprio texto constitucional, que revela inequívoca ordem direcionada à União quando esta define o montante do imposto incidente sobre cada produto. Os vários obstáculos à concretização do princípio em estudo não podem servir de pretexto para uma tributação que não considere a necessidade ou superfluidez dos bens sobre os quais incide, sob pena de correção da prática pelo Poder Judiciário.

O objetivo do presente artigo é analisar, portanto:

- i) a existência de potencial ferimento à seletividade pela forma em que o IPI está hoje instituído, exame que se fará especialmente com base em suas alíquotas atualmente vigentes;
- ii) a possibilidade de o Poder Judiciário analisar essa questão e, sendo viável (nosso entendimento), os limites à atuação dos tribunais ao fazê-lo: seria possível a fixação de nova alíquota pela Corte ou, reconhecida a violação à seletividade, o tributo estaria irremediavelmente atingido pela inconstitucionalidade?

Para nós, se a exação viola a seletividade, o Judiciário pode tão somente declarar sua inconstitucionalidade, sendo defeso aos tribunais fixar nova alíquota do imposto, dentro dos parâmetros de razoabilidade, sob pena de se imiscuir na função do Legislativo.

É o que se pretende demonstrar a seguir.

2.2 O princípio da seletividade

A Constituição determina que os produtos sejam diferenciados conforme o grau de sua essencialidade e que se imponha o ônus tributário do IPI nos termos dessa diferenciação, mas, de pronto, surge um difícil problema: como fazer esse cotejo aparentemente de cunho subjetivo? Um produto pode ser necessário para uma pessoa, e supérfluo para outra.

As necessidades dependem das características de cada indivíduo, como gênero, estado de saúde, nível de escolaridade, classe social, concepções ideológicas e crença em alguma religião. Ademais, elas também dependem do contexto histórico-cultural em que cada um está inserido, porquanto variam no tempo e no espaço.

¹ A Constituição também estabeleceu o princípio da seletividade em função da essencialidade para o ICMS em seu art. 155, §2º, III. Contudo, aqui ainda predomina o entendimento segundo o qual a observância do princípio pelos Estados é facultativa em face da redação do dispositivo, da sua interpretação histórica e da importante função fiscal do imposto.

Roberto Ferraz adverte que os conceitos de essencialidade e superfluidez podem ser facilmente manipulados, existindo, inclusive, entidades com o fim exclusivo de elaborar argumentos para sustentar as ideias de seus clientes, quaisquer sejam elas (*think tanks*).²

Outra dificuldade reside em que o princípio da seletividade não consegue realizar de forma plena a capacidade contributiva, ou seja, ele não consegue fazer com que pessoas com maior disponibilidade financeira contribuam com maior montante para o custeio do Estado, especialmente em razão da regressividade fiscal típica das exações sobre o consumo e da inexistência de uma relação direta entre redução/aumento de alíquota do IPI e redução/aumento do preço ao consumidor final.³

De fato, a regressividade é inerente à tributação sobre o consumo, categoria na qual o IPI se enquadra. Nesse tipo de exação, indivíduos com disponibilidades financeiras diversas arcam com a mesma carga fiscal em suas aquisições. Na compra de um determinado bem, é irrelevante – do ponto de vista da incidência fiscal – se os consumidores possuem muita ou pouca disponibilidade financeira, já que todos suportam idêntica carga tributária. Aliás, ainda que fosse relevante, a verificação dessa circunstância em cada compra seria bastante difícil ou, no mínimo, dispendiosa. A regressividade, desse modo, se faz presente, pois uma cobrança de R\$20,00 de IPI, por exemplo, atinge de maneira mais grave quem ganha R\$1.000,00/mensais do que quem ganha R\$10.000,00/mensais, conquanto se contribua, em termos nominais, com o mesmo valor.

Outrossim – e como segundo óbice para que a seletividade alcance os fins almejados – a concretização da capacidade contributiva depende do nível de competição entre os agentes de mercado. No cenário de competição perfeita, como os tributos são custo empresarial, a sua redução culmina em um produto com preço mais baixo. Entretanto, no cenário de competição imperfeita, mesmo sendo abrandada a carga tributária, a redução no preço final não necessariamente ocorre – em tese, qualquer dos integrantes da cadeia econômica pode ser beneficiado pela minoração. Em última análise, é o próprio mercado que, de maneira instável, define os reais beneficiados com a redução dos tributos sobre os bens objeto de consumo através da lei da oferta e da procura.

De toda sorte, fato é que, apesar das naturais barreiras existentes, a seletividade é importante princípio de justiça fiscal, que busca

² FERRAZ, Roberto, Prefácio. In: ESTURILIO, Regiane Binhara. *A seletividade no IPI e no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 12-13.

³ ESTURILIO, Regiane Binhara. *A seletividade no IPI e no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 76.

distribuir a carga tributária sobre bens de modo a gravar mais fortemente as vendas de supérfluos do que as de produtos necessários à vida em sociedade.

2.2.1 Objeção filosófica à seletividade: a escola libertária

O princípio da seletividade comporta uma objeção de jaez filosófico. Ele impõe que a tributação sobre o consumo seja graduada conforme a essencialidade dos produtos, ao passo que alguns doutrinadores defendem as alíquotas uniformes para se alcançar um sistema tributário justo. Para estes, a justiça fiscal não admite uma tributação variável para, gravando mais intensamente os produtos supérfluos, atingir as classes mais abastadas.

Tal é o caso dos pensadores filiados ao libertarismo, dentre eles Robert Nozick (1938-2002). O professor da Universidade de Harvard sustenta que, embora o Estado seja inevitável, ele não pode ir além da proteção aos direitos daqueles situados em seu território, sob pena de afrontar direitos individuais.⁴

Os direitos individuais, por sua vez, estão ligados à dignidade insita a cada ser humano, que não pode ser sacrificada em nome do interesse coletivo, independentemente de qual seja ele. Aqui, é fácil perceber a inspiração da teoria na ideia kantiana segundo a qual o homem é um fim em si mesmo.

Enfim, a dignidade do ser humano tem como valor estrutural a liberdade. Diz-se que uma pessoa é livre se ela puder destinar, conforme seu alvedrio, a propriedade tanto de si própria quanto de seus bens legitimamente adquiridos. Afinal, esta é corolário daquela, pois se o indivíduo é dono de si mesmo, é dono de seus talentos; se é dono de seus talentos, é dono de tudo que eles produzam.

Nesses termos, entende-se a objeção dos libertários ao princípio da seletividade. Onerando mais gravemente os produtos consumidos pelos estratos sociais superiores, ele utiliza as pessoas detentoras de maior disponibilidade financeira como meio para promover o bem-estar

⁴ Nossas principais conclusões sobre o Estado são que um Estado mínimo, que se restrinja às estritas funções de proteção contra a violência, o roubo, a fraude, a coerção de contratos, e assim por diante, é justificado; que qualquer Estado mais abrangente violará os direitos de as pessoas não serem obrigadas a fazer determinadas coisas, o que não se justifica; e que o Estado mínimo é ao mesmo tempo inspirador e justo (NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e utopia*. Tradução Fernando Santos. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2011. p. IX).

das desafortunadas, o que deve – sob essa ótica – ser rechaçado em virtude da dignidade existente em todos os homens.⁵

Cumprir dizer que essa escola de pensamento não se mostra contrária à igualdade, mas, sim, à tentativa de impô-la por meio do Estado, como pretende o princípio em tela. Para Nozick, uma relação igualitária artificialmente estabelecida só se sustenta através da intervenção constante do Estado na vida das pessoas, suprimindo-lhes a liberdade de transacionar seus bens conforme desejarem.⁶

2.3 Aplicação prática no IPI

A doutrina é uníssona em afirmar o caráter compulsório do princípio da seletividade no IPI em razão do próprio texto constitucional. Com efeito, o art. 153, §3º, I, da CF diz que o imposto “será seletivo, em função da essencialidade do produto”. Não sendo obedecido o mandamento, a cobrança do IPI será impossível por se estar diante de inconstitucionalidade.

Cumprir, assim, analisar se e como o princípio da seletividade vem sendo aplicado pela União. Para tanto, importante lembrar que o princípio é concretizável por meio de qualquer forma hábil a diminuir a carga tributária incidente sobre o consumo de bens necessários e aumentar a incidente sobre o consumo de bens supérfluos, embora a alteração de alíquotas seja costumeiramente mais utilizada.⁷

Pela análise da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI),⁸ o princípio da seletividade é observado, na maioria dos casos, em consonância com o mandamento constitucional. A tabela traz os produtos onerados pelo IPI e as alíquotas em que ocorre a tributação, observando “a escala de seleção da incidência do imposto segundo a essencialidade dos produtos”.⁹

⁵ [...] O que para Rawls representa um sistema institucional justo, constitui para Nozick um sistema temível: segundo Nozick, quando parte do esforço de alguns é destinada a melhorar o destino de outros, deturpa-se o princípio da autopropriedade, a tal ponto que ganha sentido falar de uma nova forma de escravidão, defendida em nome da justiça (GARGARELLA, Roberto. *As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política*. Tradução Alonso Reis Freire. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008. p. 39).

⁶ BRAGA, Raphael Brasileiro. Robert Nozick e sua teoria política: uma alternativa viável à proposta de John Rawls? *Intuitio*, v. 2, n. 3, p. 239-256, p. 13, nov. 2009.

⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 96.

⁸ Atualmente, está em vigor a TIPI aprovada pelo art. 1º do Decreto nº 7.660/2011.

⁹ TORRES, Ricardo Lobo. O IPI e o princípio da seletividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 18, p. 96, mar. 1997.

Com efeito, a TIPI estabelece alíquota zero para vários produtos imprescindíveis ao cotidiano da maior parte da população nacional; pelo mesmo fundamento, define como não tributados outros tantos. Vale registrar que o regime da alíquota zero, assim como o da isenção, é mais benéfico para o contribuinte do IPI. Naqueles dois primeiros, os créditos de IPI acumulados com a compra de insumos são aproveitados pelo contribuinte-industrial para compensar outros tributos federais devidos ou, até mesmo, restituídos em dinheiro pela Receita Federal, conforme art. 11 da Lei nº 9.779/99.¹⁰ Já a venda do produto não tributado gera como consequência o estorno dos créditos de IPI do contribuinte-industrial.¹¹

No campo dos gêneros alimentícios, o IPI não incide sobre diversos produtos consumidos amplamente na sociedade, dentre os quais se podem citar: carnes e miudezas comestíveis, peixes em geral, leite, manteiga, ovo, batata, trigo, centeio, cevada, aveia, milho, arroz, ervilha, grão-de-bico, feijão, lentilha, frutas, café, massas alimentícias, óleo, azeite, sal, pão, torrada e biscoito.

Nada obstante, no campo dos gêneros alimentícios existem impropriedades na medida em que o IPI também possui impacto reduzido sobre muitos produtos supérfluos, conquanto o consumo destes ocorra

¹⁰ Lei nº 9.779/99: “Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda”.

¹¹ Sobre a inexistência do direito à manutenção dos créditos de IPI pelo contribuinte que vende produtos não tributados, já escrevemos: “Consoante mencionado alhures, a partir da Lei nº 9.779/99 foi assegurado aos contribuintes do IPI o direito à manutenção dos créditos relativos à aquisição de insumos utilizados na fabricação de bens isentos ou sujeitos à alíquota zero do imposto. Todavia, não tratou a lei dos produtos não-tributados.

Baseando-se no posicionamento do STF pertinente à isenção e à alíquota zero, pode-se concluir que, em caso de mercadorias não-tributadas pelo IPI, tampouco haveria direito à manutenção dos créditos sobre os insumos. Se, para a Suprema Corte, o direito ao creditamento dos insumos tributados pelo IPI exige que a etapa subsequente seja igualmente gravada pelo mesmo imposto, a inexistência de tributação – seja por força de isenção, alíquota zero ou inoocorrência de fato imponible, como ocorre com os bens não-tributados – impedirá a manutenção dos créditos de IPI na escrita fiscal do contribuinte. Afinal, ubi eadem ratio, ibi eadem dispositio – onde há a mesma razão, deve haver, também, a mesma disposição.

Ressalvamos, entretanto, nosso entendimento contrário, pelas razões expostas anteriormente, que aqui sintetizamos: onde o Constituinte não distingue (não havendo, como de fato não há na Lei Maior, qualquer restrição ao creditamento do IPI, ao contrário do que se dá com o ICMS), não cabe ao intérprete distinguir” (MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012. p. 160-161).

predominantemente nas classes sociais superiores. São exemplos: avelã, noz, castanha, pistácio (alíquota de 0%), lagosta (alíquota de 0%) e caviar (alíquota de 5%).

Na categoria higiene e cuidados pessoais, destacam-se os seguintes bens: preparados antissolares (0%), fio dental (0%), xampu (7%), desodorante (7%), água-de-colônia (12%), óculos de sol (15%), aparelho de barbear (20%), preparação para barbear (22%), produtos de maquiagem para lábios e rosto (22%) e perfume (42%).

O estudo isolado dos dados acima permite inferir que a definição das alíquotas na categoria higiene pessoal respeitou o princípio da seletividade, pois produtos ligados à saúde (e.g. preparados antissolares e fio dental) são menos tributados do que produtos ligados à estética (e.g. maquiagem para lábios e rosto e perfume).

Entretanto, comparando tais dados com os encontrados no campo dos gêneros alimentícios, é possível perceber incongruências. Por exemplo: produtos como xampu e desodorante, ligados à própria saúde humana e consumidos pela maior parte da população, são mais gravemente onerados do que produtos como lagosta e caviar, ligados ao luxo e, portanto, consumidos, em tese, somente pelas classes afortunadas.

Outrossim, é interessante constatar como certos produtos ligados ao cotidiano e ao lazer das pessoas mais abastadas são tributados pelo IPI: embarcações de recreio (10%), balões e dirigíveis (10%), helicópteros e aviões (10%), artefatos de joalheria (12%), esqui (20%), taco de golfe (20%) e vinho tipo champanhe (20%).

Perceba-se que, embora aparentemente elevadas, tais alíquotas são, na verdade, baixas para atender plenamente o princípio da seletividade.¹² Com efeito, elas se encontram no mesmo patamar das alíquotas incidentes sobre determinados produtos, sem dúvida, mais necessários – a água mineral, por exemplo, não obstante seja indispensável à própria subsistência humana, sofre com uma alíquota de 15% a título de IPI.

Além disso, considerando o caráter extrafiscal do IPI, a tabela fixa alíquotas com o intuito de desestimular o consumo de produtos considerados antagônicos aos bons costumes ou prejudiciais à saúde humana.¹³ Ilustrativamente: charuto que contenha tabaco (30%), bilhares

¹² Embora na prática não se tenha uma seletividade efetivamente estabelecida em função da essencialidade dos produtos, como determina a Constituição, o Imposto sobre Produtos Industrializados é, em nosso sistema tributário, o melhor exemplo de imposto seletivo (MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS no fornecimento de energia elétrica: questões da seletividade e da demanda contratada. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 155, p. 50, ago. 2008).

¹³ O Princípio da Seletividade, porém, além de ser manifestação da Igualdade, em matéria tributária, atende também aos escopos do legislador quando ele maneja o IPI extrafiscalmente.

(40%), cervejas de malte (40%), revólveres e pistolas (45%), uísque em embalagem igual ou inferior a dois litros (60%) e cigarro que contenha tabaco (300%).

Por fim, é possível dizer que também a norma contida no art. 153, §3º, IV, da CF se relaciona com o princípio da seletividade. Afinal, ao dizer que o IPI “terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei”, o dispositivo favorece a compra dos referidos bens, como máquinas e equipamentos, que são a base de toda cadeia produtiva e, portanto, inquestionavelmente necessários.

2.4 Possibilidade de controle judicial

Por derradeiro, resta analisar como o princípio da seletividade vem sendo tratado pelo Poder Judiciário. Desde logo, impõe-se resolver uma questão preliminar, qual seja: a possibilidade de controle judicial da aplicação do princípio da seletividade. Existem dois entendimentos sobre a matéria, um afirmativo e outro negativo, sendo este último ainda predominante na jurisprudência – que, no entanto, tende a se modificar, como veremos.

2.4.1 A negativa de intervenção judicial em matéria de seletividade

Parte da doutrina e a jurisprudência (ainda) majoritária defendem a impossibilidade de controle da seletividade pelo Poder Judiciário. Afirmam eles que a previsão constitucional do princípio da seletividade é mera diretriz política, direcionada ao legislador no momento de definir a carga tributária incidente sobre cada produto e serviço.

Sob esse prisma, o magistrado que, arrimado na violação ao princípio em comento, elimina a tributação (por inconstitucionalidade) ou escolhe a alíquota mais adequada a ser aplicada para um produto está legislando de forma positiva. E, ao fazê-lo, o Poder Judiciário invade a competência do Poder Legislativo e do Poder Executivo, violando a separação que existe entre os três.

É bem verdade que, nesses casos, o fundamento do Princípio da Seletividade não será o Princípio da Isonomia. [...] Pois bem. Parece realmente haver duas espécies de Seletividade completamente diversas. Ambas podem, entretanto, pacificamente coexistir, ao contrário do que defende parte da doutrina nacional (VALLE, Maurício Dalri Timm do. O princípio da seletividade do IPI. *Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais*, Curitiba, n. 17, p. 12-13, 2012).

Para os adeptos dessa corrente ainda dominante, o legislador estipula as alíquotas dos impostos de maneira discricionária mediante um juízo de conveniência e oportunidade, cujo controle é vedado ao Poder Judiciário. Afinal, nessa tarefa, levam-se em consideração diversos fatores, como de ordem política, econômica e industrial – e não só o princípio da seletividade.

2.4.2 A corrente pela possibilidade do controle judicial

O entendimento permissivo da intervenção do Poder Judiciário afirma que o princípio da seletividade não se destina apenas ao legislador, mas também ao contribuinte. Ele, além de diretriz política a ser observada no momento de definição das alíquotas incidentes sobre cada produto, é uma garantia.

Ademais, a efetivação do princípio da seletividade é uma obrigação do Estado brasileiro, que engloba tanto os Poderes Executivo e Legislativo quanto o Judiciário. Assim, este último possui não apenas o poder, mas, sim, o dever de zelar pela sua aplicação¹⁴ por meio da correção de equívocos perpetrados pelos demais Poderes na fixação das alíquotas.¹⁵

Outrossim, o controle jurisdicional é possível, sem caracterizar desrespeito às competências dos Poderes Legislativo e Executivo pelo Poder Judiciário, porque a essencialidade possui um conteúdo mínimo. Trata-se de conceito cujos parâmetros são dados pelo próprio ordenamento jurídico, notadamente pela Constituição.

Entre outros momentos, quando a Carta de 1988, em seu art. 7º, IV, estipula que o salário-mínimo deva ser capaz de atender às necessidades vitais básicas “com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social”, ela baliza o conteúdo mínimo do conceito de essencialidade.

¹⁴ ESTURILIO, Regiane Binbara. *A seletividade no IPI e no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 157.

¹⁵ Com efeito, o Poder Judiciário – até em função do princípio da universalidade da jurisdição (art. 5º, XXXV, da CF) – não está menos autorizado do que o Poder Legislativo a investigar qual o alcance das expressões “essencialidade dos produtos industrializados”. Claro está que não estamos sustentando que o Judiciário deva legislar no lugar do Legislativo ou aplicar, ele próprio, no lugar do Executivo, o disposto no art. 153, parágrafo 1º, da Constituição Federal. Simplesmente, deve averiguar se os critérios adotados por estes Poderes foram adequados e racionais (BOTTALLO, Eduardo Domingos; CARRAZZA, Roque Antonio. IPI, seletividade e alteração de alíquotas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 159, p. 110, dez. 2008).

Porém, também a Lei nº 4.502/64, *v.g.*, isentou determinados produtos do Imposto de Consumo (antecessor do hodierno IPI) pelo exposto fundamento de eles serem considerados “como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica”.

O conteúdo mínimo do conceito de essencialidade limita a liberdade do legislador na estipulação das alíquotas para os diversos produtos. Embora o Parlamento possua discricionariedade para definir as alíquotas do IPI, não pode agir de forma arbitrária, tratando como essencial um produto supérfluo e vice-versa.

Nesse sentido, o Poder Judiciário, quando for provocado, apreendendo o conteúdo mínimo dado pelo sistema nacional, pode verificar se o legislador dele retirou bens necessários, nele inseriu bens supérfluos ou procedeu conforme o princípio da seletividade. Nos dois primeiros casos, deve restabelecer a obediência à norma constitucional.¹⁶

Por derradeiro, registre-se que alguns autores – dos quais discordamos neste ponto – chegam inclusive a defender que o Poder Executivo deve motivar sua decisão ao alterar as alíquotas do IPI. Dessa maneira, facilitar-se-ia a verificação da observância ao princípio da seletividade e, conseqüentemente, viabilizar-se-ia com maior eficácia o controle do ato pelo Poder Judiciário.¹⁷

¹⁶ Embora não se negue ao legislador ordinário a faculdade de atuar dentro de uma certa liberdade de 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 a sua obediência. 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 se faz por meio de um processo de comparação de produtos, pois é dele que resulta, em cada caso concreto, a caracterização da essencialidade (BOTTALLO *apud* BRASIL. Ministério Público Federal. Procuradoria-Geral da República. Parecer nº 8079/RJMB no RE 606.314/PE. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 214, p. 156, jul. 2013).

¹⁷ Portanto, qualquer ato do Poder Executivo, que venha a alterar as alíquotas do IPI, há de ser *motivado*. Caso não se pautar por critérios *fundados e pertinentes, explicitados em justificativa* adequada, padecerá de manifesta injuridicidade. [...]. Desta forma, um fato que logicamente não seja capaz de justificar a medida, jamais poderá ser tomado como motivo idôneo para a alteração de tais alíquotas. Além disso, os motivos que ensejaram a alteração das alíquotas devem ser comprovados. [...]. Mais. Em homenagem ao *princípio da seletividade*, é necessário que esta motivação revele a existência de valores, benefícios ao consumidor final, capazes de sobrepor-se aos que tenham determinado, precedentemente, a fixação da alíquota do IPI objeto da alteração (BOTTALLO, Eduardo Domingos; CARRAZZA, Roque Antonio. IPI, seletividade e alteração de alíquotas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 159, p. 112-114, dez. 2008).

2.4.2.1 As opções do Poder Judiciário diante da alíquota não seletiva

Admitindo-se a possibilidade de controle das alíquotas pelo Poder Judiciário, surge o questionamento acerca do que deve ser feito diante da constatação de desrespeito ao princípio da seletividade. No entender de alguns, o magistrado pode definir a alíquota mais adequada para o produto cuja tributação é impugnada – ou mesmo isentá-lo.¹⁸ No sentir de outros, o magistrado deve se restringir a reconhecer a inconstitucionalidade da alíquota, o que, por conseguinte, impede a cobrança do imposto por ausência do aspecto quantitativo do conseqüente normativo.

2.4.3 Breve síntese dos posicionamentos existentes

Em suma, ou se nega ao Judiciário o controle da aplicação do princípio da seletividade, ou se admite a sua realização no âmbito jurisdicional. Neste último caso, duas alternativas são possíveis: i) restringir o poder do magistrado à declaração de inconstitucionalidade da tributação incidente sobre determinado produto, inviabilizando a cobrança do IPI; ou ii) permitir a modulação judicial da alíquota aplicável.

2.4.4 Jurisprudência

O entendimento segundo o qual é defeso ao Poder Judiciário controlar as alíquotas do IPI em nome do princípio da seletividade predomina na jurisprudência. Porém, não há unanimidade nesse entendimento, sequer dentro dos mesmos tribunais.

2.4.4.1 Tribunais regionais federais

A seguir, colacionam-se julgados dos tribunais regionais federais das cinco regiões com o fito de demonstrar o entendimento perfilhado por cada um deles.

¹⁸ Regiane Binbara Esturilio adota esse posicionamento. Para ela, “[...] é possível aos contribuintes provocar o Poder Judiciário a analisar as operações tributadas pelo IPI e/ou pelo ICMS, para verificar se os itens submetidos à tributação são ou não essenciais, e diante de uma resposta afirmativa, assim o declarar e adequar a alíquota aplicável, determinando a exclusão da tributação ou a incidência da menor alíquota entre as previstas” (ESTURILIO, Regiane Binbara. *A seletividade no IPI e no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 160).

i) TRF da 1ª Região: assentou que o controle das alíquotas do IPI não pode ser feito pelo Poder Judiciário, ao julgar diversos casos relativos à tributação do açúcar, quase todos fundados em precedentes do STF e do STJ que anunciavam:

Cabe ao Governo, de forma discricionária, escolher os rumos da política sucroalcooleira, utilizando-se, caso necessário, do IPI, tributo com função extrafiscal, não sendo possível ao Poder Judiciário imiscuir-se nesta seara sem a demonstração cabal de vícios de legalidade.¹⁹

Contudo, nesse mesmo Tribunal é possível encontrar julgados dissonantes. Poucos, de fato, como a seguir transcrito, que deu provimento ao recurso do contribuinte para afastar a incidência do imposto federal em caso no qual se considerou violada a seletividade:

3. O art. 153, §1º, da CF/1988 estabelece verdadeira limitação ao poder de tributar e impede que o IPI seja estabelecido de acordo com critério diferente da essencialidade do produto. Ainda que seja considerado o caráter extrafiscal, a fixação das alíquotas do IPI deve obedecer ao critério da seletividade e essencialidade do produto.

4. A fixação da alíquota no patamar de 18% não obedece ao critério determinado pela CF/1988, portanto, inegável a essencialidade do produto.²⁰

ii) TRF da 2ª Região: também se posiciona pela impossibilidade de controle judicial das alíquotas:

1. A Constituição da República em seu artigo 153, parágrafo 3º, inciso I, traz a necessidade de que o Imposto sobre Produtos Industrializados seja seletivo em função da essencialidade do produto.

2. Ocorre que a competência para definir o que é essencial, bem como qual a alíquota aplicável de acordo com esta essencialidade, pertence ao legislador em conjunto com o administrador e não ao Poder Judiciário. Precedentes do Supremo Tribunal Federal.²¹

iii) TRF da 3ª Região: filia-se ao entendimento negatório do controle judicial, afirmando que:

¹⁹ Trecho do Recurso Especial nº 704.917/RS. Referido, dentre outros, na Apelação cível nº 0005372-09.1998.4.01.3500. Apelante: Jalles Machado S/A Açúcar e Alcool. Apelado: União. Relator: Juiz convocado Wilson Alves de Souza. DJe 20.09.2013.

²⁰ Apelação cível nº 0036659-55.2001.4.01.3800. Apelante: Usina Luciania Ltda. Apelado: União. Relator: Des. Maria do Carmo Cardoso. DJe 24.08.2012.

²¹ Apelação em Mandado de Segurança nº 200202010339934. Apelante: Cooperativa dos Produtores de Cana, Açúcar e Alcool do Estado de São Paulo – COPERSUCAR. Apelado: União. Relator: Juiz convocado Luiz Norton Baptista de Mattos. DJe 01.09.2008.

(...) não pode o Judiciário substituir atribuição que a Constituição concede aos demais Poderes da União, nesse ponto em que indevidamente o Judiciário incursionaria pelos meandros das funções legislativa e administrativa, em esfera tributária, para dizer, ele Judiciário, o que deve ou não ser essencial para fins de incidência de IPI.²²

iv) TRF da 4ª Região: não há unanimidade, mas, antes, decisões em um e outro sentido. No acórdão cujo excerto é adiante transcrito, por exemplo, vigoram os seguintes termos:

(...) o argumento de que há amplo campo para a discricionariedade do legislador, sendo vedado exercer o controle jurisdicional sobre atos de conteúdo político, implica negação ao princípio constitucional da seletividade, cuja tutela compete precipuamente ao Poder Judiciário.²³

A seu turno, encontra-se no repertório do mesmo Tribunal o seguinte julgado:

(...) ora, de tal dispositivo [art. 153, §3º, I, da CR] não se retira que o açúcar não pode ser tributado pelo IPI, pois a fixação das condições e limites das alíquotas do tributo e o juízo acerca da seletividade e essencialidade dos produtos que serão tributados devem ser feitos pelos órgãos competentes, quais sejam, os Poderes Legislativo e Executivo [...].²⁴

v) TRF da 5ª Região: é de sua lavra o seguinte aresto, que revela não estar o Poder Judiciário autorizado a controlar as alíquotas do IPI:

3. A alíquota de cinco por cento prevista para o IPI incidente sobre o açúcar, nos termos do Decreto 2.917/98 e legislação posterior, não ofende o princípio constitucional da seletividade, tampouco a legislação federal pertinente à espécie.

4. Ao legislador é que incumbe essa avaliação acerca da carga tributária, não ao contribuinte e nem ao Fisco, sendo vedado ao Judiciário legislar positivamente, devendo ser respeitada a discricionariedade do legislador.²⁵

²² Agravo legal em apelação cível nº 0016666-56.2001.4.03.6100. Agravante: Sindicato Interestadual da Indústria de Óptica do Estado de São Paulo. Agravado: União. Relator: Des. Johanson de Balvo. DJe 27.08.2013.

²³ Apelação Cível nº 0023445-69.2008.4.04.7000. Apelante: ABIP – Associação Brasileira da Indústria de Pneus Remoldados. Apelado: União. Relator: Des. Joel Ilan Paciornik. DJe 17.04.2013.

²⁴ Apelação Cível nº 001759060.2013.4.04.9999. Apelante: Usina Alto Alegre S/A Açúcar e Alcool. Apelado: União. Relator: Des. Rômulo Pizzolatti. DJe 22.05.2014.

²⁵ Apelação em Mandado de Segurança nº 200681000135067. Apelante: Columbus Sugar Distribuidora de Alimentos Ltda. Relator: Des. Francisco Barros Dias. DJe 30.03.2010.

2.4.4.2 STF

Nada obstante, o Supremo Tribunal Federal já manifestou sua posição sobre o tema em algumas oportunidades. A título de ilustração, no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 480.107/PR, a Corte afirmou que “a concessão do benefício da isenção fiscal é ato discricionário, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Executivo, cujo controle é vedado ao Judiciário”.²⁶

Ocorre que o STF se encontra diante da possibilidade de modificar sua jurisprudência. No Recurso Extraordinário nº 606.314/PE, foi reconhecida repercussão geral quanto à “possibilidade de o Judiciário estabelecer alíquota inferior àquela correspondente à classificação do produto que a autoridade fiscal entende como correta”.²⁷

Na origem, o RE nº 606.314/PE trata-se de um mandado de segurança impetrado pela sociedade empresária BISA – Biotécnica Industrial Agrícola S/A contra o Delegado da Receita Federal no Estado de Pernambuco. A impetrante produz embalagens destinadas exclusivamente ao acondicionamento de água mineral, sob a forma de garrações, garrafas e tampas plásticas. O Fisco Federal classifica esses produtos, na TIPI, na categoria “garrações, garrafas, frascos e artigos semelhantes”, cobrando uma alíquota de 10% – número que a empresa pretende reduzir a zero por entender que, apesar de claramente se tratar de garrafas, estas devem se sujeitar à mesma carga tributária dos “produtos alimentícios”, já que seu conteúdo é essencial à vida humana.

O juízo de primeira instância concedeu a segurança, ao considerar água mineral como um alimento essencial à sobrevivência do ser humano. O impetrado interpôs apelação, aduzindo que o alimento não pode ser confundido com a embalagem que o contém; ao recurso, no entanto, negou-se provimento de forma unânime.

Dessa feita, a Fazenda Nacional interpôs o recurso extraordinário ora explicitado. Novamente afirmou que a impetrante não produz água, mas a embalagem que a condiciona. O correto parâmetro de incidência do IPI é o segundo produto, e não o primeiro, estando-se diante, portanto, de violação ao art. 153, §3º, I, da CF.

²⁶ Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 480.107/PR. Recorrente: Paiva & Meneghel Ltda. Recorrido: União. Relator: Min. Eros Grau. DJe 27.03.2009.

²⁷ Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 606.314/PE. Recorrente: União. Recorrido: BISA – Biotécnica Industrial Agrícola S/A. Relator: Min. Joaquim Barbosa. DJe 10.02.2012.

O STF reconheceu a repercussão geral da matéria. Em seguida, o ministro relator abriu vista dos autos ao Procurador-Geral da República, que emitiu valioso parecer. Deste, cumpre transcrever o seguinte excerto:

É possível o controle judicial da adequação da TIPI ao princípio inculcado no art. 153, §3º, I, da CF, não sendo admitida, contudo, a estipulação de alíquotas do IPI pelo Poder Judiciário, sob pena de atuar como legislador positivo ou de invadir campo de política fiscal. O efeito do reconhecimento da violação do princípio da seletividade do IPI em razão da essencialidade do produto é a extirpação da alíquota inconstitucional do ordenamento e consequente desoneração tributária por ausência de elemento essencial do aspecto quantitativo da hipótese de incidência.²⁸

O julgamento de outro caso em curso no STF também pode representar mudança em sua jurisprudência. Trata-se do RE nº 714.139/SC; na origem, um mandado de segurança impetrado pelas Lojas Americanas S/A contra o Estado de Santa Catarina visando ao reconhecimento de que a alíquota de 25% de ICMS incidente sobre a prestação de serviços de comunicação e sobre a energia elétrica viola o princípio da seletividade em função da essencialidade dos produtos e serviços. Frente a essa suposta inconstitucionalidade, porque os demais produtos possuem alíquota de 17% de ICMS, a empresa requereu a repetição ou a compensação da diferença.

Impende observar que, embora o caso verse sobre tributo diverso do analisado no presente estudo, o princípio constitucional discutido é o mesmo aplicável ao IPI: o da seletividade. Assim sendo, a decisão do RE nº 714.139/SC inevitavelmente produzirá efeitos na cobrança do tributo federal, porquanto, onde houver o mesmo fundamento, deve haver o mesmo direito.

A pretensão das Lojas Americanas S/A foi julgada improcedente na primeira e na segunda instância. Então, a empresa interpôs o mencionado recurso extraordinário, cuja repercussão geral foi reconhecida. Após, o Procurador-Geral da República ofertou parecer opinando pelo provimento parcial do RE, porém com modulação dos efeitos da decisão em face dos seus inerentes impactos financeiros e orçamentários. Com efeito, o órgão ministerial se manifestou nos seguintes termos:

²⁸ Parecer nº 8.079/RJMB no RE nº 606.314/PE.

1. É inconstitucional o art. 19, inciso II, alíneas 'a' e 'c', da Lei estadual 10.297/1996 de Santa Catarina no que prevê alíquotas do ICMS superiores à geral a incidirem sobre energia elétrica e serviços de telecomunicações, por incompatibilidade com o princípio da seletividade/essencialidade.

2. Eliminada a regra especial que estipula alíquota majorada para energia elétrica e telecomunicações, tem-se que o ICMS de ambas cairá automaticamente na regra geral do Estado-membro e o contribuinte terá direito de pleitear a restituição dos valores pagos nos últimos cinco anos, nos termos do art. 168 do Código Tributário Nacional, não havendo falar em ofensa à separação de poderes por ativismo Judicial.²⁹

Assim é que, não obstante a jurisprudência do STF tenha se firmado no sentido de não permitir o controle judicial das alíquotas dos tributos por envolver sua fixação uma análise de conveniência e oportunidade dos outros Poderes, a Corte revela sinais de que pode mudar seu entendimento.

Sinais consistentes, na verdade. Em agosto de 2014, no julgamento do agravo regimental no RE nº 634.457/RJ, a Segunda Turma do STF, de modo unânime, afirmou:

“Não obstante a possibilidade de instituição de alíquotas diferenciadas, tem-se que a capacidade tributária do contribuinte impõe a observância do princípio da seletividade como medida obrigatória, evitando-se, mediante a aferição feita pelo método da comparação, a incidência de alíquotas exorbitantes em serviços essenciais”.³⁰

Ora, conquanto tenha negado conhecimento ao recurso (por razões processuais, diga-se), a Segunda Turma deixou consignado seu entendimento sobre o princípio da seletividade. Assim, se por um lado a fundamentação das decisões não faz coisa julgada, por outro há forte indicativo de qual será a posição do Pleno da Corte, tendo em vista que quase metade dos ministros já se manifestou no sentido de o princípio da seletividade ser um limite à discricionariedade do Estado na fixação das alíquotas dos tributos.

2.5 Conclusões

O princípio da seletividade no IPI determina que a tributação sobre produtos industrializados seja inversamente proporcional à sua

²⁹ Parecer nº 1.106/2015 ASJ/CIV/SAJ/PGR no RE nº 714.139/SC.

³⁰ Agravo Regimental RE nº 634.457/RJ. Recorrente: Estado do Rio de Janeiro. Recorrido: Glamour Confeitaria Ltda. e outro. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. DJe 15.08.2014.

indispensabilidade, ou seja, quanto mais necessário eles forem, menor deve ser o ônus tributário, ao passo que quanto mais supérfluos, maior deve ser o referido ônus.

A observância é obrigatória, diga-se, mesmo diante das várias críticas que podem ser feitas ao princípio, como o suposto caráter subjetivo da conceituação de “necessário” e “supérfluo” e a inaptidão para realizar a capacidade contributiva diante da regressividade inerente à tributação sobre o consumo e da inexistência de relação direta entre redução/aumento de alíquota e redução/aumento de preço ao consumidor final. Contudo, temos que, para além da força normativa da Constituição, a norma em estudo é hábil a promover uma tributação redistributiva, combatendo a pobreza e diminuindo as desigualdades sociais, sendo plenamente compatível com os objetivos da República.

A análise da Tabela de Incidência do IPI revela que a União tem observado o princípio na maioria dos casos. Os gêneros alimentícios consumidos pela maior parte da população são isentos ou não tributados, por exemplo. No entanto, existem algumas inconsistências, como produtos ligados à higiene pessoal sendo mais tributados do que iguarias consumidas apenas pelas classes sociais mais abastadas ou do mesmo modo que bens de suntuosidade inquestionável.

Predomina o entendimento na doutrina e na jurisprudência de que a seletividade do IPI não pode ser controlada pelo Poder Judiciário. Entretanto, o Plenário do STF pode vir a mudar tal compreensão no julgamento dos recursos extraordinários nº 606.314/PE e 714.139/SC, que já contam com parecer favorável da Procuradoria-Geral da República no sentido de permitir o controle judicial das alíquotas para conformá-las ao princípio em tela – sendo certo que, no primeiro caso, a PGR dispõe claramente que, ao reconhecer a inobservância da seletividade, a única alternativa ao STF será a de anular a tributação, sendo defeso à Corte modificar a alíquota do produto, sob pena de interferência na função do Legislativo; já no segundo processo, a PGR segue o mesmo caminho, apenas dispondo que – por se tratar de ICMS, exação na qual existe sempre uma alíquota genérica e outras tantas específicas – o afastamento da alíquota específica, mais gravosa, fará com que a genérica passe a reger a tributação na hipótese.

Por todo o exposto, somos da opinião de que o Judiciário não apenas pode como deve analisar se a seletividade foi observada no IPI, pois, neste imposto, ela é obrigatória. Todavia, considerando a alíquota impugnada incompatível com o princípio, o órgão julgante não está autorizado a fixar uma nova, mas apenas a declará-la

inconstitucional. Dessa maneira, faltará o aspecto quantitativo do consequente normativo, não sendo possível a cobrança da exação, com nenhuma alíquota.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

MOREIRA, André Mendes; MOTTA, Thelson Barros. A seletividade como instrumento extrafiscal e seus limites. In: LOBATO, Valter de Souza (Coord.); DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (Org.); LEITE, Matheus Soares (Org.). *Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance*. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 31-48. ISBN 978-85-450-0295-6.

PODER JUDICIÁRIO E O CONTROLE DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS

ANITA DE PASCALI
MAYSÁ DE SÁ PITTONDO DELIGNE

3.1 Introdução

A utilização crescente pelo Poder Público de tributos para estimular ou desestimular determinados comportamentos particulares implicou no aumento do interesse da doutrina no estudo das normas tributárias indutoras,¹ editadas de forma a atingir fins distintos da ordinária obtenção de receita (finalidade fiscal).²

São muitos os exemplos dessas normas utilizadas pelos titulares da competência tributária com a finalidade de influenciar o comportamento do sujeito passivo, tais como a redução das alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) para determinados setores da

¹ Denominação adotada por Luís Eduardo Schoueri. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

² PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado/ Esmafe, 2009. p. 15.