

Instituto Brasiliense de Direito Público
Curso de Pós-graduação em Direito Tributário e Finanças Públicas

HENRIQUE BRAGA DE FARIA

PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IMUNES

BRASÍLIA - DF
2016

HENRIQUE BRAGA DE FARIA

PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IMUNES

Monografia apresentada como parte das exigências para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, no curso de Pós-Graduação Lato Sensu em Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

BRASÍLIA – DF

2016

HENRIQUE BRAGA DE FARIA

PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IMUNES

Monografia apresentada como parte das exigências para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, no curso de Pós-Graduação Lato Sensu em Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Aprovado pelos membros da banca examinadora em __/__/__, com menção ____ (_____).

Banca Examinadora:

Presidente: Prof.

Integrante: Prof.

Integrante: Prof.

RESUMO

O presente trabalho visa debater acerca da imunidade conferida pelo constituinte a alguns produtos industrializados e saber as razões dessa limitação ao poder de tributar do estado, abordando, a um só tempo, a seletividade dos produtos e a extrafiscalidade. Com esse objetivo serão traçadas breves considerações sobre o IPI, passando pelo preceito básico da extrafiscalidade, o que fornecerá a base teórica para os aspectos inerentes aos produtos industrializados imunes. Nesse sentido, o estudo conclui a limitação ao poder de tributar ligada ao IPI visa resguardar a proteção da indústria nacional, além de criar mecanismos de acesso à cultura e educação.

Palavras-chave: Imposto sobre produtos industrializados. Imunidade. Extrafiscalidade.

ABSTRACT

This paper aims to discuss the immunity conferred by the constituent to some industrialized products and to know the reasons for this limitation to the power to tax the state, while addressing the selectivity of the products and the extrafiscality. With this aim, brief considerations will be drawn on the IPI, going through the basic precept of extrafiscality, which will provide the theoretical basis for the aspects inherent to the industrialized immune products. In this sense, the study concludes the limitation to the power of taxation linked to the IPI aims to protect the protection of the national industry, in addition to creating mechanisms of access to culture and education.assasasas

Keywords: Tax on industrialized products. Immunity. Extrafiscality.

SUMÁRIO

Introdução.....	7
1. Impostos e os Princípios Tributários.....	9
2. O Imposto sobre Produtos Industrializados - Noções Gerais.....	16
2.1 Critério Material.....	18
2.2 Critério Espacial.....	20
2.3 Critério Temporal	21
2.4 Critério Pessoal.....	21
2.5 Critério Quantitativo	22
2.6 Quadro Esquematizado	24
3. A Extrafiscalidade e o IPI.....	25
4. Imunidade.....	29
5. Imunidade do IPI	33
Conclusão	48
Referências Bibliográficas	50

Introdução

A tributação consubstancia ônus imposto aos cidadãos pela necessidade desses viverem em uma sociedade organizada. Importa um pacto firmado perante o Estado onde se restringe a capacidade econômica individual em prol de uma capacidade econômica social.

Os tributos se constituem na principal fonte de financiamento do Estado, e as receitas por eles geradas são responsáveis pela manutenção da máquina pública e pelos investimentos e custeio dos bens públicos, tais como saúde, educação e segurança pública. Trata-se de uma função primária, a qual tem o condão de suprir o Estado com os recursos necessários ao seu funcionamento.

Essa finalidade, de cunho meramente arrecadatário/fiscal, não é a única inerente aos tributos, querer reduzi-los simplesmente a isso é desconsiderar a integralidade do seu papel para o alcance dos objetivos do Estado. Para além dessa função, a tributação tem outro papel: o extrafiscal.

A extrafiscalidade tributária, intimamente ligada a valores constitucionais, decorre da atuação positiva do Estado visando ordenar as relações econômicas e sociais.

Nesse contexto, fugindo do simples aspecto arrecadatário, eis o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, com forte cunho regulatório e de intervenção no domínio econômico e no meio social. A variação das alíquotas desse tributo cada vez mais é um forte instrumento de indução de comportamentos e de estímulos à economia.

A intervenção do Executivo na fixação, majoração ou redução de alíquotas no IPI, da mesma forma que pode ocorrer como forma de proteção para equilibrar determinados setores da indústria diante de situações de crise a exemplo do que aconteceu em 2008 e 2009, com a redução do IPI dos automóveis, eletrodomésticos, materiais de construção etc. visando o aquecimento do mercado, pode ocorrer por questões eminentemente políticas, sociais, de saúde pública etc.

Dessa forma, o IPI possibilita ao Estado estimular determinado setor produtivo através da redução ou isenção de suas alíquotas, ou, pela majoração

das alíquotas aplicadas, inibir o consumo de produtos prejudiciais à saúde pública, a exemplo dos cigarros e bebidas.

Inclusive, a distinção feita aos cigarros e bebidas observa um princípio imposto ao IPI pela Constituição Federal: a seletividade, onde desonera-se aquilo que é essencial e tributa-se seletivamente bens ditos não necessários em razão da sua não-essencialidade. Ao imputar ao IPI tal princípio, a própria Constituição destaca sua função extrafiscal.

A extrafiscalidade do IPI não se manifesta apenas por meio da majoração ou redução de suas taxas, mas também pela previsão constitucional da imunidade tributária concedida a produtos pré-selecionados. A imunidade é um instrumento de extrafiscalidade no âmbito constitucional.

De uma forma geral, na definição dos produtos imunes à incidência do IPI, há clara evidência de princípios extrafiscais, tais como o incentivo ao comércio exterior por meio da concessão de imunidade à produtos industrializados destinados à exportação, o que faz destoar sua potencialidade extrafiscal.

Indaga-se, portanto, em saber o porquê certos produtos industrializados terem benefícios explicitamente previstos na Constituição Federal, notadamente no que se refere a imunidade, e outros não.

Nesse diapasão, o presente trabalho busca debater sobre a imunidade à incidência do IPI e sua relação com o predicado da extrafiscalidade, bem como as razões que levaram o Poder Constituinte em conferir a imunização desses produtos.

1. IMPOSTOS E OS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS

O Código Tributário Nacional, em seu art. 3º, traz a definição de tributo como sendo toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

De acordo com o art. 145, I, II e III, da Constituição Federal, extrai-se que o sistema tributário apenas elenca três espécies de tributos, nos seguintes termos:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I impostos;

II taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Contudo, sói transparecer que o ordenamento jurídico adotou a teoria tripartite. Ocorre que, além dos aludidos tributos, há, também, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais, estes previstos nos artigos 148 e 149 da Constituição Federal.

Assim, a teoria sobre a classificação dos tributos predominante entre os doutrinadores e na jurisprudência é a pentapartite ou quinquipartide, que considera como sendo espécies de tributos os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições.

Dentre os diversos tributos integrantes no Sistema Tributário Nacional, destaca-se o imposto, que se caracteriza por não estar vinculado a uma atividade estatal específica.

Nessa senda, basta que o sujeito passivo realize fato fenomênico típico previsto em lei para que a pessoa política competente esteja autorizada a exigir o imposto correspondente, não se impondo uma contraprestação direta ao sujeito passivo.

A definição legal do imposto encontra-se insculpida no art. 16, do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Nada obstante a desvinculação da atividade estatal, para a subsunção da referida exação, impõe-se a observância dos princípios constantes na ordem normativa maior, a Constituição, para dar validade à imposição estatal.

Destaca-se, entre os princípios constitucionais tributários, o da legalidade como sendo a necessidade de haver expressa previsão legal para instituir (exigir ou aumentar) um tributo.

A lei deve estabelecer todos os elementos do tributo para que ele possa ser exigido: fato gerador, base de cálculo, contribuinte e alíquota. Caso falte um elemento, o tributo não poderá ser exigido, muito menos estabelecido por decreto do ente tributante, pois feriria o princípio da estrita legalidade em matéria tributária. Haverá a reserva absoluta da lei.

Ensina Roque Carrazza, referindo-se à lei como limitação ao exercício da competência tributária:

De fato, em nosso ordenamento jurídico, os tributos só podem ser instituídos e arrecadados com base em lei. Este postulado vale não só para os impostos, como para as taxas e contribuições que, estabelecidas coercitivamente, também invadem a esfera patrimonial privada.

No direito positivo pátrio o assunto foi levado às últimas conseqüências, já que uma interpretação sistemática do Texto Magno revela que só a lei ordinária (lei em sentido orgânico-formal) pode criar ou aumentar tributos. Dito de outro modo só à lei -tomada na acepção técnico-específica de ato do Poder Legislativo, decretado em obediência aos trâmite e formalidade exigidos pela Constituição - é dado criar ou aumentar tributos. (CARRAZZA, 1995, p.176)

Tal previsão está contida no art. 150, I, da CF, segundo o qual:

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça

Lado outro, pelo princípio da anterioridade tem-se que nenhum tributo pode ser exigido no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou. Acerca dessa peculiaridade, o doutrinador José Francisco da Silva Neto preleciona que:

[...] com efeito, enquanto para os demais ramos do Direito a pura vigência de seus textos de lei já os torna factivelmente exigíveis, pois aptos à produção de efeitos a partir de referida vigência, as normas jurídicas tributárias, que criem ou majorem, para fins de cumprimento ao princípio em tela, não exigem previsão sobre aquele momento, mas quanto ao de vincular ou de incidir sobre os casos concretos” (SILVA NETO, 2004, p. 132).

Tal previsão está inserta na letra b do inciso III, do art. 150, do permissivo constitucional, que assim prescreve:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
(...)
III - cobrar tributos:
(...)
b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

De mais a mais, pelo princípio da anterioridade nonagesimal colhe-se que é vedado aos entes tributantes cobrar tributos antes de decorridos 90 dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado que o tributo não pode ser exigido no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

O objetivo da norma está amparada na própria segurança jurídica das relações e tem por objetivo evitar que o ente tributante edite lei no último dia do ano civil e logo no dia seguinte passe a exigir o tributo de acordo com a nova regra. Referida previsão está contida no art. 150, III, c, da CF/88, *ex vi*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
(...)
III - cobrar tributos:
c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido

publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b.

Contudo, referido princípio (anterioridade geral e anterioridade nonagesimal) sofre exceções, não se aplicando ao empréstimo compulsório para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, aos impostos de importação, exportação, de produtos industrializados, ao IOF, aos impostos extraordinários em virtude de guerra externa. Vale dizer: para esses tributos podem ser exigidos no mesmo ano em que foram instituídos e sem observância do lapso temporal de 90 dias.

Outrossim, rege a imposição da exação tributária pelo princípio da igualdade tributária todos são iguais perante a lei para efeito de tributação, não podendo haver exceções entre pessoas que estejam na mesma situação.

Esclarece o inciso II do art. 150 da CF/88 que é vedado ao sujeito ativo instituir tratamento desigual entre contribuintes que estejam em situações equivalentes, proibida qualquer distinção entre razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. A propósito, confira-se:

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

(...).

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Comungando ao o princípio da igualdade, tem-se, pelo princípio da uniformidade, que os tributos da União devem ser aplicados de maneira uniforme em todo o território nacional ou que não implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida, entretanto, a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país, conforme previsto no art. 151, I, da CF:

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

Ademais, de acordo com o inciso V do art. 150 da CF, o qual determina o princípio da liberdade de tráfego, é vedado às entidades tributantes estabelecerem limitações de tráfego de pessoas ou bens por intermédio de tributos interestaduais ou intermunicipais.

Já o §1º do art. 145 da Constituição Federal dispõe que:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...).

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

Conceitua-se a capacidade contributiva como a aptidão, da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário, para suportar a carga tributária, numa obrigação cujo objeto é o pagamento de imposto, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação.

Note-se que a noção de igualdade está na essência do conceito de capacidade contributiva, que não pode ser dissociada daquela. Seguindo esse raciocínio, Roque Antônio CARRAZZA (1995, p. 90/1) elucida sabiamente a amplitude do princípio da capacidade contributiva, analisando a norma constitucional mencionada:

O sentido desta norma jurídica é muito outro. Ela, segundo pensamos, assim deve ser interpretada: se for da índole constitucional do imposto, ele deverá obrigatoriamente ter caráter pessoal e ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Ou, melhor: se a regra-matriz do imposto (traçada na CF) permitir, ele deverá necessariamente obedecer ao princípio da capacidade contributiva. Vejamos. Impostos há, porém, que, por sua natureza, não permitem que se atenda ao princípio da capacidade contributiva. É o caso do ICMS, que,

positivamente, com ele não se coaduna. De fato, a carga econômica deste imposto é repassada para o preço da mercadoria. Quem a suporta não é o contribuinte (o comerciante, o industrial ou o produtor que praticou a operação mercantil), mas o consumidor final da mercadoria. Este, ao adquiri-la, vê repassada no preço a carga econômica do ICMS. Ora, tal carga final é idêntica para todos os consumidores finais, sejam eles ricos ou pobres.

Por fim, registra-se que o Poder Constituinte Originário alicerçou a exceção à vedação ao confisco, expressamente disposto no inciso IV do art. 150 do permissivo constitucional, nos seguintes termos:

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

(...).

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

De acordo com esse princípio é vedado ao ente tributante absorver elevado valor da propriedade ou da renda, a ponto de reiterar significativa monta do contribuinte, sem se atentar para a razoabilidade e à sua capacidade contributiva.

Acerca desse princípio, Sacha Calmon Navarro tece as seguintes e importantíssimas considerações:

A teoria do confisco e especialmente do confisco tributário ou, noutro giro, do confisco através do tributo deve ser posta em face do direito de propriedade individual, garantido pela Constituição. Se não se admite a expropriação sem justa indenização, também se faz inadmissível a apropriação através da tributação abusiva. Mas não se percam de vista dois pontos essenciais: A) admite-se a tributação exacerbada, por razões extrafiscais e em decorrência do exercício do poder de polícia (gravosidade que atinge o próprio direito de propriedade); B) o direito de propriedade, outrora intocável, não o é mais. A Constituição o garante, mas subordina a garantia “à função social da propriedade” (ao direito de propriedade causador de disfunção social, retira-lhe a garantia) . CÔELHO (2010, p. 236)

Curial ressaltar que o princípio da vedação ao confisco não tem por escopo proteger, em absoluto e a toda extensão, a propriedade privada contra a incidência do tributo, uma vez que ceifaria o poder de tributar do Estado. O que se busca, nesse princípio, é evitar excessos pelos Estado que impeça a existência e riqueza

privada, de maneira que se impõe a análise e situações de cada caso concreto, para averiguar se a exação está ou não com caráter confiscatório.

O princípio da irretroatividade está inserta na alínea a inciso III do art. 150 da Constituição Federal, segundo o qual é vedado às pessoas políticas cobrar tributos “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”.

A noção de irretroatividade da lei repousa em norma expressa, hospedada o art. 5º, XXXVI, da CF/88, que institui que a “lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

Trata-se, pois, o princípio da irretroatividade como mecanismo de segurança jurídica da relação entre contribuinte e credor tributário, de molde a proteger situações já consolidadas, tornando intangível o passado sempre que se ratar de instituição de ônus a alguém.

Contudo, como exceção a essa regra, tem-se aquelas hipóteses em que a retroatividade é benéfica ao sujeito passivo e, desse modo, admissível pelo ordenamento jurídico (art. 106, CTN).

Por fim, imperioso ressaltar que os princípios constitucionais tributários e as imunidades são limitações impostas pelo Constituinte ao poder de tributar, que é a atribuição determinada ao poder tributante para criar, aumentar, diminuir, extinguir ou deixar de arrecadar o tributo de sua competência.

Nesse diapasão, sendo ambos limitadores do poder de tributar, a distinção fulcral entre eles reside no fato da própria incidência, exigibilidade e cobrança do tributo.

Vale dizer: se o tributo respeitar todos os princípios tributários previstos na Constituição Federal, tais como legalidade, anterioridade, capacidade contributiva, não confisco, etc., sua incidência e cobrança será legítima. Porém, tal previsão não se aplica à imunidade.

2 O IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – NOÇÕES GERAIS

As principais reformas do atual Sistema Tributário Brasileiro encontram-se enraizadas no período de 1965 a 1967. Como principal invocação destaca-se a incidência de tributos sobre bases econômicas e não mais sobre as definições jurídicas que fundamentavam a tributação na Constituição Federal de 1946.

Antes da Carta de 1967, a exação que incidia sobre a produção nacional era chamado Imposto sobre Consumo, o qual tinha como característica a incidência em cascata, onerando sobremaneira a cadeia produtiva. Referido imposto foi inserido no ordenamento jurídico por meio do art. 6º, I, “b”, da Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934, atribuindo a competência privativa da União do Imposto sobre Consumo.

Em substituição ao Imposto sobre Consumo sobreveio o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), que fora introduzido no ordenamento jurídico pela Emenda Constitucional nº 18 de 1º de dezembro de 1965, com o intuito de desonerar a cadeia produtiva e como forma de fomentar maiores investimentos no mercado nacional, com vistas ao crescimento econômico do Brasil.

Para tanto, adotou-se como forma de apuração do IPI o regime de valor adicionado, ou seja, a exação somente passou a incidir sobre o valor agregado ao produto pelo contribuinte, deixando de incidir em cascata. A referida emenda constitucional não alterou em mais nada o antigo Imposto sobre Consumo, tanto o é que a lei de regência específica do IPI continuou sendo a Lei nº 4.502/64, estando em pleno vigor nos dias atuais, apesar de ter sofrido alterações.

Imperioso ressaltar que a Constituição da República Federativa do Brasil de 1967, no artigo 22, V, parágrafo 4º, recepcionou a transformação do Imposto sobre Consumo, mantendo as características de seletividade e não-cumulatividade.

Hodiernamente, outras características fundamentais de tal imposto estão previstas na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, tais como a seletividade, a não-cumulatividade, a desoneração sobre produtos destinados à exportação e a redução do impacto do IPI sobre bens de capital dos contribuintes.

Pode-se afirmar que além da não-cumulatividade, a seletividade e a não incidência do IPI em exportações são características constitucionais do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Nesse diapasão, extrai que o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) é um tributo federal, e, portanto, de competência tributária da União (CF, art. 153, inc. IV, e CNT, art. 46), que incide sobre mercadorias industrializadas nacionais e estrangeiras. Considera-se industrializado, para os fins de incidência do IPI, o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

O IPI está previsto no art.153, IV, da Constituição Federal e suas disposições estão regulamentadas através do Decreto 7.212/2010, que dispõe acerca da sua cobrança, fiscalização, arrecadação e administração, que assim dispõe:

Art. 153 - Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

IV - produtos industrializados;

(...)

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

(...)

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior;

IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei.

O Imposto sobre Produtos Industrializados será analisado à luz da regra-matriz de incidência tributária (RMIT). Por meio dos critérios que integram a RMIT, busca-se identificar as prescrições efetivadas pelo legislador nas normas que regulamentam tal tributo.

A estrutura da regra-matriz possui em seu arcabouço dois elementos: o antecedente e o consequente. O antecedente, que possui uma linguagem descritiva, expõe a realidade que deseja disciplinar e a qualifica normativamente em fatos jurídicos, a partir dos seguintes critérios: material, espacial e temporal.

O conseqüente, por sua vez, implica na prescrição dos efeitos jurídicos que decorrem do fato jurídico caracterizado pelo antecedente, prescrevendo os direitos e deveres provenientes da exação tributária. Seus critérios de análise são o pessoal e o quantitativo.

2.1 Critério Material

O critério material pode ser traduzido como o comportamento das pessoas, físicas ou jurídicas, que enseja a existência do fato jurídico. Esse evento pode ser traduzido por meio de um verbo e seu complemento – prestar um serviço ou vender uma mercadoria – e consiste na própria essencialidade do fato descrito na hipótese de incidência do tributo.

No caso do IPI, em conformidade com as normatizações advindas do art. 153, inciso IV, da Constituição Federal, e do art. 2º do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, a tributação incide sobre produtos industrializados, sejam eles nacionais ou estrangeiros.

O Decreto supracitado, também denominado de Regulamento do IPI, ainda esclarece o conceito de produto industrializado para efeito de cobrança do referido imposto:

Art. 3º Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º)

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela

colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou acondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

O Regulamento, em seu art. 5º, ainda alerta para produtos que não devem ser abarcados no conceito de industrialização do IPI, exemplo:

- a) o preparo de produtos alimentares;
- b) o preparo de refrigerantes, à base de extrato concentrado, por meio de máquinas, automáticas ou não, em restaurantes, bares e estabelecimentos similares, para venda direta a consumidor;
- c) a confecção ou preparo de produto de artesanato, definido no art. 7º,
- d) a confecção de vestuário, por encomenda direta do consumidor ou usuário, em oficina ou na residência do confeccionador;
- e) a restauração de sacos usados, executada por processo rudimentar, ainda que com emprego de máquinas de costura.

Diante desse quadro, Andrade (2009, p. 4) assegura que:

... produto é industrializado, para fins de IPI, sempre que exigir uma alteração física, química, mecânica ou técnica, adquirindo uma utilidade nova ou, de algum modo, se mostre mais bem ajustado para o consumo do que a substância bruta principal.

O Código Tributário Nacional – CTN, auxiliando na construção do critério material do IPI, presta esclarecimentos elucidativos sobre o fato gerador do tributo:

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

- I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;
- II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;
- III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Conjugando os argumentos apresentados, permite-se inferir que o IPI possui três critérios materiais distintos, a depender da operação que lhe deu causa:

- a) industrializar produtos;
- b) importar produtos industrializados;
- c) arrematar, em leilão, produtos industrializados apreendidos ou abandonados.

Neste compasso, verifica-se que o critério material está umbilicalmente ligado a um comportamento, tanto de pessoas físicas quanto jurídicas, condicionado por circunstâncias de espaço e tempo.

2.2 Critério Espacial

O critério espacial tem como pressuposto a delimitação do espaço físico em que se configura a relação tributária. Nem sempre se confunde com o âmbito de vigência da norma, já que esta reflete apenas repartição de competência tributária.

Nem todo ato normativo explicita o local onde o fato jurídico tributário deva ocorrer, todavia, existem indícios os quais permitem identificar o nascimento da obrigação tributária. O regramento do IPI, por exemplo, não expõe seu critério espacial:

No que toca ao IPI, as regras deixam implícitos os indícios que identificam o local do nascimento do laço obrigacional. Destarte, pode-se dizer que o fator condicionante espaço, leia-se critério espacial, traz pequena influência na elaboração do antecedente da norma, ou seja, qualquer lugar em que o fato ocorra, desde

que dentro do campo de eficácia da norma, têm-se por realizados todos seus legítimos efeitos. (JÚNIOR; WAMBIER, 2007, p. 136)

Em se tratando de legislação tributária, ao não existir um aspecto específico que defina o critério espacial, adota-se a regra da territorialidade. Isto posto, o critério espacial do IPI é o território nacional, tendo em vista que esse é o campo da norma instituidora da obrigação.

Assim, “há regras jurídicas que trazem expressos os locais em que o fato deve ocorrer, a fim de que irradie os efeitos que lhe são característicos. Outras, porém, nada mencionam, carregando implícitos os indícios que nos permitem saber onde nasceu o laço obrigacional” (CARVALHO, 2005, p. 260)

Nessa toada, o aspecto espacial para a importação de produtos industrializados são as repartições alfandegárias onde ocorreu o desembaraço aduaneiro, já a arrematação de produtos industrializados tem o critério espacial vinculado ao local onde ocorreu o leilão.

2.3 Critério Temporal

Esse critério traduz o momento da ocorrência do fato gerador, o instante em que se considera ocorrido o evento tributário, propiciando aos sujeitos da relação o conhecimento do surgimento de seus direitos e obrigações. Lima (2012) destaca a importância desse critério, “pois é o que permite a identificação do preciso instante em que nasce o vínculo jurídico que liga o sujeito ativo e o sujeito passivo numa relação de direitos e deveres”.

No caso do IPI, o aspecto temporal se configura pela saída do produto do estabelecimento industrial, ou pelo momento do desembaraço aduaneiro, no caso de produtos importados, ou pelo momento da arrematação, quando se trata de produtos abandonados ou apreendidos.

2.4 Critério Pessoal

Integrante do elemento consequente da regra-matriz, trata-se do critério responsável por identificar o sujeito ativo e passivo da relação tributária.

O sujeito ativo é o titular do direito de receber a prestação tributária, é a vertente credora, a quem a obrigação deve ser paga. No caso do IPI, independentemente do fato gerador da exação tributária, o sujeito passivo sempre será a União.

O próprio CTN, em seu artigo 51, destaca quem faz as vezes de sujeito passivo na relação tributária do IPI:

Art. 51. Contribuinte do imposto é:

I - o importador ou quem a lei a ele equiparar;

II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar;

III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;

IV - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.

Do outro lado da relação, tem-se o sujeito passivo, a quem cabe o dever jurídico de cumprir com a prestação tributária, ou seja, é a pessoa obrigada ao pagamento do imposto. A sujeição passiva da obrigação tributária pode recair em duas figuras, o próprio contribuinte, o qual possui uma relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador, ou sobre um responsável, que, apesar de não ter uma relação pessoal e direta com o evento tributário, por disposição legal, tem o dever de pagar o tributo.

2.5 Critério Quantitativo

O critério quantitativo tem como pressuposto estabelecer os parâmetros necessários para o cálculo do tributo, ditando os valores a serem pagos pelo sujeito passivo e os quais o sujeito ativo pode exigir. É composto por dois itens, a base de cálculo e alíquota.

A base de cálculo é um critério abstrato que mede os fatos tributários e que, conjugado à alíquota, determina o montante da dívida tributária.

O CTN, em seu escopo, fixa a base de cálculo do IPI:

Art. 47. A base de cálculo do imposto é:

I - no caso do inciso I do artigo anterior, o preço normal, como definido no inciso II do artigo 20, acrescido do montante:

- a) do imposto sobre a importação;
- b) das taxas exigidas para entrada do produto no País;
- c) dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis;

II - no caso do inciso II do artigo anterior:

- a) o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria;
- b) na falta do valor a que se refere a alínea anterior, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente;

III - no caso do inciso III do artigo anterior, o preço da arrematação.

A leitura desse artigo, em relação à base de cálculo, permite inferir as seguintes conclusões:

- a) na importação, a base de cálculo do IPI será a mesma utilizada para o Imposto de Importação (preço do produto + custos de frete + seguro), acrescida das taxas e encargos cambiais;
- b) nas operações internas, será o valor da operação decorrente da saída da mercadoria do estabelecimento industrial/comerciante ou, na sua ausência, o preço ou seu similar no mercado atacadista do local do remetente;
- c) por fim, no caso de produtos apreendidos ou abandonados levados a leilão, a base de cálculo será o valor final de arrematação.

A alíquota é o componente definidor do valor devido na respectiva operação, e, ao ser aplicada à base de cálculo, determina o valor numérico a ser exigido do sujeito passivo.

As alíquotas do IPI estão discriminadas na Tabela de Incidência do IPI, instrumento que estabelece, conforme a respectiva classificação das mercadorias, a correspondente alíquota incidente. A atual tabela, vigente a partir de 01 de janeiro de 2012, foi aprovada pelo Decreto 7.660/2011.

2.6 Quadro Esquemático

A norma matriz de incidência tributária se caracteriza como uma norma geral e abstrata, pois descreve, no plano geral e abstrato, classes de eventos que podem implicar o surgimento de uma obrigação tributária de cunho patrimonial.

Vale dizer: é a norma jurídica que contém todos os elementos necessários para a constituição do crédito tributário. É resultado das prescrições realizadas pelo legislador na lei instituidora do tributo, na qual prevê a hipótese de incidência do tributo; o sujeito passivo e ativo; o local e momento em que o fato gerador deve ocorrer para que possa ensejar a constituição do crédito tributário; quanto se deve pagar; a alíquota e base de cálculo.

Dessa forma, para entender a incidência de qualquer tributo, necessitam dos seguintes elementos:

- a) hipótese: descrição de um fato – descritor
 - a.1) critério material: comportamento de uma pessoa
 - a.2) critério temporal: o comportamento condicionado no tempo
 - a.3) critério espacial: comportamento condicionado no espaço
- b) consequência: prescreve a relação jurídica (obrigação tributária) - prescritor
 - b.1) critério pessoal: sujeito ativo e passivo.
 - b.2) critério quantitativo: base de cálculo e alíquota.

De acordo com os ensinamentos de Paulo de Barros carvalho, a regra-matriz de incidência caracteriza-se por um modelo, um esquema, para identificar um tributo.

Dessa feita, por meio do estudo da regra-matriz de incidência tributária, ou seja, dos elementos antecedentes e consequentes dos critérios adstritos ao IPI, tem-se a estrutura da relação jurídico-tributária.

3 A EXTRAFISCALIDADE E O IPI

A extrafiscalidade, ao fugir da finalidade primária dos tributos, que é o abastecimento dos cofres públicos, com vistas a subsidiar as atividades estatais, imputa à tributação a função de estimular ou coibir comportamentos, interferindo na ordem econômica e social.

O efeito extrafiscal da norma tributária utiliza-se do instrumento financeiro para a provocação de certos resultados econômico-sociais, como reprimir a inflação, evitar o desemprego, restaurar a prosperidade, proteger a indústria nacional, promover o desenvolvimento econômico, nivelar as fortunas ou corrigir a iniquidade na distribuição da renda nacional e, sobretudo, promover o acesso à educação superior, além de outros objetivos igualmente importantes. (SILVA, 2012)

Raimundo Bezerra Falcão, por sua vez, difere a fiscalidade e a extrafiscalidade com as seguintes lições:

Considerando a tributação como ato ou efeito de tributar, ou ainda, como o conjunto dos tributos, podemos afirmar que: a) a tributação se diz fiscal enquanto objetiva retirar do patrimônio dos particulares os recursos pecuniários – ou transformáveis em pecúnia – destinados às necessidades públicas do Estado; b) tributação extrafiscal é o conceito que decorre do de tributação fiscal, levando a que entendamos extrafiscalidade como atividade financeira que o Estado desenvolve sem o fim precípuo de obter recursos para seu erário, mas sim com vistas a ordenar a economia e as relações sociais, sendo, portanto, conceito que abarca, em sua amplitude, extensa gama de opções e que tem reflexos não somente econômicos e sociais, mas também políticos [...] (FALCÃO, 1981, p. 118)

Nessa esteira de entendimento, ensina Ataliba:

Consiste a extrafiscalidade no uso de instrumentos tributários para obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados. [...] É lícito recorrer aos tributos com o intuito de atuar diretamente sobre os comportamentos sociais e econômicos dos contribuintes, seja fomentando posicionamento ou inibindo certos procedimentos. Dá-se tal fenômeno (extrafiscalidade) por intermédio de normas que, ao preverem uma tributação, possuem

em seu bojo, uma técnica de intervenção ou conformação social por via fiscal. São os tributos extrafiscais, que podem ser traduzidos em agravamentos ou benefícios fiscais dirigidos ao implemento e estímulo de certas condutas. (ATALIBA, 1990, p. 233.)

A extrafiscalidade consiste, então, na utilização dos tributos para fins regulatórios, servindo como um mecanismo para implementação de políticas monetárias, econômicas e sociais. E essa característica dos tributos é uma tendência que cada vez mais tende a se repetir:

A principal finalidade de muitos tributos (que continuarão a surgir em volume e variedade sempre maiores pela progressividade transfigurada dos tributos de finalismo clássico ou tradicional) não será a de um instrumento de arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada. (BECKER, apud ROSA, 2011, p. 17)

De acordo com Hugo de Brito Machado:

O objetivo do tributo sempre foi o de carrear recursos financeiros para o Estado. No mundo moderno, todavia, o tributo é largamente utilizado com o objetivo de interferir na economia privada, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de certos bens e produzindo finalmente os efeitos mais diversos na economia. A esta função moderna do tributo se denomina função extrafiscal. (MACHADO, p. 130)

A função extrafiscal importa duas espécies: a proibitória e a indutiva. A primeira espécie denota a ação do Estado em impedir ou desestimular determinados comportamentos por meio da carga tributária. Dessa feita, ao invés de declarar uma conduta como um fato ilícito, proibindo-a, situação tendente a ser conflituosa, o Estado utiliza a tributação como forma de coibi-la.

A finalidade indutiva da extrafiscalidade atua mediante a alteração de determinados fatores com o intuito de estimular determinada atividade econômica ou condutas. Os incentivos ocorrem por meio da diminuição ou supressão da carga tributária.

A extrafiscalidade do IPI tem autorização prevista no próprio texto

constitucional, que em seu art. 153, § 1º, faculta ao Poder Executivo alterar as alíquotas, desde que atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei. Por esse parágrafo, o IPI foi introduzido na relação de impostos que tradicionalmente são utilizados como instrumentos de ferramenta de regulação econômica.

Rosa (2011, p. 40) descreve que, apesar de o CTN trazer a expressa determinação para utilização do Imposto de Importação – II, do Imposto de Exportação – IE e do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros – IOF para fins extrafiscais, o que não ocorreu para o IPI, isto se deve apenas pelo fato desse Código ter replicado as inovações advindas da Emenda Constitucional 18/65. Nesse sentido, acrescenta que:

... o CTN é meramente tautológico ao repetir o que já havia sido introduzido na Constituição com a EC a 18/65, que à época previa apenas a possibilidade de se aumentarem esses três outros impostos para ajustá-los à política monetária do país. Sendo assim, a inclusão do IPI no mesmo parágrafo dos anteriores sem a determinação do objetivo da delegação de competência pode ser entendida como simples adição deste imposto no rol de impostos da União cabíveis de manipulação, em nome da política econômica. Tal ideia é plausível, mas não é a única motivação da outorga deste poder. (ROSA, 2011, p. 41)

O Decreto Lei nº 1.1199, de 27 de dezembro de 1971, reafirma a finalidade extrafiscal do IPI, ressaltando, ainda, a sua relação com o princípio da seletividade:

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

I - a reduzir alíquotas até 0 (zero);

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

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

A seguir, apresentam-se exemplos práticos sobre a aplicabilidade do IPI com fins extrafiscais, o primeiro reflete a extrafiscalidade proibitória, e o segundo

a indutiva:

- a) O regime de tributação do cigarro e da bebida, com a majoração de suas alíquotas, tem como pressuposto a mudança de comportamento do consumo, tendo em vista, tratar-se de dois produtos nocivos à saúde.
- b) A redução das alíquotas dos automóveis, eletrodomésticos, materiais de construção, durante a crise 2008 e 2009, visando o aquecimento do mercado e a manutenção dos níveis de emprego.

Há ainda outra perspectiva aliada ao IPI e a sua característica extrafiscal, a qual guarda relação com a imunidade concedida a determinados produtos industrializados, é o que acontece, por exemplo, com imunidade do IPI sobre a exportação.

Ora, a manutenção de um saldo positivo da balança comercial é extremamente conveniente e saudável para o país e uma das formas disso ocorrer é pelo estímulo a vendas ao exterior. O que, por sua vez, pode ser incentivado mediante uma tributação menor sobre as exportações, o que no caso do IPI, se dá pela imunidade.

4 IMUNIDADE

Assim com os princípios constitucionais tributários, as imunidades são limitações impostas pelo Constituinte ao poder de tributar, que é a atribuição determinada ao poder tributante para criar, aumentar, diminuir, extinguir ou deixar de arrecadar o tributo de sua competência.

Nesse diapasão, sendo ambos limitadores do poder de tributar, a distinção fulcral entre eles reside no fato da própria incidência, exigibilidade e cobrança do tributo.

Vale dizer: se o tributo respeitar todos os princípios tributários previstos na Constituição Federal, tais como legalidade, anterioridade, capacidade contributiva, não confisco, etc., sua incidência e cobrança será legítima. Porém, tal previsão não se aplica à imunidade.

Com efeito, as imunidades foram criadas estribadas em considerações extrajurídicas, atendendo à orientação do poder constituinte em função das idéias políticas vigentes, preservando determinados valores políticos, religiosos, educacionais, sociais, culturais e econômicos, todos eles fundamentais à sociedade brasileira.

Dessa forma, assegura-se, retirando das mãos do legislador infraconstitucional, a possibilidade de, por meio da exação imposta, atingi-los.

A imunidade, pois, é uma supressão da parcela do poder fiscal, vedando que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios criem tributos para certas pessoas, fatos ou coisas.

É uma não incidência de origem constitucional, uma barreira constitucional que impede a exigência do tributo. Deixa de ocorrer o fato gerador da obrigação tributária, pois a Lei Maior determina que o poder tributante não pode exigir o tributo em certos casos nela especificados.

Como forma de limitar o poder estatal de tributar, o Constituinte, em âmbito hierárquico constitucional, impingiu verdadeiras exonerações qualificadas a tal atributo consubstanciadas nas chamadas imunidades tributárias.

Com efeito, uma vez efetuada a opção política de se definir a competência tributária em nível constitucional, referida limitação ganha tamanha importância, sendo uma verdadeira garantia do contribuinte, em idêntico patamar, contra o

insaciável poder fiscal do Estado.

Trata-se de uma supressão de parcela do poder fiscal, vedando que a União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios criem tributos para certas pessoas, fatos ou coisas.

O Professor Paulo de Barros Carvalho traz o seguinte conceito de imunidade:

A classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, que estabelecem de modo expresse a incompetência das pessoas políticas de direito interno, para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas. (1999, p. 178)

No dizer de Souto Maior Borges:

É a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar. Mais precisamente ainda: a eficácia específica do preceito imunitório consiste em delimitar a competência tributária aos entes públicos. Porquanto consiste numa limitação constitucional, a imunidade é uma vedação, uma negativa, uma inibição para o exercício da competência tributária. A imunidade é um princípio constitucional de exclusão da competência tributária. (1969, p.206)

Ricardo Lobo Torres leciona que a imunidade tributária:

é uma relação jurídica que instrumentaliza os direitos fundamentais, ou uma qualidade da pessoa que lhe embasa o direito público à não incidência tributária ou uma exteriorização dos direitos da liberdade que provoca a incompetência tributária do ente público. (TORRES, 2005, p.44/45).

Para Regina Helena Costa, por sua vez, afirma ser a imunidade tributária:

As normas imunizantes têm seus objetivos facilmente identificáveis pelo intérprete, porquanto estampados na Constituição, quase sempre de modo explícito. A partir da identificação do objetivo (ou objetivos) da norma imunizante, deve o intérprete realizar a interpretação mediante a qual o mesmo será atingido em sua plenitude, sem restrições ou alargamentos do espectro eficaz da norma, não autorizados pela própria Lei Maior.

Em outras palavras, a interpretação há que ser teleológica e sistemática – vale dizer, consentânea com os princípios constitucionais envolvidos e o contexto a que se refere.

Em nosso entender a interpretação da norma imunizante deve ser efetuada de molde a efetivar o princípio ou liberdade por ela densificado. O alcance da norma há que se conformar com a eficácia do princípio ou liberdade, portanto, interpretação que não conduza a esse desfecho é inadmissível (COSTA, 2001, p.117).

Nesse diapasão, a imunidade tributária qualifica-se como a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação, apresentando-se dúplice facetas, uma sob o aspecto formal e outra substancial.

Sob o prisma formal a imunidade excepciona o princípio da generalidade da tributação, segundo o qual todos aqueles que realizam a mesma situação de fato, à qual a lei atrela o dever de pagar tributo, estão a ele obrigados, sem distinção. Assim, sob esse espectro, a imunidade é a impossibilidade de tributação de pessoas, bens e situações, resultante da vontade constitucional.

Sob o enfoque substancial, a imunidade consiste no direito público subjetivo, de certas pessoas, de não se sujeitarem à tributação nos termos delimitados por essa norma constitucional exonerativa.

De mais a mais, classificam-se as imunidades em gerais ou genéricas e específicas, tópicas ou especiais.

As imunidades gerais ou genéricas estão previstas no art. 150, inciso VI, da Constituição Federal e dirigem vedações a todas as pessoas políticas e abrangem todo e qualquer imposto que recaia sobre o patrimônio, a renda ou os serviços das entidades mencionadas.

Protegem ou promovem valores constitucionais básicos, têm como diretriz hermenêutica a salvaguarda da liberdade religiosa, política, de informação. São dotadas de intensa carga axiológica, uma vez que a Lei Maior as fundamenta em diversos valores.

As imunidades específicas, tópicas ou especiais, por sua vez, são circunscritas em geral restritas a um único tributo e servem a valores mais limitados ou conveniências especiais. Dirigem-se a determinada pessoa política.

Lado outro, as normas imunitórias podem ser classificadas quanto à forma de previsão ou modo de sua incidência.

A utilidade dessa distinção volta-se para a determinação da extensão dos efeitos da exoneração constitucional. Consoante esse critério, as imunidades podem ser subjetivas ou objetivas. As imunidades subjetivas ou pessoais são aquelas outorgadas em razão da condição de determinadas pessoas; recaem sobre sujeitos.

São outorgadas em função da natureza jurídica da pessoa ou, mesmo, em consideração ao papel socialmente relevante que desempenha. A imunidade subjetiva é, assim, atributo da personalidade jurídica de certos entes.

As pessoas titulares do direito à imunidade tributária de natureza subjetiva não possuem capacidade tributária para figurar no polo passivo de relações obrigacionais tributárias concernentes a imposições fiscais abrangidas pela vedação.

As imunidades objetivas ou reais, por seu turno, são aquelas concedidas em função de determinados fatos, bens ou situações; recaem sobre coisas. É certo que também beneficiam pessoas, mas não são outorgadas em função delas.

É a hipótese da imunidade que recai sobre livros, jornais e periódicos, bem como sobre o papel destinado à sua impressão (art. 150, VI, d).

Pode-se figurar ainda uma terceira categoria, a imunidade mista, determinada em razão da natureza jurídica de certas pessoas e relacionada a determinados fatos, bens ou situações.

É o caso da exoneração referente ao Imposto Territorial Rural – ITR para “pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel” (art. 153, § 4º).

Interessante observar que a imunidade subjetiva é mais ampla que a imunidade objetiva, pois envolve quaisquer impostos que poderiam, em tese, ser exigidos de determinado sujeito.

5 IMUNIDADE DO IPI

Como alinhavado em tópicos anteriores, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) possui relevante cunho arrecadatório, como, também, detém conotação extrafiscal, o que se extrai de sua submissão a regime diferenciado quanto à anterioridade da lei e à possibilidade de alteração de suas alíquotas.

O IPI constitui instrumento voltado à proteção da indústria nacional, razão pela qual não se está sujeita à observância do princípio da anterioridade genérica (art. 150, III, *b*), devendo atender a especial de noventa dias (art. 150, III, *c*), nos termos do art. 150, §1º, da Constituição Federal, além do que suas alíquotas são alteráveis pelo Poder Executivo, à luz do que dispõe o art. 153, §1º, da CF.

Caracteriza-se o IPI, ainda, por sua seletividade em função da essencialidade do produto.

Vale dizer: a exigência do IPI há de ser modulada consoante a essencialidade dos produtos industrializados, ou seja, quanto mais essenciais, menor o deve ser a tributação; quanto menos essenciais, o imposto deve atingi-los com maior intensidade.

De acordo com os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, *In* IPI – Comentários sobre as regras gerais de interpretação da tabela NBM/SH, Revista Dialética de Direito Tributário n. 12, p. 52, a seletividade de alíquotas desse imposto deve atentar: a) produtos necessários, em relação aos quais a incidência há de se dar mediante alíquotas baixas, se não for possível conceder-se a isenção; b) produtos úteis, para aos quais autorizada está a tributação por meio de alíquotas moderadas; e c) produtos supérfluos ou nocivos, cuja tributação há de ser efetuada mediante a aplicação de alíquotas elevadas.

Vitório Cassone, ao manifestar acerca da seletividade, leciona que:

Seletividade – é um comando dirigido ao legislador, elaborador da lei ordinária criadora do IPI, no sentido de que, ao dimensionar a carga tributária, deve obedecer ao critério da seletividade em função da essencialidade do produto, isto é, produtos de primeira necessidade devem ter baixa tributação, e produtos menos essenciais ou supérfluos, devem receber tributação mais elevada,

progressivamente à menor ou maior necessidade.

Alguns entendem que esse comando é dirigido ao elaborador da lei complementar, mais isso não parece correto, uma vez que à lei complementar compete definir o fato gerador, a base de cálculo e contribuintes (CF art. 146, III, a), e não será através desses elementos que se resolverá o problema da tributação. Esta é regulável através da alíquota, que é estabelecida pela lei ordinária, com a faculdade atribuída ao Poder Executivo para alterá-la, nas condições e nos limites estabelecidos em lei (CF, art. 153, § 1º). (CASSONE, 1991, p. 224)

Como se observa, a seletividade está umbilicalmente ligada com a essencialidade do próprio produto, a qual, ao fim e ao cabo, é voltada às necessidades do consumidor final, que, nas lições de Sacha Calmon Navarro Coêlho:

As alíquotas do IPI são obrigatoriamente baixas ou altas (selecionadas) em função da essencialidade dos produtos. Somos contrários ao princípio da seletividade nos impostos indiretos sobre o consumo, exceto no caso do *sale tax* americano (imposto sobre vendas a consumidor final); no IPI (seletividade obrigatória) e no ICMS (seletividade facultativa), a seletividade não é de sua essência. A seletividade vem do princípio da justiça. Estes impostos recaem sobre o consumo. A capacidade contributiva visada é a do consumidor final, mas porque deve ser antecipada, atrai a técnica, no caso do ICMS e do IPI, da não-cumulatividade, a permitir o repasse do ônus para a frente, mas apenas sobre o valor adicionado pelos agentes econômicos durante o processo de produção, circulação e consumo dos bens. No final, o consumidor final arca com a tributação toda. Quem consumir mais pagará mais. No entanto, entre nós, a uniformidade das alíquotas, outra característica dos impostos indiretos, plurifásicos, sobre o consumo, resta comprometida não apenas sobre os produtos acabados – o que seria até aceitável, eis que dados ao consumidor final -, mas também sobre inúmeros insumos, o que faz desandar a sua neutralidade, a prejudicar as cadeias produtivas. Aliás, o IPI não era nem para existir; bastaria o ICMS de base ampla, neutro, uniforme, sem exonerações (englobando também o ISS municipal), como são os IVAs europeus, que correspondem aos nossos ICMS, IPI, ISS.

Ocorre que o IPI deve ser obrigatoriamente seletivo em função da essencialidade do produto, porque assim o determina a Constituição. Esta essencialidade está voltada às necessidades do consumidor final (remédios com pouco IPI e porte de *escargot* com muito IPI). Na maior parte das vezes, está voltada mesmo às necessidades da produção industrial e às políticas de extrafiscalidade. É o IPI um agente de intervenção na economia e na livre concorrência, além de constituir barreira alfandegária, função reservada aos impostos aduaneiros. Trata-se de um imposto arcaico, que provavelmente se transformará um dia em ICMS interestadual, neste caso com

vantagem para a sociedade, pois o ICMS estadual incidirá apenas sobre as operações internas de cada estado. (2010, p. 288/289).

Contudo, não obstante a considerável arrecadação tributária por meio do imposto em comento, o Poder Constituinte conferiu a determinadas situações fenomênicas e pessoas imunidades sobre as quais não haverá campo sequer para sua incidência.

Trata-se, em verdade, de uma medida política que, ao fim e ao cabo, entendeu-se que sobre determinadas áreas e práticas haver-se-ia de conferir imunidade, seja pela óptica social; seja pela óptica econômica.

Dessa forma, pode-se extrair que as imunidades genéricas previstas na Constituição Federal abarcam o IPI, *ex vi*:

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

Omissis.

VI - instituir impostos sobre:

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

Com efeito, como se observa do citado dispositivo, o Poder Constituinte conferiu a chamada imunidade a livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão (art. 150, VI, *d* da CF). Tal imunidade é objetiva, pouco importando a quem pertença o livro, o jornal ou o periódico.

O escopo do Constituinte a conferir tal imunidade é pautado em dar a todas as pessoas maior acesso à cultura, à informação. Tem fundamento cultural, prestigiando a liberdade de pensamento e a disseminação à cultura. Nesse diapasão, o produto industrializado atinente a essa seara estão imunes.

Referido regramento encontra amparo, ainda, na livre manifestação do pensamento e o amplo e irrestrito acesso à informação, corolários insertos sistematicamente na Carta Magna, *ex vi* do art. 220, segundo o qual:

Art. 220. A manifestação do pensamento, a criação, a expressão e a informação, sob qualquer forma, processo ou veículo não sofrerão qualquer restrição, observado o disposto nesta Constituição.

§ 1º Nenhuma lei conterà dispositivo que possa constituir embaraço à plena liberdade de informação jornalística em qualquer veículo de comunicação social, observado o disposto no art. 5º, IV, V, X, XIII e XIV.

O próprio artigo 5º da Constituição, em seus incisos IV e IX, prevê a “livre manifestação do pensamento”, além de garantir a “livre a expressão da atividade intelectual, artística e científica e de comunicação”, tudo a evidenciar a significativa importância conferida pelo Poder Constituinte ao acesso irrestrito da informação.

Importante destacar o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, ao proferir decisão colegiada nos autos do RE 221.239, de relatoria da então Ministra Ellen Gracie, a saber:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ART. 150, VI, "D" DA CF/88. "ÁLBUM DE FIGURINHAS". ADMISSIBILIDADE. 1. A imunidade tributária sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão tem por escopo evitar embaraços ao exercício da liberdade de expressão intelectual, artística, científica e de comunicação, bem como facilitar o acesso da população à cultura, à informação e à educação. 2. O Constituinte, ao instituir esta benesse, não fez ressalvas quanto ao valor artístico ou didático, à relevância das informações divulgadas ou à qualidade cultural de uma publicação. 3. Não cabe ao aplicador da norma constitucional em tela afastar este benefício fiscal instituído para proteger direito tão importante ao exercício da democracia, por força de um juízo subjetivo acerca da qualidade cultural ou do valor pedagógico de uma publicação destinada ao público infanto-juvenil. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido.

Por extrema pertinência, destaca-se trecho do voto condutor:

A imunidade tributária sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão tem por escopo evitar embaraços ao exercício da liberdade de expressão intelectual, artística, científica

e de comunicação, consagrada no inciso IX do art. 5º da Constituição Federal. Visa também a facilitar o acesso da população à cultura, à informação e à educação, com a redução do preço final.

O Constituinte, ao instituir a imunidade ora discutida, não fez ressalvas quanto ao valor artístico ou didático, à relevância das informações divulgadas ou à qualidade cultural de uma publicação. Da mesma forma, não há no texto da Lei Maior restrições em relação à forma de apresentação de uma publicação. Por isso, o fato de figuras, fotos ou gravuras de uma determinada publicação serem vendidos separadamente em envelopes lacrados não descaracteriza a benesse consagrada no art. 150, VI, *d*, da Constituição Federal

Importante ressaltar, outrossim, que, de acordo com o atual posicionamento da Suprema Corte, a imunidade não albergaria os insumos destinados à impressão gráfica (RE 174.476/SP; RE 190.761/SP; RE 203.859/SP). Confira-se:

IMUNIDADE - IMPOSTOS - LIVROS - JORNAIS E PERIÓDICOS - ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA "D", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. A razão de ser da imunidade prevista no texto constitucional, e nada surge sem uma causa, uma razão suficiente, uma necessidade, está no interesse da sociedade em ver afastados procedimentos, ainda que normatizados, capazes de inibir a produção material e intelectual de livros, jornais e periódicos. O benefício constitucional alcança não só o papel utilizado diretamente na confecção dos bens referidos, como também insumos nela consumidos com são os filmes e papéis fotográficos.

(RE 174476, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 26/09/1996, DJ 12-12-1997 PP-65580 EMENT VOL-01895-04 PP-00616)

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. JORNAIS, LIVROS E PERIÓDICOS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INSUMO. EXTENSÃO MÍNIMA. Extensão da imunidade tributária aos insumos utilizados na confecção de jornais. Além do próprio papel de impressão, a imunidade tributária conferida aos livros, jornais e periódicos somente alcança o chamado papel fotográfico - filmes não impressionados. Recurso extraordinário parcialmente conhecido e, nessa parte, provido.

(RE 203859, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 11/12/1996, DJ 24-08-2001 PP-00062 EMENT VOL-02040-06 PP-01263)

De mais a mais, questiona-se, ainda, acerca se haveria ou não imunidade quanto aos chamados e-books, tendo em conta que a expressão prevista no permissivo constitucional é “papel destinado à sua impressão”.

Imperioso ressaltar que a doutrina, conferido uma interpretação evolutiva e teleológica acerca da expressão, defende a imunidade dos e-books, merecendo especial destaque as lições de Hugo de Brito Machado¹, nos seguintes termos:

Na interpretação da norma imunizante tem-se de atualizar o seu significado, ampliando-se quando necessário o seu alcance para que não reste a mesma inutilizada por uma espécie de esclerose que a dominaria se prevalente o sentido estritamente literal.

(...)

Questão das mais relevantes consiste em saber se a imunidade dos livros, jornais e periódicos, e do papel destinado a sua impressão, abrange os produtos da moderna tecnologia, como os CD-roms e os disquetes para computador. (...)

A imunidade dos livros, jornais e periódicos tem por fim assegurar a liberdade de expressão do pensamento e a disseminação da cultura. Como é inegável que os meios magnéticos, produtos da moderna tecnologia, são hoje de fundamental importância para a realização desse mesmo objetivo, a resposta afirmativa se impõe.

Referido questionamento deteve repercussão geral reconhecida pelo Pretório Excelso (RE 595676), uma vez que o âmago para a referida imunidade, como visto, é o acesso à cultura, à informação e à educação, de maneira que tal mecanismo (e-book) decorre apenas de uma evolução advinda da própria modernidade. Confira-se:

IMUNIDADE – COMPONENTES ELETRÔNICOS – MATERIAL DIDÁTICO – ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA “D”, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – ALCANCE – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia acerca do alcance da imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Carta Política na importação de pequenos componentes eletrônicos que acompanham o material didático.

Observa-se que no despacho que reconheceu a repercussão geral, o ministro Marco Aurélio reconheceu que:

¹ Curso de Direito Tributário”, 31ª Ed., São Paulo: Malheiros, p. 307

Na era da informática, salta aos olhos a repercussão geral do tema controvertido. O Tribunal Regional Federal da 2ª Região assentou a incidência do preceito relativo à imunidade. Passo a passo, o Supremo há de estabelecer, com segurança jurídica desejável, o alcance do texto constitucional. Impõe-se, assim, a apreciação do recurso extraordinário interposto.

Noutra banda, o Constituinte, por meio da chamada imunidade recíproca, limitou o poder de tributar entre os entes federativos, com fins a atribuir respeito mútuo, de maneira que haverá imunidade tributária.

Quanto a esse ponto, Paulo de Barros Carvalho, *in* Curso de Direito Tributário, Saraiva, 5. ed., 1991, p. 120, nº 4, ensina, com a maestria que lhe é peculiar, que:

IMUNIDADE RECÍPROCA

A imunidade recíproca, prevista no art. 150, VI, a, da Constituição, é uma decorrência pronta e imediata do postulado da isonomia dos entes constitucionais, sustentado pela estrutura federativa do Estado brasileiro e pela autonomia dos Municípios. Na verdade, encerraria imensa contradição imaginar o princípio da paridade jurídica daquelas entidades e, simultaneamente, conceber pudessem elas exercer suas competências impositivas sobre o patrimônio, a renda e os serviços, umas com relação às outras. Entendemos, na linha do pensamento de Francisco Campos Oswaldo Aranha Bandeira de Mello e Geraldo Ataliba, que, se não houvesse disposição expressa nesse sentido, estaríamos forçados a admitir o princípio da imunidade recíproca, como corolário indispensável da conjugação da autonomia municipal. Continuará a imunidade, ainda que implícita, com o mesmo vigor que a formulação expressa lhe outorgou.

É em nome do cânone da supremacia do interesse público ao particular que a atividade de administração tributária ganha foros de efetividade prática. E não poderíamos compreender como, debaixo dessa mesma linha diretiva, uma pessoa jurídica de direito público, munida de personalidade política e autonomia, pelos dizeres explícitos da Constituição, viesse a submeter-se aos poderes de fiscalização e de controle, que são ínsitos ao desempenho daquele tipo de atividade.

Porém, exceção a tal regra encontra-se insculpida no art. 150, VI, §3º da CF, segundo o qual a mencionada imunidade não albergaria as pessoas políticas exploradoras de atividade econômica regida pelo direito privado. A propósito, confira-se julgados do Supremo Tribunal Federal:

IMUNIDADE TRIBUTARIA RECIPROCA. NÃO AFASTA A INCIDENCIA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS EM RELAÇÃO A BENS ADQUIRIDOS POR PESSOAS JURIDICAS DE DIREITO PÚBLICO, PORQUE ESTRANHAS ESTAS A RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTARIA QUE SE FORMA ENTRE O PODER TRIBUTANTE E O RESPONSÁVEL LEGAL PELO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO. (STF - RE 72863, Relator(a): Min. LUIZ GALLOTTI, Primeira Turma, julgado em 24/02/1972, DJ 14-04-1972 PP-02174 EMENT VOL-00869-01 PP-00301)

IMUNIDADE FISCAL RECIPROCA. NÃO TEM APLICAÇÃO, NA COBRANÇA DO IMPOSTO SOBRE PRÓDUTOS INDUSTRIALIZADOS. O CONTRIBUINTE DE IURE É O INDUSTRIAL OU PRODUTOR. NÃO É POSSIVEL OPOR A REALIDADE ECONÔMICA A FORMA JURÍDICA, PARA EXCLUIR UMA OBRIGAÇÃO FISCAL PRECISAMENTE DEFINIDA EM LEI. O CONTRIBUINTE DE FATO É ESTRANHO A RELAÇÃO TRIBUTARIA E NÃO PODE, ALEGAR, A SEU FAVOR, A IMUNIDADE RECIPROCA. (STF - RE 71300, Relator(a): Min. ADALÍCIO NOGUEIRA, Segunda Turma, julgado em 01/03/1971, DJ 30-04-1971 PP-01814 EMENT VOL-00833-02 PP-00515)

No que se refere ao campo do IPI e as chamadas imunidades recíprocas, mister destacar o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 20, de 05 de novembro de 2002, segundo o qual:

Artigo único. A vedação de instituir impostos de que trata a alínea "a" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal (CF) aplica-se às importações realizadas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, não sendo exigível o imposto de importação e o imposto sobre produtos industrializados nessas operações.

Parágrafo único. O disposto neste artigo estende-se às importações realizadas por autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo poder público, desde que os bens importados estejam vinculados a suas finalidades essenciais ou sejam delas decorrentes, nos termos do § 2º do art. 150 da CF.

Outrossim, extrai-se das imunidades genéricas as chamadas “imunidades musicais”, assim consagradas na alínea e do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, que prevê a vedação à instituição de impostos, dentre os quais o IPI, sobre fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou

arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser, *in litteris*:

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

(...)

VI - instituir impostos sobre:

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

O objetivo precípua dessa inovação constitucional advinda por meio da Emenda Constitucional nº 75, de 15.10.2013, foi o de combater a pirataria, que desestimulava significativamente a venda de produtos originais, vilipendiando sobremaneira o respectivo mercado.

A referida Emenda Constitucional foi iniciada por meio da PEC nº 28/2007, que postulou, em sua exposição de motivos, as seguintes razões:

É urgente a implantação de medidas que fortaleçam a produção musical brasileira, diante da avalanche cruel de pirataria e da realidade inexorável da rede mundial de computadores (internet).

A proposta de emenda constitucional em apreço cuida de estabelecer imunidade tributária para a produção musical brasileira bem como a comercialização de seus suportes físicos e digitais tendo como única restrição para sua imunidade que estes contenham músicas compostas ou gravadas por autores ou artistas brasileiros, medida que nos parece poder vir a contribuir para reverter o atual quadro de favorecimento da indústria da pirataria, que vemos se solidificar a cada dia em detrimento dos produtos legalmente produzidos e comercializados no País.

(...).

A presente proposta de emenda constitucional pretende interferir nesse quadro retirando de cena um fator que efetivamente torna a concorrência entre o produto pirata e o original quase impraticável: o alto preço dos impostos que recaem sobre esse último, tornando seu custo final muitíssimo maior para o consumidor. Independentemente

da qualidade técnica, sabidamente muito inferior no produto ilegal, e mesmo do eventual desejo do comprador de prestigiar o trabalho genuíno do artista nacional, o apelo do baixo preço acaba se tornando irresistível, notadamente para aquela faixa da população com poucos recursos, que não pode se dar ao luxo de escolher um produto mais caro quando exista no mercado oferta de outros equivalentes por menor custo.

Por essa razão, o Poder Constituinte Derivado entendeu por bem conferir imunidade a tais produtos, diminuindo o custo final ao consumidor, como forma de estimular as vendas e incrementar a difusão da música nacional.

De outro norte, como imunidade específica do IPI, verifica-se o disposto no art. 150, §3º, inciso III, da CF o seguinte:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...).

IV - produtos industrializados;

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

(...).

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

Trata-se, portanto, de um estímulo à exportação, de modo a possibilitar maior concorrência dos produtos nacionais ou nacionalizados frente ao mercado externo.

De acordo com o §2º do art. 18 do RIPI, a destinação do produto ao exterior será comprovada com a sua saída do território nacional. Exceção a tal regra, no entanto, encontra-se insculpida no art. 19 do mencionado Regulamento, que assim estabelece:

Art. 19. A exportação de produtos nacionais sem que tenha ocorrido sua saída do território nacional somente será admitida, produzindo todos os efeitos fiscais e cambiais, quando o pagamento for efetivado em moeda estrangeira de livre conversibilidade e a venda for realizada para (Lei no 9.826, de 23 de agosto de 1999, art. 6o, e Lei no 10.637, de 2002, art. 50):

I - empresa sediada no exterior, para ser utilizado exclusivamente nas atividades de pesquisa ou lavra de jazidas de petróleo e de gás natural, conforme definidas na Lei no 9.478, de 1997, ainda que a utilização se faça por terceiro sediado no País;

II - empresa sediada no exterior, para ser totalmente incorporado a produto final exportado para o Brasil; e

III - órgão ou entidade de governo estrangeiro ou organismo

internacional de que o Brasil seja membro, para ser entregue, no País, à ordem do comprador.

§ 1o As operações previstas neste artigo estarão sujeitas ao cumprimento de obrigações e formalidades de natureza administrativa e fiscal, conforme estabelecido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (Lei no 9.826, de 1999, art. 6o, § 1o).

§ 2o Nas operações de exportação de que trata o caput, com pagamento a prazo ou a prestação, os efeitos fiscais e cambiais, quando reconhecidos pela legislação vigente, serão produzidos no momento da contratação, sob condição resolutória, aperfeiçoando-se pelo recebimento integral em moeda de livre conversibilidade (Lei no 10.833, de 2003, art. 61).

§ 3o O disposto no § 2o aplica-se também ao produto exportado sem saída do território nacional, na forma disciplinada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, para ser (Lei nº 10.833, de 2003, art. 61, parágrafo único):

I - totalmente incorporado a bem que se encontre no País, de propriedade do comprador estrangeiro, inclusive em regime de admissão temporária sob a responsabilidade de terceiro;

II - entregue a órgão da administração direta, autárquica ou fundacional da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, em cumprimento de contrato decorrente de licitação internacional;

III - entregue, em consignação, a empresa nacional autorizada a operar o regime de Loja Franca;

IV - entregue, no País, a subsidiária ou coligada, para distribuição sob a forma de brinde a fornecedores e clientes;

V - entregue a terceiro, no País, em substituição de produto anteriormente exportado e que tenha se mostrado, após o despacho aduaneiro de importação, defeituoso ou imprestável para o fim a que se destinava;

VI - entregue, no País, a missão diplomática, repartição consular de caráter permanente ou organismo internacional de que o Brasil seja membro, ou a seu integrante, estrangeiro; e

VII - entregue, no País, para ser incorporado a plataforma destinada à pesquisa e lavra de jazidas de petróleo e gás natural em construção ou conversão contratada por empresa sediada no exterior, ou a seus módulos.

Outra caracterização de imunidade específica do IPI é aquela arrimada no art. 155, §3º, da Constituição Federal, que veda sua instituição sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

Referida imunidade encontra-se reforçada no RIPI, *ex vi*:

Art. 18. São imunes da incidência do imposto:

(...).

IV - a energia elétrica, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País (Constituição Federal, art. 155, § 3o).

(...).

§ 3º Para fins do disposto no inciso IV, entende-se como derivados do petróleo os produtos decorrentes da transformação do petróleo, por meio de conjunto de processos genericamente denominado refino ou refinação, classificados quimicamente como hidrocarbonetos.

Destarte, entende-se como derivados do petróleo os produtos decorrentes da transformação do petróleo, por meio de conjunto de processos genericamente denominado refino ou refinação, classificados quimicamente como hidrocarbonetos (art. 18, §3º, do RIPI).

Assim, para efeitos tributários, deve ser considerado derivado de petróleo o produto resultante do refino ou refinação do petróleo, não se admitindo ser enquadrada na categoria de derivado de petróleo a substância que surge do refino, re-refinação, transformação ou processamento, de qualquer natureza, de um derivado de petróleo.

A Lei n. 9.478, de 6 de agosto de 1997, por sua vez, que dispõe sobre a política energética nacional, as atividades relativas ao monopólio do petróleo, institui o Conselho Nacional de Política Energética e a Agência Nacional do Petróleo, estatui as definições técnicas das questões em comento, merecendo especial destaque o seu art. 6º e incisos, que assim dispõe:

Art. 6º Para os fins desta Lei e de sua regulamentação, ficam estabelecidas as seguintes definições:

I - Petróleo: todo e qualquer hidrocarboneto líquido em seu estado natural, a exemplo do óleo cru e condensado;

II - Gás Natural ou Gás: todo hidrocarboneto que permaneça em estado gasoso nas condições atmosféricas normais, extraído diretamente a partir de reservatórios petrolíferos ou gaseíferos, incluindo gases úmidos, secos, residuais e gases raros;

III - Derivados de Petróleo: produtos decorrentes da transformação do petróleo;

IV - Derivados Básicos: principais derivados de petróleo, referidos no art. 177 da Constituição Federal, a serem classificados pela Agência Nacional do Petróleo;

V - Refino ou Refinação: conjunto de processos destinados a transformar o petróleo em derivados de petróleo;

VI - Tratamento ou Processamento de Gás Natural: conjunto de operações destinadas a permitir o seu transporte, distribuição e utilização;

Segundo a Agência Nacional do Petróleo – ANP são derivados do

petróleo os produtos decorrentes da separação física ou da transformação química do petróleo, os quais arrolam em dois grupos de derivados: i) os energéticos, que são derivados do petróleo utilizados predominantemente como combustíveis, isto é, com a finalidade de liberar energia, luz ou ambos a partir de sua queima; e os ii) não-energéticos, os quais são derivados de petróleo que, embora tenham significativo conteúdo energético, são utilizados para fins não-energéticos.

Nesse diapasão, para a concessão de tal beneplácito, mister seja evidenciado se o produto o produto é, de fato, um derivado do petróleo ou se sua composição seja integrada por ele, sob pena de estender o benefício além do pretendido pelo legislador constitucional.

Em caso semelhante, o Supremo Tribunal Federal decidiu que a imunidade prevista no art. 155, § 3º, da Constituição não alcança as operações sobre sacos plásticos, pela única circunstância de o polietileno ser derivado do petróleo e elemento para a fabricação deles (AgReg em AG nº 199516-3, 1ª Turma, relator o em Ministro Moreira Alves), *ex vi*:

A imunidade prevista no artigo 155, § 3º, da Constituição diz respeito às operações relativas a energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais, o que não ocorre no caso, em que às operações sobre sacos de matéria plástica, pela única circunstância de o polietileno ser derivado do petróleo e elemento para a fabricação deles, não são, evidentemente, operações referentes a combustível líquido como é o petróleo.

Na oportunidade do julgamento, o Ministro Moreira Alves ressaltou:

A imunidade que o artigo 155, § 3º, da Constituição Federal, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 03/93, em se tratando de derivados do petróleo, diz respeito às operações relativas a esses derivados – como sucede com as referentes ao polietileno -, mas, não, evidentemente, às relativas a sacos e embalagens que não são derivados do petróleo, mas fabricados com a utilização de derivado dele, o que é diferente.

Por derradeiro, considera-se como imunidade específica do IPI o ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial (art. 153, §5º, da CF).

Curial ressaltar que tal minério, quando considerado ativo financeiro ou instrumento cambial, submetendo-se exclusivamente à incidência do IOF devido apenas na operação de origem, conforme dispõe o artigo 153, V, § 5º, da CF/88.

Trata-se de tributação exclusiva, tendo em conta que o IOF será devido uma única vez na operação de origem, não distinguindo o legislador constitucional para efeito da regra imunizante, operações de renda fixa e de renda variável. Nessa esteira de entendimento, o Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, ao julgar o RE 190.363-RS, assim manifestou:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IOF. OURO: TRANSMISSÃO DE OURO ATIVO FINANCEIRO. C.F., art. 153, § 5º. Lei 8.033, de 12.04.90, art. 1º, II. I. – O ouro, definido como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se, exclusivamente, ao IOF, devido na operação de origem: C.F., art. 153, § 5º. Inconstitucionalidade do inciso II do art. 1º da Lei 8.033/90.

Nesse desiderato, a caracterização do ouro, para fins de imunidade do IPI, como ativo financeiro, decorre da sua destinação ao mercado financeiro ou à execução da política cambial, conforme definido no artigo 1º da Lei nº 7.766/89, segundo o qual:

Art. 1º O ouro em qualquer estado de pureza, em bruto ou refinado, quando destinado ao mercado financeiro ou à execução da política cambial do País, em operações realizadas com a interveniência de instituições integrantes do Sistema Financeiro Nacional, na forma e condições autorizadas pelo Banco Central do Brasil, será desde a extração, inclusive, considerado ativo financeiro ou instrumento cambial.

Prescrevem os artigos 4º e 8º da Lei 7.766/89:

Art. 4º. O ouro destinado ao mercado financeiro sujeita-se, desde sua extração inclusive, exclusivamente, à incidência do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários. Parágrafo único. A alíquota desse imposto será de 1% (um por cento), assegurada a transferência do montante arrecadado, nos termos do artigo 153, § 5º, incisos I e II, da Constituição Federal.

Art. 8º. O fato gerador do imposto é a primeira aquisição do ouro, ativo financeiro, efetuada por instituição autorizada, integrante do

Sistema Financeiro Nacional. Parágrafo único. Tratando-se de ouro físico oriundo do exterior, ingressado no País, o fato gerador é o seu desembaraço aduaneiro.

Como se observa, nos termos da Lei nº 7.766/89, o ouro pode ser convertido em ativo financeiro efetuando-se o pagamento do IOF no momento em que houver a sua primeira aquisição por instituição integrante do Sistema Financeiro Nacional, autorizada pelo Banco Central do Brasil a praticar tais operações.

O ouro circulará desde então como ativo financeiro, desde que comercializado no mercado financeiro, em operações realizadas com a interveniência de instituições integrantes do Sistema Financeiro Nacional, na forma e condições autorizadas pelo Banco Central do Brasil.

Vale ressaltar, como regra geral, que se a imunidade estiver condicionada à destinação do produto, e a este for dado destino diverso, ficará o responsável pelo fato sujeito ao pagamento do imposto e da penalidade cabível, como se a imunidade não existisse.

Conclusão

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), dado seu caráter extrafiscal, tem por função o estabelecimento de uma política governamental, com vistas a ordenar a economia e as relações sociais.

Contudo, não obstante tal extrafiscalidade sobre a qual, inclusive, se extrai um regime diferenciado quanto à anterioridade da lei e à possibilidade de alteração das alíquotas do IPI, o Poder Constituinte conferiu limitações ao ente político (União) em tributá-lo calcada nas imunidades, sejam aquelas denominadas gerais ou genéricas, quanto as específicas.

É dizer: nada obstante o instituto da extrafiscalidade ser utilizado como instrumento tributário para obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados.

Não se pode afirmar que um tributo possui uma função exclusivamente extrafiscal ou fiscal, na verdade, observa-se uma concorrência entre essas funções, que sempre atuam de forma conjunta.

Porém, em determinados tributos existe a predominância de uma dessas funções, ressaltando sua finalidade principal.

Com efeito, nota-se que as referidas imunidades foram criadas estribadas em considerações extrajurídicas, atendendo à orientação do Poder Constituinte em função de ideais, preservando determinados valores políticos, educacionais, sociais, culturais e econômicos, todos fundamentais à sociedade brasileira. Resguarda, pois, o equilíbrio federativo, de expressão, a expansão da cultura, o desenvolvimento econômico, etc.

Pode-se concluir, então, que a imunidade concedida a determinados produtos industrializados é instrumento de realização de extrafiscalidade na esfera constitucional.

Como pressuposto, tem o condão de regular ações no mundo fenomênico, como forma de estimular ou desestimular comportamento humana ou mercantil, na aquisição de determinados produtos.

Nessa toada, percebe que a imunidade do IPI reveste-se como uma garantia do contribuinte de índole constitucional, como elo limitador do poder de

tributar pelo ente político.

É, pois, preceito inscrito em norma constitucional que impede a incidência da regra jurídica ordinária de tributação, ou seja, a Constituição impede que a legislação tributária lance-se sobre os fatos no ponto específico de sua incidência normativa, com vistas a resguardar, inclusive, à proteção da indústria nacional.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Rita. **Aspectos do IPI como instrumento de arrecadação e de políticas extrafiscais de interferência no domínio econômico e seus reflexos sociais.** Disponível em http://www.amb.com.br/portal/docs/artigos/ipi_rita_andrade.pdf. Acesso em: 15 de janeiro de 2016;

ATALIBA, Geraldo. IPTU: progressividade. Revista de Direito Público, v. 23, n. 93, 1990.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Rio: Forense, 1974.

BORGES, José Souto Maior. **Isenções Tributárias.** 1ª ed. São Paulo, Sugestões Literárias, 1969;

CÂMARA, Sophia Nóbrega. **A extrafiscalidade à luz do sistema constitucional brasileiro.** Disponível em <http://jus.com.br/artigos/23585/a-extrafiscalidade-a-luz-do-sistema-constitucional-brasileiro/1>. Acesso em: 15 de janeiro de 2016;

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário.** 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 1995;

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007;

CASSONE Vittorio . **Direito Tributário.** 3.ed. São Paulo:, Atlas, 1991;

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, **Curso de Direito Tributário Brasileiro** 11a ed. Rio de Janeiro: Forense 2010;

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF.** São Paulo: Malheiros, 2001;

FALÇÃO, Raimundo Bezerra. Tributação e mudança social. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

GANDINI, Rafaela; JUNIOR, W. M. M. **A seletividade como forma de concretização da função extrafiscal dos tributos.** Disponível em <http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,a-seletividade-como-forma-de-concretizacao-da-funcao-extrafiscal-dos-tributos,32435.html>. Acesso em: 10 de janeiro de 2016;

JÚNIOR, R. L. P.; WAMBIER, Luciane. **O imposto sobre produtos industrializados e o princípio da seletividade.** Revista de Direito Público, Londrina, v. 2, n. 1, p. 133-142, jan./abr. 2007;

LIMA, Edcarlos Alves. **A regra matriz de incidência tributária do Imposto sobre Produtos Industrializados.** Disponível em <http://www.fiscosoft.com.br/a/5r7a/a-regra-matriz-de-incidencia-tributaria-do-imposto-sobre-produtos-industrializados-edcarlos-alves-lima>. Acesso em: 26 de janeiro de 2016;

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Malheiros, 2002.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **A regra-matriz do IPI nas operações que tratam da industrialização de produto em estabelecimento de terceiros.** Disponível em <http://jus.com.br/artigos/1418/a-regra-matriz-do-ipi-nas-operacoes-que-tratam-da-industrializacao-de-produto-em-estabelecimento-de-terceiros>. Acesso em: 26 de janeiro de 2016;

ROSA, Kadur Albornoz da. **Extrafiscalidade no IPI : fundamento, critérios e limitações.** Disponível em <http://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/36530>. Acesso em: 25 de janeiro de 2016;

SILVA, Daniel Cavalcante. **Imunidade e isenção tributária como mecanismo de regulação setorial.** Disponível em <http://jus.com.br/artigos/22316/imunidade-e-isencao-tributaria-como-mecanismo-de-regulacao-setorial>. Acesso em: 25 de janeiro de 2016;

SILVA NETO, José Francisco da. **Apontamentos de direito tributário.** 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

