



A SELETIVIDADE NO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

THIAGO AUGUSTO BARBOSA FERREIRA

PATOS DE MINAS / MINAS GERAIS

2015

THIAGO AUGUSTO BARBOSA FERREIRA

**O ESTUDO DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE NO IMPOSTO SOBRE
PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS**

Monografia apresentada ao Curso de Pós-Graduação *lato sensu* TeleVirtual em Direito Tributário, na modalidade Formação para o Magistério Superior/ Formação para Mercado de Trabalho, como requisito parcial à obtenção do grau de especialista em Direito Tributário.

**Universidade Anhanguera-Uniderp
Rede de Ensino Luiz Flávio Gomes**

Orientador: Professor Filipi Moratelli Knauer

PATOS DE MINAS / MINAS GERAIS

2015

RESUMO

O presente estudo visa conceituar, analisar, bem como destacar os fatores determinantes que revestem o princípio da seletividade, demonstrar como o referido imposto influencia na situação econômica da administração pública e dos administrados. Delimitar o campo de atuação da seletividade e sua incidência no imposto sobre produtos industrializados vinculada à essencialidade que cada produto possui. Demonstrar esta pertinente esquematização sobre a valoração da essencialidade em correspondência à alíquota incidente no tributo, que, em breve análise, verifica-se que quanto maior a essencialidade do produto, proporcionalmente menor será sua alíquota. Por fim, destacar que o princípio da seletividade se apresenta como forte instrumento de um dos objetivos fundamentais da administração pública, qual seja, a consecução do bem comum, justiça fiscal e social.

Palavras-chave: Princípio da seletividade, alíquota, essencialidade.

ABSTRACT

This study aims to conceptualize, analyze and highlight the factors that line the principle of selectivity, to demonstrate how the tax impact of the economic situation of citizens and public administration. Define the playing field of selectivity and its impact on the tax on industrialized products linked to the essence that each product has. Demonstrate that appropriate layout on the valuation of essentiality in correspondence to the incident rate in the tribute, which, in brief analysis, it appears that the higher the essentiality of the product, its rate will be proportionately smaller. Finally, note that the principle of selectivity is presented as a powerful tool for the fundamental objectives of public administration, namely, the achievement of the common good, justice and social tax.

Key words: Principle of the selectivity, aliquot, essentiality.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	06
1. NOÇÕES INTRODUTÓRIAS	
1.1. Definição de Tributo	07
1.2. Os impostos	08
2. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS	10
3. PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE	14
3.1. Previsão legal nas Constituições de 1946, 1988 e no Código Tributário Nacional	14
3.2. As cláusulas pétreas e o Princípio da Seletividade	18
3.3. A seletividade em razão da essencialidade	19
4. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS	24
4.1. Competência do sujeito ativo	25
4.2. Função extrafiscal	25
4.3. Fato gerador	26
4.4. Alíquotas	29
4.4.1. Isenção e alíquota zero	30
4.5. Base de cálculo	33
4.6. Não cumulatividade	34
4.7. Contribuinte	37
4.8. Lançamento	38
5. A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE NO IPI	40
6. CONCLUSÃO	44
TERMO DE RESPONSABILIDADE	46
REFERÊNCIAS	

INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro tem a base de suas diretrizes estabelecidas em nossa Carta Magna, onde o constituinte originário trouxe entre seus artigos 145 e 162 os princípios constitucionais tributários, impondo limites ao poder de tributar do Estado, conferindo garantias ao contribuinte e estabelecendo a repartição de suas receitas entre os entes políticos.

Neste sentido, o presente trabalho se propõe a inicialmente discorrer em breves notas sobre as noções introdutórias de tributo, a criação dos impostos e sobre o norteador princípio da capacidade contributiva.

Outrossim, aspira-se demonstrar a importância genuína dos princípios constitucionais tributários no delineamento do estudo desenvolvido, visto que, os princípios constitucionais tributários atuam de forma a blindar a fúria arrecadatória do Estado.

Dentre tais princípios, destaca-se o da Seletividade e sua incidência no Imposto sobre Produtos Industrializados, sua previsão legal nas Constituições de 1946, 1988 e ainda junto ao Código Tributário Nacional. Analisa-se ainda, a relação existente entre as cláusulas “pétreas” e a seletividade em razão de sua essencialidade.

É dever do legislador ordinário observar a aplicação de tal princípio, que está consubstanciado na essencialidade que cada produto tem na vida do homem médio.

Neste cotejo, a aplicação da seletividade se configura com potente instrumento para vários objetivos discriminados e perseguidos pela nossa Constituição Federal, como por exemplo, a justiça fiscal, tida como indissociável do referido tributo. Produtos indiscutivelmente essenciais terão suas alíquotas diferenciadas daqueles produtos classificados como supérfluos, ou de luxo, fazendo com que os produtos necessários sejam de fácil acesso à grande massa, e tornando os artigos de luxo, que são alcançáveis apenas por uma pequena parcela da sociedade, sejam mais onerados tributariamente.

Estuda-se no presente trabalho as principais peculiaridades do Imposto Sobre Produtos Industrializados, sua competência, o sujeito ativo, sua função extrafiscal, seu fato gerador, suas alíquotas, diferenciação entre a alíquota zero e isenção, suas bases de cálculo, etc.

Embora o IPI seja imposto de função fundamentalmente extrafiscal, suas alíquotas poderão variar não somente em razão da essencialidade dos produtos, mas também de acordo com o interesse do Estado em estimular ou desestimular determinados comportamentos do contribuinte.

1.1. DEFINIÇÃO DE TRIBUTO

Nossa doutrina é composta pelas mais variadas definições de tributo. Vale ressaltar que a definição de tributo tem sede legal, conforme se vislumbra no artigo 3º do Código Tributário Nacional, onde ensina que tributo é toda prestação pecuniária paga de maneira obrigatória, em moeda ou em cujo valor nela possa se traduzir, que não constitua pena por ato ilícito, cobrado mediante atividade administrativa vinculada.

Conforme ensina Ruy Barbosa Nogueira:

“os tributos (...) são as receitas derivadas que o Estado recolhe do patrimônio dos indivíduos, baseado no seu poder fiscal (poder de tributar, às vezes consorciado com o poder de regular), mas disciplinado por normas de direito público que constituem o Direito Tributário¹”.

Na peculiar lição de Sabbag², esclarece que: (...) detalhando: o tributo: é prestação pecuniária, é compulsório; é instituído por lei; não é multa; é cobrado mediante lançamento.

E ainda na Lição de Luciano Amaro:

¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*, 14. ed., p.155.

² SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*, 2ª ed., p.369.

“O tributo, portanto, resulta de uma exigência do Estado, que, nos primórdios da história fiscal, decorria da vontade do soberano, então identificada com a lei, e hoje se funda na lei, como expressão da vontade coletiva”³. Nesse sentido, “o tributo é uma prestação que deve ser exigida nos termos previamente definidos pela lei, contribuindo dessa forma os indivíduos para o custeio das despesas coletivas”⁴.

Dentre outros fatores relevantes, podemos dizer que se tributa porque há a necessidade de recursos para manter as atividades a cargo do Poder Público, mesmo que desenvolvidas por outros entes.

1.2. OS IMPOSTOS

Os impostos são, por definição, tributos não vinculados (ou seja, que não necessitam de qualquer contra prestação estatal em troca do tributo arrecadado), que apenas incidem na manifestação de riqueza do sujeito passivo. Impulsionado por tal argumento é que se afirma a idéia de justiça social do imposto, pois, as pessoas que manifestam suas riquezas ficam obrigadas a contribuir para o Estado, onde nas palavras de Ricardo Alexandre *“o estado passa sua sacolinha”* recolhendo de todos os valores devidos tão importantes para a consecução do bem comum.

Neste sentido, aqueles que obtêm rendimentos, vendem mercadorias, são proprietários de imóveis seja em área urbana ou rural, devem contribuir seja com a União, Estado ou Município a depender da competência de cada ente. Os impostos têm caráter meramente contributivo, chamados historicamente pela doutrina de tributo “Hobbin Hood”, onde quem tem mais paga mais, e que tem menos, paga menos ou nada.

A Constituição Federal não cria tributos, apenas atribui competência para que os entes federativos o façam. Como nas palavras de Ricardo Alexandre⁵: “(...)

³ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*, 14. ed., p.17.

⁴ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*, 14. ed., p.16..

⁵ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*, 5ª. ed., p.59.

da mesma forma que os penalistas dizem que não há crime sem lei anterior que o defina, pode-se afirmar que não há tributo sem lei anterior que o defina”.

Portanto, para que sejam criados tributos, os entes tributantes devem editar leis instituindo-os abstratamente, ou seja, definindo seus fatos geradores, bases de cálculo, alíquotas e contribuintes.

Porém, no que concerne à esfera dos impostos, a Constituição Federal exige que a Lei Complementar de caráter nacional defina os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes (art.146, III, a).

Consoante ao que se vislumbra no artigo. 145, §1º da Constituição Federal, os impostos (embora em alguns julgados o STF tenha admitido que seja extensivo a qualquer espécie tributária) sempre que possível terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Indubitavelmente, a finalidade de tal dispositivo é dar efetiva validade ao princípio da isonomia, tratando diferentemente os diferentes nas medidas das suas diferenças/desigualdades existentes. Uma efetiva maneira de se buscar a justiça social, redistribuindo a renda, utilizando-se da perseguida justiça fiscal.

2. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Antes de adentrar aos princípios constitucionais, reputa-se importante transcrever o pensamento de CANOTILHO⁶:

(...) a *Constituição* é, (...) uma *lei*, configurando a forma típica de qualquer lei, compartilhando com as leis em geral um certo número de características (forma escrita, redação articulada, publicação oficial etc.). Mas também, é *uma lei diferente das outras*: é uma *lei específica*, já que o poder que a gera e o processo que a veicula são tidos como *constituintes*, assim como o poder e os processos que a reformam são tidos como *constituídos*, por ela mesma; é uma *lei necessária*, no sentido de que não pode ser dispensada ou revogada, mas apenas modificada; é uma *lei hierarquicamente superior* – a lei fundamental, a lei básica – que se encontra no vértice da ordem jurídica, à qual todas as leis têm de submeter-se; é uma *lei constitucional*, pois, em princípio, ela detém o *monopólio das normas constitucionais*.

Os princípios constitucionais são aqueles que guardam os valores fundamentais da ordem jurídica.

Nesta esteira, os princípios tributários elencados na Constituição federal revelam-se como mecanismos de “defesa” do contribuinte contra a fúria arrecadatória do Estado. Neste sentido Hugo de Britto Machado ensina: “*Tais princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do Poder. Em face do elemento teleológico, portanto, o intérprete, que tem consciência dessa finalidade, busca nesses princípios a efetiva proteção do contribuinte.*”⁷

Então, como forma de garantir a harmonia necessária ao ordenamento jurídico, elenca-se uma estrutura hierárquica, de modo que a norma constitucional surge no topo, servindo como verdadeiro farol irradiante para as demais normas, princípios e tratados de natureza jurídica.

⁶ CANOTILHO, José Joaquim Gomes, *Fundamentos da Constituição*. Coimbra: Almedina, 1991, p. 40, apud ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. *Conceito de Princípios Constitucionais*. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, p. 100.

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2008, p.52 e 58.

A constitucionalidade de um tributo deve estar coadunada aos princípios dispostos na Constituição sob pena de serem tidos como inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, ademais, a Constituição Federal é a lei máxima em um Estado Democrático de Direito, submetendo e obrigando a todos, indistintamente, dentro dos limites fixados pelo legislador constituinte às normas constitucionais, bem como nos princípios, seja de maneira expressa ou implícita.

A ciência jurídica, como ciência do espírito (ou cultural), não é matemática (não é uma ciência exata) mas mesmo assim não está isenta de fixar, sempre que possível e com precisão, os seus conceitos.

Pode-se afirmar que as normas são o gênero do qual derivam os princípios, as regras e suas espécies, cada uma com sua distinção em seus efeitos e aplicabilidade.

O Direito se expressa por meio de normas. As normas se exprimem por meio de regras ou princípios. As *regras* disciplinam uma determinada situação; quando ocorre essa situação, a norma tem incidência; quando não ocorre, não tem incidência. Para as regras vale a lógica do tudo ou nada. Quando duas regras colidem, fala-se em "conflito"; ao caso concreto uma só será aplicável (uma afasta a aplicação da outra).

O conflito entre regras deve ser resolvido pelos meios clássicos de interpretação: a lei especial derroga a lei geral, a lei posterior afasta a anterior etc.. *Princípios* são as diretrizes gerais de um ordenamento jurídico (ou de parte dele). Seu espectro de incidência é muito mais amplo que o das regras. Entre eles pode haver "colisão", não conflito. Quando colidem, não se excluem. Como "mandados de otimização" que são, sempre podem ter incidência em casos concretos (às vezes, concomitantemente dois ou mais deles).

A palavra princípio nos dizeres de Miguel Reale Júnior⁸:

“são enunciações normativas de valor genérico, que condicionam e orientam a compreensão do ordenamento jurídico em sua aplicação e

⁸ REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003, ISBN 85-020-4126-6.

integração ou mesmo para a elaboração de novas normas. Os princípios gerais do direito são os alicerces do ordenamento jurídico, informando o sistema independentemente de estarem positivados em norma legal.”

Em outras palavras, o princípio nos remete a idéia de começo, origem, raiz que exercem dentre outros papéis, o de vetor axiológico para a compreensão e interpretação das normas jurídicas que compõem o seu ordenamento.

Os princípios esclarecerão os limites da eficácia das normas constitucionais, as quais têm que se harmonizar com ele, servindo de fator de agregação, como também de colmatação de possíveis lacunas para outras regras positivadas no sistema.

Neste diapasão Roque Antonio Carrazza, disserta que:

(...) Princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.⁹

A lei não é capaz de prever todas as situações e casos concretos passíveis de ocorrer no cotidiano das pessoas, por isso, os princípios visam colmatar ou suprir possíveis lacunas com fundamentos nos valores essenciais resguardados pela sociedade.

Nos princípios constitucionais, condensam-se bens e valores considerados fundamentos de validade de todo o sistema jurídico.

Na concepção de CELSO BASTOS:

(...) Os princípios constituem idéias gerais e abstratas, que expressam em menor ou maior escala todas as normas que compõem a seara do direito. Poderíamos mesmo dizer que cada área do direito não é senão a concretização de certo número de princípios, que constituem o seu núcleo central. Eles possuem uma força que permeia todo o campo sob seu alcance. Daí por que todas as normas que compõem o direito constitucional devem ser estudadas, interpretadas, compreendidas à luz desses princípios. Quanto os princípios consagrados constitucionalmente, servem, a um só tempo, como objeto da interpretação constitucional e como diretriz para a atividade interpretativa, como guias a nortear a opção de interpretação. (...) ¹⁰

⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 33

¹⁰ BASTOS, Celso Ribeiro. **Op. Cit.**, p. 57

Na seara do Direito Tributário, a outorga de competência da União, dos Estados-Membros, do Distrito Federal e dos Municípios, para que cada um destes entes políticos dotados de autonomia criem e legislem acerca dos tributos a eles devidos, está prevista na Constituição Federal, em seus artigos 150 a 152, Seção II, “Das Limitações do Poder de Tributar”, ressalvadas as demais previsões acerca do assunto, que encontram-se em outros dispositivos constitucionais, além das leis infraconstitucionais, como leis complementares e resoluções do Senado.

A Constituição em seu texto, aborda os princípios constitucionais tributários que demarcam os limites do exercício do poder de tributar dos entes federados, fixando as situações que podem ser tributadas e qual sua forma de fazê-lo. Estes princípios são considerados os limitadores do poder de tributar, representando a mais fidedigna proteção do contribuinte contra qualquer arbitrariedade estatal no exercício do seu múnus arrecadatório.

Na lição de Eduardo Sabbag:

(...) O poder de tributar (*ius imperium*) não é, assim, absoluto. Encontra regramentos que vêm refrear o exercício arbitrário da tributação, amoldando-o de acordo com a carga valorativa ínsita ao texto constitucional. De modo reflexo, a Constituição Federal define o *modus operandi* do exercício desse poder, que deverá se dar de forma justa e equilibrada, sem provocar danos à liberdade e à propriedade dos contribuintes.¹¹

Assim, os parâmetros de atuação do Estado no exercício da atividade de tributação, são obstados pelos direitos dos contribuintes, consubstanciados nas regras impostas ao poder tributador, que demandam observância obrigatória pelos poderes Legislativo, Judiciário e Executivo.

¹¹ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p.21

3. PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE

3.1. PREVISÃO NAS CONSTITUIÇÕES DE 1946, 1969, 1988 E NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

O princípio da seletividade já contido na Emenda Constitucional nº 1, de 1969, foi também contemplado pelo constituinte originário de 1988. No mesmo sentido, o Código Tributário Nacional, anterior à Constituição de 1988, também já trazia, em seu art. 48, esta previsão. Princípio semelhante também se podia encontrar na Constituição de 1946.

A Emenda Constitucional nº 1, de 1969, ao tratar do sistema tributário, estabelecia que o imposto sobre os produtos industrializados deveria levar em conta a seletividade. Assim, estava nela previsto: Art. 21. Compete à União instituir imposto sobre: § 3º - O imposto sobre produtos industrializados será seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores.

Já na Carta da República de 1988, observam-se dois dispositivos que traduzem este princípio, os artigos 153 e 155, no qual aduzem que compete à União instituir impostos sobre o imposto previsto no inciso IV, e que será seletivo, em função da essencialidade do produto, e ainda que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre o imposto previsto no inciso II atenderá que poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

Também no Código Tributário Nacional, está expressamente previsto que o imposto será seletivo, devendo variar de acordo com a essencialidade do produto:

Art. 48. O imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos.

Interessante registrar que a Carta Magna de 1946 tinha com o título de isenção, quando na verdade se tratava de imunidade, um conceito mais abrangente, que buscava salvaguardar, no dizer de Ricardo Lobo Torres, os “bens necessários à sobrevivência biológica e social do cidadão em condições mínimas de dignidade humana”. O art. 15, § 1º, determinava que seriam imunes do imposto de consumo os artigos que a lei classificasse como absolutamente “indispensáveis à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica”, completa o autor.

Consideração importante a ser feita é sobre o caráter obrigatório ou não do princípio da seletividade. Constitui uma faculdade ou é um dever a aplicação do princípio? A doutrina pátria, de modo geral, defende que ela deve ser facultativa, cabendo ao legislador a decisão. Todavia, não é esse o nosso entendimento, pelas razões que vamos expor.

O princípio está previsto na Constituição, no seu art. 155, e tem por finalidade atender ao princípio da igualdade e garantir ao contribuinte uma proteção contra o abuso do poder estatal.

Em conseqüência, não se pode considerar sua aplicação uma mera faculdade. Desde que ele é o corolário do princípio da igualdade e o objetivo colimado é a justiça fiscal, o princípio da seletividade não poderá submeter-se ao alvedrio do legislador infraconstitucional.

Corroborando, Roque Antonio Carrazza defende que:

[...] a Constituição não é mero repositório de recomendações, a serem ou não atendidas, mas um conjunto de normas supremas que devem ser incondicionalmente observadas, inclusive pelo legislador infraconstitucional.

[...] Convém salientarmos, desde logo, que, a nosso ver, este singelo “poderá” equivale, na verdade, a um peremptório “deverá”. Não se

está aí, diante de uma mera faculdade do legislador, mas de uma norma cogente, de observância obrigatória.

Tal posicionamento se justifica perfeitamente, pois quando a Constituição confere a uma pessoa política um poder, ela está, na verdade, lhe impondo um dever. A doutrina ensina que, nos sistemas jurídicos em que se consagra o princípio da igualdade e da capacidade econômica, a seletividade impõe-se. É que nos impostos que repercutem no consumidor, como é caso do ICMS, tornar-se-ia muito difícil, senão impossível, graduar o imposto sobre produtos industrializados ou sobre operações de circulação de mercadorias de acordo com a capacidade econômica da pessoa que adquire o produto ou a mercadoria para o consumo (que afinal é quem suporta o encargo tributário).

A própria ordem econômica social, a proteção à família, a valorização do trabalho humano, a função social da propriedade, a harmonia entre as categorias sociais da produção e a expansão da oportunidade de empregos produtivos constituem valores prestigiados pela Constituição, razão pela qual deve ocorrer graduação de alíquotas do IPI, de forma a reduzir ou eliminar os respectivos ônus dos produtos essenciais.

A aplicabilidade do princípio da seletividade, portanto, é mandatória, vez que se trata de um poder-dever; em outras palavras, o poder público, ao atuar em seu mister, deverá observar de maneira compulsória a sua aplicação.

3.2. PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE E CLÁUSULAS PÉTREAS

A igualdade é um dos princípios fundamentais de nosso Estado. Seus fundamentos afirmam que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer espécie, salvo as expressamente trazidas pelo constituinte originário. Tal princípio é de extrema importância em nosso ordenamento, conforme se verifica no art. 60 da

Carta Maior: § 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: (...) IV - os direitos e garantias individuais.

Tais direitos são conhecidos como cláusulas pétreas e não podem ser restringidos (o que não impedem de serem ampliados) pelo constituinte derivado, com o objetivo de tornar efetivo o princípio da igualdade que vários institutos jurídicos são utilizados, a exemplo do Princípio da Seletividade.

Para melhor elucidação com da relação entre o princípio da seletividade e as chamadas cláusulas pétreas, é necessário definir tanto a natureza jurídica de princípio como a de cláusulas pétreas.

Ruy Samuel Espíndola sustenta que princípio é:

(...) a estruturação de um sistema de idéias, pensamentos ou normas de uma idéia mestra, por um pensamento chave, por uma baliza normativa, donde todas as demais idéias, pensamentos ou normas, se reconduzem e/ou se subordinam (...) ¹².

De outra banda, Ivo Dantas, considera o princípio como sendo categoria lógica e, tanto quanto possível, universal, alertando, entretanto que: *“Quando incorporados a um sistema jurídico-constitucional positivo, reflete a própria estrutura ideológica do Estado, como tal, representativa dos valores consagrados por uma determinada sociedade”* ¹³.

A lei, não pode prever, por seu caráter universal, como já dissemos alhures, prever todas as situações específicas. No que se concerne às clausulas pétreas, valer ressaltar alguns conceitos de Direito Constitucional.

Conforme ensina Pedro Lenza¹⁴, a nossa atual Constituição brasileira é tia como *“promulgada, escrita, analítica, dogmática, formal e rídiga”*, caso em que somente pode ser alterada pelos meios previstos na própria Constituição.

¹² ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. *Conceito de princípios constitucionais*. São Paulo: RT, 1999. p. 47-48.

¹³ DANTAS, Ivo. *Princípios constitucionais e interpretação constitucional*. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 1995. p. 59.

¹⁴ LENZA, Pedro. *Direito constitucional esquematizado*. São Paulo: Método, 14ª edição, 2010, p. 46.

Um dos meios disponibilizados pelo constituinte originário para que se pudesse mudar a Carta Magna foi através do mecanismo chamando Emenda Constitucional, no qual seu poder sofre limitações de natureza material e formal.

No que se refere às cláusulas pétreas, estamos diante de uma limitação expressa material. Isto porque a Constituição proíbe de maneira peremptória a restrição ou supressão de direitos denominados de “intocáveis, intangíveis no ordenamento jurídico”. São matérias que, por sua relevância, não podem ser alcançadas pelo poder derivado.

Posto tais definições passamos a esclarecer relação material entre os princípios da seletividade e das cláusulas pétreas.

O princípio da seletividade é um dos meios para que se busque assegurar a capacidade dos contribuintes, a justiça social e fiscal. Visa determinar que o gravame tributário recaia sobre fatos que inspiram riqueza, visa efetivar o princípio da igualdade no campo tributário, descartando privilégios de uns em detrimentos de outros, pelo fato de impor igual tratamento para aqueles que estejam em situação equiparada.

Portanto, na esfera tributária, se tenta alcançar, dentro do possível, a igualdade respeitando a capacidade contributiva de cada cidadão, que se ramifica no sistema por meio do princípio da seletividade, quando se verifica a essencialidade dos tributos, com carga tributária maior ou menor, na exata inversão de sua necessidade.

Desta feita, conclui-se que o princípio da seletividade, busca o princípio da capacidade contributiva, que por sua vez, enseja observância do princípio fundamental da igualdade, positivado em nossa Constituição e elevada à cláusula pétrea, não podendo ser suprimida ou restringida (ressalvada a hipótese de uma nova Constituição).

Se o princípio da seletividade é a manifestação da capacidade contributiva, que irradia seus valores de igualdade, direito fundamental, cláusula pétrea, logo, o princípio da seletividade é cláusula pétrea também.

3.3. A SELETIVIDADE EM RAZÃO DA ESSENCIALIDADE

O Pretório Excelso assim preleciona a despeito do tema:

“(...) não há violação do dever fundamental de prestação de serviços de saúde. O princípio da seletividade impõe que o Poder Público gradue a carga tributária conforme a essencialidade da operação ou do produto. Isto não significa haver imunidade, ainda que as operações ou os bens sejam essenciais ao ser humano. Em especial há que ser considerado o princípio da capacidade contributiva, da concorrência e da livre iniciativa, considerado o postulado da solidariedade no custeio das atividades estatais.” (RE 429.306, voto do Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 1º-2-2011, Segunda Turma, DJE de 16-3-2011.)¹⁵

Nas palavras de Maria Helena Diniz: “Seletividade é a qualidade de ser seletivo”¹⁶, e seletivo é a alusão ao ato de selecionar, de eleger, de escolher determinados objetos.

Tratar de imposto seletivo, portanto, é tratar daquele que onera de maneira de maneira diferente as variadas situações sobre as quais recai, obedecendo aos critérios previstos em lei para tal mister.

Segundo as regras contidas na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional, o imposto será seletivo em função da essencialidade dos bens e serviços.

Aliomar Baleeiro, iscorre sobre essencialidade:

A palavra (...) refere-se à adequação do produto à vida do maior número de 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.¹⁷

No que tange ao conceito de essencialidade, sua interpretação não se deve dar de maneira fechada ou estrita, ao contrário, deve-se abranger abarcando todas as necessidades que de uma maneira ou de outra compõem o padrão mínimo

¹⁵ Site: <http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigo.asp#ctx1>. Acessado em 10/08/11

¹⁶ DINIZ, Maria Helena. *Dicionário jurídico*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 990.

¹⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 347-348.

de vida do homem médio, garantido acesso, a saúde, trabalho, esporte, lazer, educação, etc.

A essencialidade deve caminhar ao lado das constantes mutações da sociedade, pois bens que outrora era tido como supérfluos, hoje podem ser tidos como de primeira necessidade, e o legislador neste contexto, deve revisar as alíquotas aplicadas àquilo que se considera como essencial em determinado momento histórico. Esse é o soluto capaz de garantir que a acepção semântica atribuída ao princípio da seletividade pela Constituição Federal de 1988, continua a ser observada com o passar dos anos, haja vista que o preceito é o mesmo desde a inserção do princípio no sistema jurídico.

Neste sentido, Ricardo Lobo Torres:

(...) Uma penúltima averbação deve ser feita quanto ao princípio constitucional da seletividade em função da essencialidade do produto. É que a noção de produto essencial varia segundo as condições de tempo e lugar. 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 (...).¹⁸

Na prática a seletividade se resumirá na distinção de alíquotas entre os produtos, o que significa dizer que se irão tributar com alíquotas mais altas os produtos de consumo supérfluo ou não essenciais, e com alíquotas mais brandas os produtos considerados como imprescindíveis ao consumo da população, com o escopo de atenuar o impacto tributário a ser suportado pelas classes mais desfavorecidas.

Misabel Abreu Machado Derzi, em seus comentários na obra de Aliomar Baleeiro, certifica:

(...) Desde que a lei isente os gêneros de primeira necessidade (pois, com relação a eles não há liberdade de escolha), não existe empecilho constitucional em que se eleve substancialmente a carga tributária que caia sobre os produtos e serviços suntuários, de luxo ou supérfluos. Os efeitos são de mera redução de mercado e do campo de abrangência dos consumidores (...).¹⁹

¹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *O IPI e o princípio da seletividade*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 18. São Paulo: Dialética, 1997, p. 97

¹⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 390.

Desta forma, temos que a tributação do IPI e do ICMS por exemplo, será inversamente proporcional à essencialidade dos bens ou serviços, assegurando que o imperioso às necessidades básicas da população não sofra tributação capaz de vedar o consumo ou que desrespeite a capacidade contributiva do consumidor.

Já no caso do IPTU, a aceção da seletividade não é a mesma da incidente sobre o consumo, aqui adota-se alíquotas diferenciadas em razão do uso e da localização de bens imóveis, também levando-se em consideração a capacidade econômica do contribuinte, o qual estará sujeito a tributação maior se o uso do imóvel se der para fins comerciais ou industriais ou se estiver localizado em área economicamente mais valorizada.

O objetivo do princípio da seletividade é atingir: os consumidores finais; e, os proprietários, os titulares de domínio útil e os possuidores a qualquer título de imóveis urbanos (art. 34, CTN); que são, de fato, os contribuintes dos impostos sujeitos à seletividade, quais sejam, IPI, ICMS, e, IPTU, respectivamente.

4. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

O Imposto sobre Produtos Industrializados, através da Emenda Constitucional nº. 18 de 1965 substituiu o antigo Imposto de Consumo, previsto na Constituição de 1946.

A nova Constituição trouxe raras alterações, conservando a estrutura e peculiaridades do IPI previsto na Constituição anterior. Atualmente, o IPI tem previsão legal no artigo 153, IV da Constituição Federal, no artigo 46 e seguintes do Código Tributário Nacional e no Decreto nº. 4544/2002.

Oportuno ressaltar que o referido imposto representa o segundo lugar em importância e volume de arrecadação dos recursos da União, destacando-se o montante proveniente de cigarros, bebidas, perfumes, veículos, dentre outros.

Conforme dispõe a competente legislação, considera-se industrializado todo produto que tenha sofrido qualquer operação, realizada por industrial ou equiparado, importador, arrematante, em âmbito nacional, e que lhe modifique a natureza ou a finalidade, aperfeiçoe para consumo, seja submetido à beneficiamento, transformação, recondicionamento, renovação.

O produto anterior perde, através da transformação, a individualidade por processo automático, mecânico ou manual, com a transformação da matéria prima ou do produto anterior, há o surgimento de um novo produto, o qual passa a ter nova classificação na Tabela do IPI.

Já o beneficiamento consiste no processo de modificação, aperfeiçoamento, embelezamento ou alteração de funcionamento de um produto já existente, o qual continua tendo a mesma classificação na Tabela do IPI.

No acondicionamento ou reacondicionamento, ocorre a alteração da embalagem do produto, garantindo-lhe um novo visual e um novo estímulo à sua aquisição, neste caso, será adotada a alíquota do maior produto utilizado no acondicionamento.

Na renovação ou recondicionamento o produto usado ou inutilizado é restaurado, tendo resgatadas as suas características iniciais, continuando com a classificação originária.

4.1. COMPETÊNCIA DO SUJEITO ATIVO

O Imposto sobre Produtos Industrializados pertence à competência tributária privativa da União, conforme rezam os artigos 153, IV, da Constituição Federal, e, 46 do Código Tributário Nacional.

A competência para instituir e cobrar este imposto constitui significativa parcela de poder político que se concentra nas mãos do Governo Federal, mesmo

que considerável parcela de sua arrecadação seja destinada aos Estados, Distrito Federal e Municípios, por força do artigo 159, I e II da Constituição de 1988.

4.2. FUNÇÃO EXTRAFISCAL

Como sabemos, função primordial dos tributos é a de gerar receita aos cofres públicos, na consecução do bem comum, com o desígnio de atender às necessidades da coletividade.

Porém, existem impostos que exercem o papel de estimular ou desestimular determinados comportamentos do contribuinte (embora alguns doutrinadores afirmem que, na verdade todo e qualquer tributo direta ou indiretamente tem sua função extrafiscal). Tais impostos, que afetam diretamente a economia do país, representam instrumentos tributários com objetivos políticos e não fiscais, em outras palavras, não possuem finalidades financeiras, mas regulatórias dos comportamentos sociais.

O Imposto sobre Produtos Industrializados está inserido no rol dos tributos cuja função fundamental é a extrafiscal, pois dependendo do que se busca alcançar, a tributação de determinados produtos poderá ser mais ou menos elevada, chegando até mesmo em patamares de alíquota zero (0%) por exemplo.

Por se tratar de um instrumento destinado a atingir finalidades econômicas, sociais e políticas, existem dispositivos constitucionais que consubstanciam técnicas extrafiscais.

O IPI pode ter suas alíquotas elevadas ou reduzidas, dentro dos limites fixados em lei, por ato do Poder Executivo, a fim de ajustá-las aos objetivos da política cambial e do comércio exterior (artigo 26 do Código Tributário Nacional).

. A extrafiscalidade das normas volta-se ao desenvolvimento econômico, bem como também realização da justiça social e fiscal. A exemplo do uso do IPI na política de desenvolvimento econômico nacional temos a imunidade garantida aos produtos industrializados destinados ao exterior (artigo 153, § 3º, III, da Constituição Federal), e, na busca pela justiça social/fiscal, temos a própria seletividade do imposto quanto à essencialidade do produto (artigo 153, § 3º, I, da Constituição Federal).

O IPI representa grande fonte de arrecadação de receita para a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, fato que também atribui ao imposto, função fiscal, ainda que em segundo plano.

4.3. FATO GERADOR

Conforme disposto na Constituição Federal de 1988, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre a definição dos fatos geradores dos impostos nela previstos (artigo 146, III, “a”, CF/88). Evidentemente, não compete à lei complementar definir os fatos geradores dos impostos, mas sim estabelecer normas gerais sobre estas definições.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 46, incisos I a III, define o fato gerador do Imposto sobre Produtos Industrializados, dispõe que imposto terá como fato gerador o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira, a sua saída dos estabelecimentos conforme referido no art. 51 do mesmo diploma legal, ou ainda na sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

O Código Tributário Nacional, contudo, enquanto lei complementar, não lança as hipóteses de incidência dos tributos, pois isto é atribuição da pessoa jurídica titular da competência tributária, *in casu* ele apenas delimita as normas gerais a serem seguidas pelo legislador ordinário.

Leandro Paulsen compreende o IPI como sendo o imposto que:

(...) incide sobre a “operação” com “produtos industrializados”, ou seja, sobre o negócio jurídico que tenha por objeto bem, ainda que não necessariamente destinado ao comércio (mercadoria), submetido por um dos contratantes a processo de industrialização. Pressupõe, pois, a industrialização e a saída do produto do estabelecimento industrial.²⁰

Para que se configure a incidência do IPI, é imprescindível a presença de três elementos: a ocorrência de uma “operação” com um “produto” que tenha sido “industrializado”.

Na explicação de Leandro Paulsen:

Operação (...) é um negócio jurídico. (...) a Constituição coloca como base econômica a ser tributada os negócios jurídicos com produtos industrializados, mas não, necessariamente, negócios que impliquem a transferência do bem, admitindo outros que tenham o produto industrializado como objeto. (...) O conceito de produto, pois, diferencia-se do conceito de mercadoria. Esta é apenas o bem destinado ao comércio; aquele, o produto, é tanto o bem destinado ao comércio como ao consumo ou a qualquer outra utilização. (...) o termo industrializado, na norma de competência do art.153, IV, está no sentido de produto industrializado por um dos contratantes da respectiva operação.²¹

Para que o IPI seja devido, não basta ocorrer a industrialização de um produto, é necessário que ele seja objeto de uma operação que implique na transferência de sua posse ou propriedade, ou seja, a obrigação de pagar o IPI se apura quando a saída do produto industrializado é causada por um negócio jurídico.

Os artigos 34, 35 e 36 do Decreto 4.544 de 2002, estabelecem as situações que configuram o fato gerador, bem como o momento de sua ocorrência. No artigo 34 onde se define fato gerador, ensina-se que o mesmo ocorre com o desembaraço aduaneiro do produto de procedência estrangeira ou também na hipótese da saída do produto do estabelecimento industrial, ou considerado industrial.

Já em seu artigo 35, considera-se o fato gerador ocorrido em várias oportunidades quais sejam: na entrega ao comprador, quanto aos produtos vendidos por intermédio de ambulantes; na saída de armazém-geral ou outro depositário do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial depositante, quanto aos produtos entregues diretamente a outro estabelecimento; na saída da repartição que

²⁰ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 80

²¹ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 81/82

promoveu o desembaraço aduaneiro, quanto aos produtos que, por ordem do importador, forem remetidos diretamente a terceiros; na saída do estabelecimento industrial diretamente para estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, por ordem do encomendante, quanto aos produtos mandados industrializar por encomenda; na saída de bens de produção dos associados para as suas cooperativas, equiparadas, por opção, a estabelecimento industrial; no quarto dia da data da emissão da respectiva nota fiscal, quanto aos produtos que até o dia anterior não tiverem deixado o estabelecimento do contribuinte; no momento em que ficar concluída a operação industrial, quando a industrialização se der no próprio local de consumo ou de utilização do produto, fora do estabelecimento industrial; no início do consumo ou da utilização do papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, em finalidade diferente da que lhe é prevista na imunidade de que trata o inciso I do art. 18, ou na saída do fabricante, do importador ou de seus estabelecimentos distribuidores, para pessoas que não sejam empresas jornalísticas ou editoras; na aquisição ou, se a venda tiver sido feita antes de concluída a operação industrial, na conclusão desta, quanto aos produtos que, antes de sair do estabelecimento que os tenha industrializado por encomenda, sejam por este adquiridos; na data da emissão da nota fiscal pelo estabelecimento industrial, quando da ocorrência de qualquer das hipóteses enumeradas no inciso VII do art. 25; no momento da sua venda, quanto aos produtos objeto de operação de venda que forem consumidos ou utilizados dentro do estabelecimento industrial; na saída simbólica de álcool das usinas produtoras para as suas cooperativas, equiparadas, por opção, a estabelecimento industrial; e - na data do vencimento do prazo de permanência da mercadoria no recinto alfandegado, antes de aplicada a pena de perdimento, quando as mercadorias importadas forem consideradas abandonadas pelo decurso do referido prazo.

Na hipótese do inciso VII, considera-se concluída a operação industrial e ocorrido o fato gerador na data da entrega do produto ao adquirente ou na data em que se iniciar o seu consumo ou a sua utilização, se anterior à formalização da entrega.

Já o Art. 36, relata que na hipótese de venda, exposição à venda, ou consumo no Território Nacional, de produtos destinados ao exterior, ou na hipótese de descumprimento das condições estabelecidas para a isenção ou a suspensão do

imposto, considerar-se-á ocorrido o fato gerador na data da saída dos produtos do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial.

A legislação do IPI amplia o conceito de produto industrializado, nele incluindo operações que não lhe modificam a natureza ou a finalidade e também não o aperfeiçoam para o consumo, como por exemplo, o simples acondicionamento.

4.4. ALÍQUOTAS

Obrigatoriamente, segundo o que reza o artigo 153, § 3º, I, CF/88, as alíquotas do IPI são variáveis em razão da essencialidade dos produtos sobre os quais incide.

A legislação adotou uma tabela oficial de classificação dos produtos, denominada Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, que possui alíquotas que variam de 0 (zero) a mais de 300 (trezentos) por cento.

A TIPI também possui alíquotas fixas, estabelecidas em razão da quantidade e não do valor do produto, como no caso das alíquotas incidentes sobre águas minerais, cervejas e refrigerantes, dentre outros. A maior parte das alíquotas costumam estar abaixo de 20% (vinte por cento). A alíquota mais elevada, incide sobre cigarros.

Conforme a regra estabelecida pela Lei n°. 10.451/2002, a alíquota a ser observada para o IPI é a constante da TIPI (Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados), no artigo 130 do Código Tributário Nacional se diz que o imposto será calculado mediante aplicação das alíquotas, constantes da referida tabela, sobre o valor tributável dos produtos.

4.4.1. ISENÇÃO E ALÍQUOTA ZERO

Conforme salientado, qualificar um imposto como seletivo, é assegurar que ele incide de maneira diferenciada sobre determinadas situações, com alíquotas reduzidas para os gêneros de primeira necessidade e com alíquotas mais severas para os produtos supérfluos. Seletividade, portanto, é a fundamentação para a ocorrência dessa diferenciação tributária.

Desse modo, para os bens e serviços absolutamente essenciais às necessidades vitais dos contribuintes, a alíquota poderá ser zero, em contrapartida, será fixada em escala ascendente em razão de sua menor utilidade social. Dito isso, presume-se que o fator de exteriorização do princípio da seletividade é a alíquota.

Pode-se definir alíquota como o percentual definido em lei que se aplica sobre a base de cálculo para determinar o valor do tributo devido.

Seguindo Roque Antonio Carrazza: *“a alíquota é o critério legal, normalmente expresso em percentagem (%), que, conjuntado à base de cálculo, permite discernir o quantum debeatur (quantia devida, a título de tributo)”*.²²

Pela identidade entre os institutos jurídicos da alíquota zero e da isenção tributária, parte da doutrina afirma se tratar de espécies do mesmo gênero. Partindo da premissa que em ambos os casos, o contribuinte não disporá de seu patrimônio para custear a tributação.

Neste sentido, temos Ives Gandra da Silva Martins:

A alíquota não é senão uma das formas de isenção, pois expressa, claramente, em lei e com as mesmas conseqüências jurídicas. Dizer o legislador que um produto é isento do IPI ou que a alíquota é zero é dizer, de forma clara e inequívoca, que por força de um favor legal, o produto referido não sofre qualquer incidência tributária. Os termos se equivalem, e, por conseqüência o que aplicado for para as leis de exclusão de exigência tributária quanto à isenção, aplicado deveria ser para a alíquota zero.²³

Comungando deste pensamento, Paulo de Barros Carvalho:

²² CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 77

²³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Alíquota*. *Repertório enciclopédico Carvalho Santos, Tereza Alvim e Arruda Alvim*. São Paulo: RT

É o caso da alíquota zero. Que experiência legislativa será essa que, reduzindo a alíquota à zero, aniquila o critério quantitativo do antecedente da regra matriz do IPI? A conjuntura se repete: um preceito é dirigido à norma padrão, investindo contra o critério quantitativo do conseqüente. Qualquer que seja a base de cálculo, o resultado será o desaparecimento do objeto da prestação. Que diferença faz em inutilizar a regra de incidência, atacando-a num critério ou noutro, se todos são imprescindíveis à dinâmica da repercussão tributária nenhuma. No entanto, o legislador designa de isenção alguns casos, porém, em outros utiliza fórmulas estranhas, como se não se tratasse do mesmo fenômeno jurídico.²⁴

É temerário igualar isenção e alíquota zero. Aquela, segundo disposto no Código Tributário Nacional, é hipótese de exclusão do crédito tributário, que resulta na dispensa do pagamento do tributo, cuja obrigação surge concomitantemente a ocorrência do fato gerador. Ressalta-se ainda que a isenção só pode ser deferida mediante lei, por força do artigo 150, § 6º da Constituição Federal e mesmo do artigo 97, VI do Código Tributário Nacional.

Já a alíquota zero, não possui qualquer relação com a exclusão do crédito tributário, nas palavras de Albino Carlos Martins Vieira: *“a alíquota zero não se relaciona com a exclusão do crédito tributário porque esse não surgiu por falta de expressão numérica”*.²⁵

Sacha Calmon Navarro Coelho ensina: *“a alíquota zero tem o sentido de ‘produto não alíquotado’, o que, de modo algum, significa ausência de fato gerador, mas sim de medida para cálculo do dever tributário”*.²⁶

Também comunga com a diferenciação entre os institutos, Albino Carlos Martins Vieira: *“ao contrário da isenção, a tributação com alíquota zero pode ser produzida a partir de ato infralegal, emanado do Presidente, conforme autorização constitucional (artigo 153, § 1º, da CF/1988)”*.²⁷ Prossegue:

Igualar os institutos, a partir de seus resultados, corresponde a uma forma grosseira de estudo do fenômeno jurídico, no qual, em diversas situações, mecanismos completamente díspares entre si produzem resultados idênticos, não obstante manterem suas especificidades científicas. Como exemplo da tese ora defendida, podem ser mencionadas a elisão e a evasão tributárias, cuja ocorrência implica redução de tributos devidos, mas

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1985, p. 304

²⁵ VIEIRA, Albino Carlos Martins. *O creditamento do IPI*. Olinda: Editora do Autor, 2005, p. 116

²⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. Belo Horizonte: Del Rey, p. 175-177

²⁷ VIEIRA, Albino Carlos Martins. *O creditamento do IPI*. Olinda: Editora do Autor, 2005, p. 116

que, malgrado essa semelhança de resultado, possuem tratamento distintos.²⁸

Não se pode deduzir da simples obtenção de resultados igualitários, que os processos ou mecanismos utilizados na produção daqueles também sejam iguais, sob pena de incorrer em grave erro de interpretação dos preceitos jurídicos.

O Supremo Tribunal Federal já se pronunciou a respeito da diferenciação entre a isenção tributária e a alíquota zero, no julgamento do RE 109.047-2/SP, Relator Ministro Octávio Gallotti, conforme acórdão publicado em 26 de setembro de 1986, no qual relata que nos autos em exame, consistiria na controvérsia em saber se a recorrente tinha, ou não, direito ao crédito do IPI, referente às embalagens de produtos beneficiados pela alíquota zero.

Na esteira dos pronunciamentos da Corte, que deram causa à edição da súmula 576, restou consagrado o entendimento segundo o qual os institutos da isenção e da alíquota zero não se confundem, possuindo características que os diferenciam, a despeito da similitude de efeitos práticos que, em princípio, os assemelha. Nesse sentido, o relator no julgado supracitado ensina:

(...) É de ver que a circunstância de ser a alíquota igual a zero não significa que não há fato gerador, enquanto acontecimento fático capaz de constituir a relação jurídico-tributária, mas sim a falta do elemento de determinação quantitativa do próprio dever tributário(...)

Assim, a despeito de resultarem em situações semelhantes, a isenção e a alíquota zero, são institutos jurídicos distintos, de modo que não é possível afirmar que se tratam de espécies do mesmo gênero.

4.5. BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo do IPI é variável de acordo com a hipótese de incidência:

²⁸ VIEIRA, Albino Carlos Martins. *O creditamento do IPI*. Olinda: Editora do Autor, 2005, p. 116

Para produtos importados, a base de cálculo é a mesma do imposto de importação, acrescida do próprio imposto de importação, das taxas exigidas para entrada do produto no país e ainda dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis (artigo 47, I, CTN);

Para produtos industrializados nacionais, a base de cálculo será o valor da operação de saída do produto do estabelecimento do contribuinte. Não tendo valor a operação ou em caso de omissão dos respectivos documentos, a base de cálculo será o preço corrente da mercadoria ou de sua similar no mercado atacadista da praça do contribuinte (artigo 47, II); e,

Em se tratando de produto leiloadado, a base de cálculo será o preço da respectiva arrematação (artigo 47, III, CTN).

A legislação infraconstitucional, na tentativa de impedir práticas fraudulentas, traz em sua coletânea, normas relativas à base de cálculo do IPI.

A Constituição Federal vigente já não permite que por ato do Poder Executivo, haja alteração da base de cálculo do IPI. Conseqüentemente, será inconstitucional qualquer disposição de lei ordinária que permita ao Poder Executivo alterar a base de cálculo do imposto em tela.

4.6. NÃO CUMULATIVIDADE

Por força do disposto no artigo 153, § 3º, II, da CRFB/88, o IPI “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”. O Código Tributário Nacional, sobre o mesmo tema, dispõe em seu artigo 49, que o imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Acrescenta ainda em seu parágrafo único que o saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes.

Garantir a não-cumulatividade do IPI é garantir que não haja uma elevada tributação por meio deste imposto, tendo em vista que sua incidência ocorre em cada operação realizada com o produto industrializado.

A não-cumulatividade existe para garantir que o ônus do imposto não vá se acumulando em cada operação. Se o imposto incidiu sobre o insumo, não deverá reproduzir esse ônus no produto final. Para isso existe o crédito, através do qual é possível bloquear a acumulação das duas incidências do imposto.

Nas palavras de Leandro Paulsen:

A não-cumulatividade constitui uma técnica de tributação que visa a impedir que as incidências sucessivas nas diversas operações da cadeia econômica de um produto impliquem um ônus tributário muito elevado, decorrente da múltipla tributação da mesma base econômica, ora como insumo, ora como integrante de outro insumo ou de um produto final.²⁹

Com a não-cumulatividade, torna-se possível compensar o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes. Registra-se como crédito do IPI o valor referente à entrada de uma mercadoria e, como débito, o valor dos produtos que saírem. Ao final do período são feitos os cálculos sobre o que foi pago de crédito do IPI com aquilo que representa débito, ou seja, aquilo que deveria ser pago de IPI. Sendo o crédito maior que o débito, transfere-se a diferença para uso no período seguinte ou nos períodos seguintes. Nisto consiste a compensação.

Hugo de Brito Machado exemplifica:

Em uma empresa industrial, por exemplo, isto significa dizer o seguinte: a) faz-se o registro, como crédito, do valor do IPI relativo às entradas de matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, e outros insumos que tenham sofrido a incidência do imposto ao saírem do estabelecimento de onde vieram; b) faz-se o registro, como débito, do valor do IPI calculado sobre os produtos que saírem. No fim do mês é feita a apuração. Se o débito é maior, o saldo devedor corresponde ao valor a ser

²⁹ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 87

recolhido. Se o crédito é maior, o saldo credor é transferido para o mês seguinte³⁰

O Decreto 4.542/2002, que regulamenta o IPI, assim dispõe em seu artigo 163, que a não-cumulatividade do imposto é efetivada pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período.

No parágrafo primeiro e segundo do artigo supra, relata-se que o direito ao crédito é também atribuído para anular o débito do imposto referente a produtos saídos do estabelecimento e a estes devolvidos ou retornados, bem como se regem pelo sistema de crédito os valores escriturados a título de incentivo, bem assim os resultantes das situações indicadas no art. 178.

E no artigo 195, também do referido decreto, ensina que os créditos do imposto escriturados pelos estabelecimentos industriais, ou equiparados a industrial, serão utilizados mediante dedução do imposto devido pelas saídas de produtos dos mesmos estabelecimentos (Constituição, art. 153, § 3º, inciso II, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 49).

Questão importante decorrente do princípio da não-cumulatividade, é a referente aos produtos isentos, não tributados ou sujeitos a alíquota zero. A questão é saber se no caso de isenção, não-incidência ou alíquota zero, o contribuinte terá direito ao crédito do IPI.

Hugo de Brito Machado defende que:

Pode ocorrer que um produto seja não tributado, ou submetido a alíquota zero, por ser essencial. Esse produto presta-se como insumo para fabricação de produtos diversos. Muitos deles de grande essencialidade – como remédios, por exemplo. Outros menos essenciais, ou até supérfluos – como perfumes. A única forma de preservar o princípio da seletividade, fazendo com que o ônus do IPI sobre cada produto seja o efetivamente resultante da aplicação da alíquota respectiva, é restringir os créditos do imposto às entradas efetivamente oneradas. Assim, as aquisições de insumos não tributados ou com alíquota zero não devem ensejar os créditos, porque estes viriam amesquinhar o princípio da seletividade.³¹

No mesmo sentido, Leandro Paulsen:

³⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 345

³¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 347

Efetivamente, no caso da não-incidência, não se pode falar em transferência do ônus fiscal (inexistente) nem em cumulatividade (trata-se da primeira operação tributada). Na hipótese da alíquota zero, por sua vez, não há como imaginar creditamento possível, na medida em que não há representação econômica do IPI incidente na compra do insumo. Até mesmo no caso de isenção, tal não se viabilizaria. Isso porque o art.175 do CTN exclui o crédito tributário. Ou seja, nos casos de isenção, a operação implica fato gerador do IPI, há a incidência por força da lei tributária impositiva, mas, em face de outro dispositivo legal instituidor de benefício, o respectivo crédito tributário é excluído. Com a exclusão do crédito, exclui-se o ônus de pagar o tributo e, portanto, não há que se falar em montante “cobrado”. Cabe referirmos, ainda, que, se, em nenhuma dessas operações, houve cobrança de IPI, não houve tal ônus a pressionar o preço do insumo (lembre-se que o IPI é calculado por fora), de maneira que a empresa adquirente pagou menos pelo produto do que pagaria se houvesse a tributação. A par disso, o IPI devido na saída do produto final é repassado ao comerciante, de modo que o industrial acabou não suportando os respectivos ônus.³²

Diferentemente do que ocorre com o ICMS, imposto sobre o qual a Constituição Federal dispõe expressamente que: “a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores” (artigo 155, § 2º, II, “a” e “b”, CF/88). Nenhuma limitação constitucional foi imposta em relação ao IPI e ao direito de crédito do contribuinte, o legislador constituinte não fez qualquer ressalva em relação a este imposto, nos casos de não-incidência, isenção ou alíquota zero.

Embora controvertida seja esta questão, o Supremo Tribunal Federal já se posicionou a este respeito, no julgamento do RE nº 353657/PR, Relator Ministro Marco Aurélio, conforme consta do acórdão publicado em 07 de março de 2008.

No referido acórdão o Ministro Relator assevera que conforme disposto no inciso II do § 3º do artigo 153 da Constituição Federal, observa-se o princípio da não-cumulatividade compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, ante o que não se pode cogitar de direito a crédito quando o insumo entra na indústria considerada a alíquota zero.

E neste sentido o Ministro ainda aduz que descabe em face do texto constitucional regedor do Imposto sobre Produtos Industrializados e do sistema jurisdicional brasileiro, a modulação de efeitos do pronunciamento do Supremo, com

³² PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 94

isso sendo emprestada à Carta da República a maior eficácia possível, consagrando-se o princípio da segurança jurídica.

Comungando de mesmo sentido, temos a decisão do Ministro Carlos Britto, quando do julgamento do RE nº 578853/RS, publicado em 13 de abril de 2009, afirma que a mencionada utilização de créditos afronta o inciso II do § 3º do art. 153 da Constituição Federal, isso porque a não-cumulatividade pressupõe, salvo previsão expressa da própria Carta Magna, tributo devido e já recolhido e, nos casos de isenção, alíquota zero e não-tributação, não há parâmetro normativo para se definir a quantia a compensar. Ao ser admitida a apropriação dos créditos, o produto menos essencial proporcionaria uma compensação maior, sendo o ônus decorrente dessa operação suportado indevidamente pelo Estado.

Em se tratando de produtos não tributados, tributados com alíquota zero ou beneficiados pela isenção, o contribuinte não terá direito a compensação de créditos do IPI. Se contrário fosse, incorreria em ofensa ao princípio da não-cumulatividade, pelo qual compensa-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores. Como nestes casos, nada foi cobrado na operação anterior, não há que se falar em crédito a ser compensado.

4.7. CONTRIBUINTE

O contribuinte do IPI segundo a regra do artigo 51 e seu parágrafo único do CTN é o importador ou quem a lei a ele equiparar, o industrial ou quem a lei a ele equiparar o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos industriais ou aos a estes equiparados, o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão, para os efeitos do IPI, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.

Hugo de Brito Machado, esclarece a última hipótese:

Embora o *estabelecimento* seja na realidade apenas um *objeto* e não um *sujeito* de direitos, para os fins do IPI, como também do ICMS, assim não é. Por ficção legal, cada *estabelecimento* se considera um contribuinte autônomo. Trata-se de solução prática, pois em muitos casos a empresa possui mais de um estabelecimento, e algumas vezes até estabelecimentos destinados ao exercício de atividades diversas. Uma única empresa pode ter estabelecimentos industriais, outros comerciais, outros de prestação de serviço, e assim por diante. Assim, para os efeitos do IPI, considera-se cada estabelecimento como um contribuinte autônomo.³³

A autonomia dos estabelecimentos apenas prevalece para verificação da ocorrência do fato gerador do IPI. O respectivo recolhimento do imposto, por sua vez, é responsabilidade da empresa.

4.8. LANÇAMENTO

O imposto sobre produtos industrializados é objeto de lançamento por homologação, ou seja, o contribuinte escritura os livros de entrada e saída dos produtos, anotando, como crédito, o valor do IPI relativo às entradas de matérias-primas e outros insumos, e, como débito, o valor relativo às saídas dos produtos. Calcula-se o saldo escriturando o livro específico, e, se restar como credor, transfere o respectivo saldo para o período seguinte, e, quando devedor, recolhe o valor correspondente.

O lançamento estará realizado no momento em que a autoridade administrativa homologar a apuração realizada pelo contribuinte.

Quando houver omissão por parte do contribuinte, deixando de apresentar no período específico as informações a que está legalmente obrigado, o IPI poderá ser lançado de ofício pela autoridade administrativa. Se o contribuinte deixar de efetuar o pagamento devido, mas apresentar regularmente as

³³ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 347/348

informações, a autoridade administrativa poderá homologar a atividade apuratória e notificá-lo a fazer o pagamento do imposto, acrescido de justo e multa moratória.

O correndo ou não o pagamento do imposto, quando a apuração feita pelo contribuinte estiver incorreta, tendo declarado um valor menor do que o efetivamente devido, a autoridade administrativa poderá lançar de ofício a diferença a ser recolhida.

Em qualquer das hipóteses, se a autoridade administrativa não se manifestar no prazo de cinco anos, contado do fato gerador do imposto, operam-se, simultaneamente, o lançamento por homologação e a decadência do direito da Fazenda Pública de fazer o lançamento de possíveis diferenças.

5. APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE NO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Como é sabido, a seletividade atribuída ao imposto sobre produtos industrializados em função de sua essencialidade, está prevista no artigo 153, § 3º, I, da Constituição Federal de 1988.

No brilhantismo que lhe é peculiar, o Professor Eduardo Sabbag ensina que:

(...) seletividade do IPI: técnica de incidência de alíquotas, cuja variação dar-se-á em função da essencialidade do produto. Os produtos de primeira necessidade devem ter baixa tributação, e os produtos supérfluos devem receber tributação mais elevada. Tal disciplinamento vem ao encontro dos valores prestigiados pela Constituição Federal, como a proteção à família, a valorização do trabalho etc. É instrumento idôneo a frear o consumo de produtos indesejáveis, alcançando metas de redistribuição de rendas e

maior aproximação da justiça fiscal. A imposição de alíquotas mais elevadas ocorrerá na razão inversa da essencialidade dos produtos”.³⁴

Para se reger o processo da seletividade é imprescindível o elemento “essencialidade”, tal critério, consubstanciado a outros princípios (quais sejam: capacidade, legalidade, razoabilidade, proporcionalidade, entre outros) são obrigatoriamente utilizados para que se chegue ao aspecto de aplicação que é elementar e seletivo no tributo em tela.

A incompatibilidade prevista entre a valoração da essencialidade em relação com a alíquota atribuída ao IPI, consiste em quanto maior o grau de necessidade do produto, menor deverá ser a alíquota do tributo incidente sobre ele.

Nos dizeres de Ricardo Lobo Torres,

(...) 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. A essencialidade admite graduação, de modo que a alíquota ou não existirá, quando o produto se tornar absolutamente essencial para atender às necessidades primárias, ou será fixada em escala ascendente na proporção em que menor for a sua utilidade social.³⁵

No escólio da essencialidade devem-se utilizar os elementos temporais e espaciais, porquanto as sociedades estão em pujante evolução, mudando com frequência o leque de produtos considerados como primordiais.

Cada sociedade tem diferentes necessidades de produtos que são peculiares a cada cultura. Ante tais fatos, decorre a necessidade de revisão periódica das alíquotas, de modo a assegurar que estejam sempre atendendo aos primados constitucionais.

Ocorre que estes elementos extrajurídicos não são tidos como critérios norteadores das alíquotas em função do princípio da seletividade. Em verdade, são apenas pontos secundários e auxiliares na formação do entendimento do intérprete da lei, para que assim, se possa alcançar o equilíbrio, não ferindo o princípio da isonomia.

³⁴ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 1006

³⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *O IPI e o princípio da seletividade*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 18. São Paulo: Dialética, 1997, p. 94

Existem várias técnicas que podem ser utilizadas pelo legislador ordinário que para atenda ao princípio da seletividade, dentre as quais, a mais comum é a diferenciação de alíquotas, por exemplo, a mudança (desde que seja por lei) da base de cálculo, concessão de isenções, incentivos fiscais, dentre outros.

A respeito da alíquota zero anota-se que esta é um dos meios encontrados para obedecer a desoneração tributária quanto ao IPI incidente sobre produtos essenciais. Não obstante, ela se encontra no critério quantitativo da regra, como já visto, não apresentando relação de identidade com a isenção, pois naquela a alíquota continua a incidir sobre a base de cálculo, só que o seu número não implica quantidade para pagamento.

Em Acórdão proferido pelo Ministro Paulo Távora do extinto Tribunal Federal de Recursos, observa-se no que tange a alíquota zero que “*frustra-se a quantificação aritmética da incidência e nada vem à tona para ser excluído*”.³⁶ O que não exprime dizer que a norma deixa de incidir, e sim ao contrário, pois, a norma continua a ter incidência, porém não existe tributo a recolher, haja vista que em seu critério quantitativo a alíquota é o número zero.

A variação das alíquotas do IPI em razão da essencialidade dos produtos industrializados, tem como base inicial o número zero, e, neste caso, não se tem que recolher o tributo.

Não é demais lembrar que o IPI é claramente utilizado como instrumento de promoção de políticas econômicas e sociais, como sua função é preponderantemente extrafiscal, consubstanciada com o critério da seletividade, favorece tanto operações úteis e convenientes à sociedade, quanto desestimula comportamentos que vão contra o interesse coletivo, através de pesadas incidências.

Com isso, a seletividade se perfaz como um eficiente meio para a efetivação da extrafiscalidade, dando ao Estado o poder de estimular obtenção de bens essenciais aos contribuintes, e barrar ao mesmo tempo, a aquisição de bens

³⁶ Acórdão proferido pelo Ministro Paulo Távora do extinto Tribunal Federal de Recursos. Publicado pela Revista Trimestral de Jurisprudência nº 119. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 1987, p. 857-858

tidos como desnecessário ou prejudicial à sociedade (exemplo: o fumo que possui alíquota altíssima na tabela TIPI)

Um último apontamento importante sobre a seletividade em razão da essencialidade do produto é a aplicação deste princípio no que diz respeito ao universo do meio ambiente. É direito dos cidadãos, constitucionalmente previsto (artigo 170, VI, CF/88), o meio ambiente ecologicamente equilibrado, assim sendo, é tema que também merece atenção na seara do direito tributário.

A corrente doutrinária adepta à tributação ecológica, defende com certa prudência que dentro do campo da produção industrial de bens, tudo o que estiver relacionado com os propósitos de preservação do meio ambiente, merece o benefício da aplicação do princípio da seletividade, partindo da premissa que os produtos conexos com a proteção do meio ambiente – equipamentos, máquinas, bens de consumo – devem receber alíquotas mínimas para o IPI, ou até mesmo zero.

A seletividade tributária em sede de preservação do meio ambiente, também pode ser aplicada em outros impostos, desde que relacionados com atividades que visem a conservação ambiental. Dentre estes impostos, podemos destacar o imposto de renda, de importação, de exportação, ICMS, IPTU e IPVA.

O benefício da diferenciação de alíquotas pode ser considerado como prêmio fiscal concedido pelo poder público e consubstanciado na redução dessas alíquotas, com a finalidade de incentivar setores favorecidos a desenvolver novos projetos e novas tecnologias que venham a contribuir para o crescimento econômico de maneira sustentável.

A correta aplicação do princípio da seletividade é um importante escudo assegurador dos direitos do contribuinte contra a força arrecadatória do Estado. Quando bem empregado, este princípio é capaz de concretizar políticas sociais que buscam a igualdade entre os contribuintes e a tão sonhada justiça fiscal, mantendo o cidadão sob o seu manto protetor.

CONCLUSÃO

O princípio da seletividade proporciona meios para se buscar a igualdade entre os contribuintes, constituindo-se num poderoso instrumento que tem o Poder Público para alcançar a justiça fiscal. Ele se concretiza pela aplicação de alíquotas variáveis de impostos, em razão da essencialidade do produto fornecido ou do serviço prestado.

Na atividade fiscal, o alcance da igualdade depende, em grande parte, dos princípios da capacidade contributiva e da seletividade. Por essa razão, os impostos devem ter caráter pessoal e serem graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Nessa linha, o princípio da seletividade tem como finalidade o favorecimento e a proteção dos consumidores finais, os quais, em última instância, são os que suportam a carga econômica dos tributos.

Tamanha é sua importância que o princípio da seletividade já estava previsto na Emenda Constitucional nº 1, de 1969 e foi também contemplado pelo constituinte originário de 1988. O Código Tributário Nacional, anterior à Constituição de 1988, também já trazia, em seu art. 48, esta previsão. Princípio semelhante já se podia encontrar na Constituição de 1946.

Pode-se afirmar que, em decorrência de seu significado, sua aplicabilidade é obrigatória, pois se trata de um poder-dever do poder público, de grande eficácia, para assegurar ao indivíduo tratamento equânime, com justo gravame tributário, respeitando-se a capacidade contributiva de cada um dos onerados. Ao Estado cabe atuar no sentido de corrigir as desigualdades sócio-econômicas existentes ou, quando pouco, minimizá-las, de modo a garantir a todos a igualdade de possibilidades e o tratamento igualitário diante da lei, direito fundamental de todos. É sua responsabilidade, por outro lado, diligenciar para garantir o direito à vida e à saúde, para o que se vale também da aplicação do princípio da seletividade nos negócios jurídicos relativos às mercadorias básicas para a vida humana, nas quais se inclui, por exemplo, a energia elétrica. De tão grande importância se reveste esse princípio que se pode, por via indireta, incluí-lo no

rol das cláusulas pétreas, de vez ele enseja marcante deferência ao princípio fundamental da igualdade, que por disposição constitucional é cláusula pétrea.

Os institutos da isenção e da alíquota zero são espécies de gêneros diversos, apesar de resultarem na prática em situações bem próximas, sendo que, neste trabalho eles são focados com o fito de mostrar a inter-relação com o princípio estudado. A alíquota zero não se relaciona com a exclusão do crédito tributário, pois ao contrário da isenção, ela expressa que o produto apenas deixou de receber alíquota, de acordo com o princípio da seletividade, por disposição do Poder Público.

Embora a proteção do meio ambiente seja dever de todos, cabe ao Poder Público, em primeira ordem, desenvolver estratégias de defesa do bem ambiental, o que faz também pela aplicação do princípio da seletividade no desenvolvimento de estratégias de defesa do bem ambiental, sejam as de natureza preventiva ou as que tenham caráter repressivo, a fim de assegurar esse bem fundamental a todos os cidadãos.

Como se buscou mostrar, o princípio da seletividade concede ao Poder Judiciário os instrumentos para decidir, em cada caso concreto que for submetido ao seu julgamento, sempre que restar constatada violação da razoabilidade e do bom senso ou houver sido verificado efetivo desvio de poder ou de finalidade em sua aplicação.

Na extrafiscalidade presente no IPI configura-se instrumento de intervenção do desenvolvimento econômico, além de desempenhar importante papel na realização de políticas sociais. Sua função fiscal fica em um plano secundário, embora seja importante fonte de receita para os cofres públicos.

Possui tal princípio, aplicabilidade obrigatória, pois não se trata de uma liberalidade do Estado, mas sim de um poder-dever, de grande eficácia, para afiançar ao cidadão tratamento equânime, com justo gravame tributário. É função do Estado atuar na correção das desigualdades sócio-econômicas existentes ou, quando pouco, minimizá-las, garantindo a todos as mesmas possibilidades e a tratativa igualitária diante da lei, direito fundamental de todos.

Dentre todas as discussões, pôde-se concluir que o princípio da seletividade, iluminador do Imposto sobre Produtos Industrializados, cumpre papel fundamental na busca pela tão sonhada justiça fiscal.

REFERÊNCIAS

Acórdão proferido pelo Ministro Paulo Távora do extinto Tribunal Federal de Recursos. Publicado pela Revista Trimestral de Jurisprudência nº 119. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 1987.

Site: <http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigo.asp#ctx1>. Acessado em 10/08/11

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2011

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BARRETO, Aires Fernandino. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Max Limonad, 1999.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Op. Cit.**

BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. Recife: Revista dos Tribunais, 1975.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes, *Fundamentos da Constituição*. Coimbra: Almedina, 1991, p. 40, apud ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. *Conceito de Princípios Constitucionais*. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1985.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. Belo Horizonte: Del Rey.

CRUZ, Antônio Maurício da. *Limites constitucionais*. São Paulo: RT, 1984.

DANTAS, Ivo. *Princípios constitucionais e interpretação constitucional*. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 1995.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Sobre a tributação nas relações de consumo: desvio de finalidades constitucionais, desrespeito aos princípios da neutralidade e da capacidade contributiva*. Revista de Direito Tributário nº 78.

DINIZ, Maria Helena. *Dicionário jurídico*. São Paulo: Saraiva, 1998.

ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. *Conceito de princípios constitucionais*. São Paulo: RT, 1999.

LENZA, Pedro. *Direito constitucional esquematizado*. São Paulo: Método, 14ª edição, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Alíquota*. *Repertório enciclopédico Carvalho Santos, Tereza Alvim e Arruda Alvim*. São Paulo: RT

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2005.

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. IPI e princípio da seletividade. Revista Dialética de Direito Tributário nº 18, março de 1997.

VIEIRA, Albino Carlos Martins. *O creditamento do IPI*. Olinda: Editora do Autor, 2005.