

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO

VINÍCIUS MONTEIRO FIORIO

A SELETIVIDADE NO IPI

Porto Alegre

2014

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO

VINÍCIUS MONTEIRO FIORIO

A SELETIVIDADE NO IPI

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Direito Econômico e do Trabalho, da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Professor Orientador: Igor Danilevicz

Porto Alegre

2014

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO

VINÍCIUS MONTEIRO FIORIO

A SELETIVIDADE NO IPI

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Direito Econômico e do Trabalho, da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Aprovado pela banca examinadora em 3 de julho de 2014

Banca Examinadora:

Prof. Igor Danilevicz

Prof. Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Prof. Ricardo Antônio Lucas Camargo

Porto Alegre

2014

RESUMO

Este trabalho apresenta o estudo da seletividade no IPI. De maneira, clara, precisa e contextualizada são apresentados os aspectos gerais do IPI - fatos geradores (quando se usa a denominação fatos geradores/fato gerador, esta deve ser entendida como momentos/momento da ocorrência do fato gerador), base de cálculo e contribuintes -, as noções de seletividade e os aspectos relacionados à seletividade no IPI (mínimo existencial, essencialidade, igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade). Esclarece-se, portanto neste trabalho as diversas dimensões da seletividade no IPI, que acabam por refletir na vida dos consumidores finais e da sociedade como um todo. Além disso, o trabalho demonstra o grau de importância de todo o contexto da seletividade, principalmente para a busca de uma vida digna para todos.

Palavras-chave:

Generalidades sobre o IPI. Seletividade no IPI. Aspectos relacionados à seletividade no IPI.

ABSTRACT

This study presents the study of selectivity in the IPI. Clear, precise and contextualized, the general aspects of the IPI - taxable events (when the name is used taxable events/taxable event, this should be understood as moments/moment of taxable event), tax base and taxpayers - , the concepts of selectivity and aspects related to selectivity in the IPI (existential minimum, essentiality, equity, ability to pay and extrafiscality) are presented. It is clarified, therefore, in this study the various dimensions of selectivity in the IPI, that end up reflecting on the lives of end consumers and society as a whole. Furthermore, the study shows the degree of importance of the entire context of selectivity, especially in the search for a dignified life for all.

Keywords:

Generalities about the IPI. Selectivity in the IPI. Aspects related to selectivity in the IPI.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	7
1 ASPECTOS GERAIS DO IPI.....	9
1.1.FATOS GERADORES.....	9
1.1.1. Desembaraço Aduaneiro de Produto de Procedência Estrangeira.....	9
1.1.2. Saída de Produto do Estabelecimento Industrial ou Equiparado a Industrial.....	12
1.2. BASE DE CÁLCULO.	16
1.2.1. Generalidades.....	16
1.2.2. Funções da Base de Cálculo.....	17
1.2.3. A Base de Cálculo no IPI.....	18
1.3. CONTRIBUINTES.....	19
1.3.1. Importador.....	19
1.3.2. Industrial.....	20
1.3.3. Estabelecimento Equiparado a Industrial.....	20
2 A SELETIVIDADE NO IPI.....	24
2.1. NOÇÕES DE SELETIVIDADE.....	24
2.2. ASPECTOS RELACIONADOS À SELETIVIDADE.....	33
2.2.1. Mínimo Existencial.....	33
2.2.2. Essencialidade.....	36
2.2.3. Igualdade.....	39
2.2.4. Capacidade Contributiva.....	40
2.2.5. Extrafiscalidade.....	44
CONCLUSÃO.....	48
REFERÊNCIAS.....	50

INTRODUÇÃO

O presente trabalho abordará o tema da seletividade no IPI. O tema será enquadrado dentro do contexto de aspectos gerais do IPI para que seja compreendido e analisado de uma forma mais eficiente.

Os pontos do IPI que serão colocados em questão serão os fatos geradores, a base de cálculo e os contribuintes. Sobre os dois fatos geradores do IPI que são: o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira e a saída de produto do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial; serão detalhadamente explicados seus conteúdos para que se saiba devidamente o que gera a cobrança do imposto em questão. Porém, importante destacar que quando se está usando a denominação fatos geradores/fato gerador, deve-se compreender que se tratam dos momentos/momento da ocorrência do fato gerador. De maneira detalhada também será analisada a base de cálculo do IPI, explicando, primeiro, generalidades sobre a base de cálculo, depois, as funções dela e, por último, será esclarecido o tópico específico da base de cálculo no IPI.

Depois de contextualizado o IPI, com seus pontos relevantes, será dada ênfase ao tema proposto no trabalho que é a seletividade do Imposto sobre Produtos Industrializados. Então, será esclarecido, que a seletividade no IPI decorre da essencialidade do produto, de forma que sofrerá maior carga tributária o produto que for considerado menos essencial para a coletividade como um todo.

O que é necessário que se saiba, e é o que será demonstrado no trabalho, é que a essencialidade é relativa, pois depende de diversos fatores que se referem à comunidade e ao tempo em que esta sociedade se localiza. Então, a seletividade não poderá ser entendida apenas se analisando as características específicas dos produtos e, a partir disso, definir quais sejam os mais ou menos essenciais.

A essencialidade abrangerá necessariamente o estudo das necessidades da coletividade e os aspectos relativos à economia de cada Estado, sendo que o aspecto econômico pode variar de forma rápida, conforme as alterações do mercado altamente globalizado e interdependente dos dias de hoje.

Após serem enfrentadas as noções da seletividade, serão abordados os aspectos relacionados a ela. Serão tratadas questões do mínimo existencial e sua relação com a dignidade humana, dentre outros aspectos, que se interligam à seletividade. Além disso, será enfatizada, ainda mais, a questão da essencialidade, pela extrema relevância do assunto quando se fala em seletividade. Também será abordada a igualdade, que se insere no contexto do mínimo existencial, da essencialidade e da capacidade contributiva. Aliado a isso, será explicada a questão da capacidade contributiva e suas inter-relações que refletem na seletividade. E, por fim se falará do assunto da extrafiscalidade que se interliga à seletividade sendo um mecanismo de controle estatal da sociedade.

1 ASPECTOS GERAIS DO IPI

O presente capítulo procurará demonstrar uma visão geral de aspectos importantes do IPI. Nele serão analisados - com base na doutrina, jurisprudência e legislação - os fatos geradores, a base de cálculo e os contribuintes.

1.1 FATOS GERADORES

1.1.1. Desembaraço Aduaneiro de Produto de Procedência Estrangeira

Na operação de importação (inc. I), o fato gerador não ocorre pela simples entrada dos produtos estrangeiros no território nacional, como ocorre no caso do imposto de importação, sendo necessária a efetiva realização do “desembaraço” dos bens, mediante liberação pela autoridade aduaneira (art. 34, I). O despacho aduaneiro do produto importado é o procedimento mediante o qual é verificado se os dados declarados pelo importador estão exatos em relação à mercadoria importada, aos documentos apresentados e à legislação vigente, com o objetivo de promover sua entrega ao importador e regular ingresso no País. (MELO, 2009).

Toda mercadoria procedente do exterior, importada a título definitivo ou não, sujeita ou não ao pagamento do imposto, deverá ser submetida a despacho de importação, que será realizado com base em declaração apresentada à unidade aduaneira sob cujo controle estiver a mercadoria. O despacho de importação poderá ser efetuado em zona primária (portos, aeroportos alfandegados e área adjacente aos pontos de fronteira alfandegados), ou em zona secundária (entrepósitos, aduaneiro e especial, depósitos, terminais ou outros locais destinados ao armazenamento), em determinado prazo, contado do recebimento do aviso de chegada da remessa postal. (MELO, 2009).

O despacho terá por base a declaração formulada pelo importador por meio do Siscomex (Sistema Informatizado do Comércio Exterior), mediante sua numeração automática, sequencial e nacional, reiniciada a cada ano. O registro da declaração somente será efetivado (a) se verificada a regularidade da situação cadastral do importador; (b) após o licenciamento da operação de importação e a verificação do atendimento às normas cambiais; (c) após a chegada da carga (exceto na modalidade de despacho antecipado); (d) após a confirmação pelo Banco

da aceitação do débito relativo aos tributos, contribuições e direitos devidos, inclusive da taxa de utilização do Siscomex.

A Declaração de Importação (DI registrada) será instruída com a via original do conhecimento de carga (*Bill of Lading*), ou documento equivalente; a via original da fatura comercial (*Invoice*), ou o conhecimento aéreo (*Airwaybill*); o DARF (Documento de Arrecadação da Receita Federal), também por via eletrônica, comprovando o recolhimento dos impostos e demais valores devidos; e outros exigidos em decorrência de acordos internacionais ou legislação específica. Após o registro, a DI será submetida à análise fiscal e selecionada por um dos canais de conferência aduaneira. O exame documental das declarações selecionadas para conferência consiste no procedimento fiscal destinado a verificar (i) a integridade dos documentos; (ii) a exatidão e correspondência das informações prestadas; (iii) o cumprimento dos requisitos de ordem legal; (iv) o mérito do benefício fiscal pleiteado; e (v) a descrição da mercadoria na declaração.

A verificação da mercadoria poderá ser realizada, total ou parcialmente, no estabelecimento do importador ou outro local adequado. Poderão ser desembaraçados sem conferência física determinados bens de caráter cultural e bens destinados a atividades relacionadas com a intercomparação de padrões metrológicos. A entrega da mercadoria ao importador poderá ser autorizada pela unidade de despacho da RFB, antes de totalmente realizada a conferência aduaneira, em situações de comprovada impossibilidade de sua armazenagem em local alfandegado ou, ainda, em outras situações justificadas, tendo em vista a natureza da mercadoria ou circunstâncias específicas da importação.

Concluída a conferência aduaneira, a mercadoria será imediatamente desembaraçada, salvo objeto de exigência fiscal de qualquer natureza, situação em que ficará condicionada à apresentação de garantia. Para a retirada das mercadorias do recinto alfandegado, o importador deverá apresentar ao depositário documentos, tais como (i) via original de conhecimento de carga, ou equivalente, como prova da posse ou propriedade da mercadoria; (ii) comprovante de recolhimento do ICMS, ou de sua exoneração; (iii) nota fiscal da entrada emitida em seu nome, ou documento equivalente; e (iv) documentos de identificação da pessoa responsável pela retirada das mercadorias. Poderá ser promovida a Declaração Simplificada de Importação (DSI) para casos de pequeno valor e situações específicas. Esta sistemática legal não pode contemplar a importação de produtos

obtidos eletronicamente – download – em que ocorre o transporte de arquivos da Internet para outro computador, ou transferência de dados de um para outro microcomputador, como é o caso de fornecimento de filmes, discos, vídeos etc. Relativamente ao software deve ser observada a diretriz jurisprudencial no sentido de que – regra geral – não representa mercadoria, mas operação de licenciamento ou cessão de direito de uso de programa de computador. O Regulamento Aduaneiro (Decreto 6.759, de 5.2.2009, art. 238, e parágrafo 1º) também dispõe que, para efeito do fato gerador, considera-se ocorrido o desembaraço aduaneiro da mercadoria que constar como importada e cujo extravio ou avaria tenha sido apurado pela autoridade fiscal, inclusive na hipótese de mercadoria em regime suspensivo de tributação. (MELO, 2009).

A expressão “mercadoria estrangeira” não constitui redundância, sob o natural suposto de que, tratando-se de tributo aduaneiro, não haveria de se cogitar de mercadoria “nacional”. Além do que, a mercadoria estrangeira, anteriormente ingressada no País mediante regular liberação aduaneira, passa a ser considerada como nacionalizada. Entretanto, quando a pessoa viaja para o exterior, deverá efetuar o registro da mercadoria estrangeira (anteriormente nacionalizada) na repartição aduaneira (ou na polícia federal), até mesmo via Internet, para que, por ocasião do retorno ao País, não venha a ser considerado outro fato gerador.

O IPI não se qualifica como “imposto sobre comércio exterior” (como é o caso dos impostos sobre a importação e do imposto sobre a exportação), mas como imposto sobre a “produção”, tornando-se imprescindível promover a distinção entre o “ato industrial realizado no estrangeiro” e o “ato industrial realizado no Brasil”, uma vez que “para a configuração da hipótese do fato gerador tem que ser considerado o ato industrial, que é elemento essencial à concretização do elemento material desta hipótese. Ele é um prior em relação a esse elemento material, que, é afinal, produto industrializado”. (BRITO, 1998).

No que tange aos negócios internacionais relativos a produtos oriundos de outros países, a União só poderá dispor de um único tipo de imposto (“importação”), em consequência do que só podem ficar sujeitos a um único gravame tributário federal, para que não se configure o *malsinado bis in idem* (exigência de dois impostos pela mesma pessoa jurídica – União – sobre uma única e mesma materialidade).

Tendo em vista que o IPI e o ICMS têm idêntica estrutura normativa (mesma materialidade – “operações jurídicas”), só existindo certa distinção no que atina aos bens corpóreos (“produtos industrializados”, “bem” e “mercadorias”), não há condição de exigibilidade de IPI na importação, uma vez que essa distinta materialidade só foi prevista para o ICMS, conforme examinado em monografia específica. (MELO, 2009).

Diante da circunstância de que o texto Constitucional de 1988 conferiu à União competência para instituir o IPI, resta mais do que evidente que referida exação tributária somente seria exigida de quem efetivamente praticou industrialização, “sendo certo que a cobrança de importadores, comerciantes etc., descaracteriza o arquétipo constitucional do tributo”. (MELO, 2008).

Em relação à legitimidade da incidência do IPI na importação há diferentes opiniões, dentre elas estão a de Misabel Abreu Machado Derzi que diz:

A tributação das importações em geral (e da reimportação ou reintrodução no território nacional de produtos nacionais exportados) sujeita-se à incidência do IPI e do ICMS. É que ambos devem ser neutros, não podendo provocar distorções nas leis de concorrência e competitividade. (DERZI, *RD Tributário* 69/328).

Já Hugo de Brito Machado (*RD Tributário* 83/216) diz: “A incidência do IPI na importação afasta a possibilidade de produtos estrangeiros, livres de tributação no país de origem, ingressarem no Brasil com preços inferiores aos dos produtos nacionais”. Além disso, o STJ decidiu pela legitimidade da incidência do IPI na importação.

1.1.2. Saída de Produto do Estabelecimento Industrial ou Equiparado a Industrial

A “saída” representa a circulação do produto pela via pública, estranha aos limites físicos do estabelecimento do contribuinte, como o momento em que nasce o fato gerador do IPI, sendo de todo irrelevante perquirir-se a respeito de situações ocorridas antes de tal evento, ou mesmo sobre circulações internas dentro da própria empresa (ex.: remessa de bens da área fabril para o pátio, ou de um andar para outro, do mesmo prédio). Entretanto, além do fato da “saída” não estar explicitada no texto constitucional, mas no RIPI (art. 34, II) por si só, não pode

constituir situação exclusiva e fundamental para a compreensão do IPI, pois se torna imprescindível a anterior realização do negócio jurídico de natureza industrial.

Pondera-se a respeito de situações em que a mera saída de produtos do estabelecimento não tem virtude de obrigar ao lançamento do ICMS (plenamente aplicável ao IPI), como observa Roque Carraza:

Se a saída da mercadoria fosse realmente a hipótese de incidência do imposto em pauta, o comerciante furtado em mercadorias – como frisa Aliomar Baleeiro – teria não só que suportar os prejuízos, como pagar o ICMS devido por elas. E mais: se não levasse a *notitia criminis* ao conhecimento da autoridade fazendária estaria praticando uma evasão tributária, já que estaria escondendo do Fisco a ocorrência do fato imponible do ICMS.

Vejam os outros exemplos: um incêndio ameaça destruir o estabelecimento comercial. Para evitar que o fogo consuma as mercadorias, o comerciante, ajudado por seus empregados e por transeuntes, providencia para que elas sejam postas na rua. Houve a saída das mercadorias. É devido o ICMS por isso? Parece-nos que não. (CARRAZA, 2009, p. 46-47).

E conclui:

Outro exemplo, para extirpar de a propalada ideia de que o fato imponible do ICMS é a saída da mercadoria: durante uma inundação, mercadorias são levadas para fora do estabelecimento comercial, não por mãos humanas, mas pela força das águas (motivo de força maior). O comerciante deve pagar o ICMS por este fato? É evidente que não. (CARRAZA, 2009, p. 46-47).

Perspica a observação de Machado (1997, p. 43) que: “a saída de mercadoria que apenas vai ser mostrada a um cliente com automóveis, no denominado *test drive*, não é relevante para o ICMS”. E o mesmo se aplica ao IPI.

A transferência jurídica da propriedade de filial (estabelecimento como um todo) de uma empresa para outra, sem a saída física dos produtos, não configura fato gerador do IPI, pois, no mercado interno, o fato gerador do imposto é a saída dos produtos de estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, e não a

transferência jurídica de propriedade de um estabelecimento contribuinte para outro. (AC 202-15.770 (de 15.19.2004)).

As perdas de produto (por incêndio, explosão, furto, roubo, desaparecimento, extravio, deterioração, inutilização, evaporação, vazamento, sinistro e acontecimentos semelhantes), ocorridas posteriormente à saída do estabelecimento industrial ou equiparado, ainda que a título de transferência para estabelecimento da mesma firma, ou entrega a ambulantes, são irrelevantes para alterar a obrigação tributária decorrente de fato gerador ocorrido por ocasião da saída das mercadorias do estabelecimento remetente. Portanto, não extinguem ou excluem o crédito tributário nem possibilitam cancelamento do débito do contribuinte, não ensejando, por consequência, a restituição do imposto nem o direito a seu crédito na escrita fiscal (PNs 25/70, 209/71 e 95/77).

O faturamento antecipado não é caso de saída ficta, ou seja, não constitui modalidade de ocorrência de fato gerador do imposto. Na hipótese de emissão de nota fiscal com destaque do imposto – procedimento obrigatório se o contribuinte cobrar, antecipadamente, o montante do imposto relativo à operação -, o que ocorre é, simplesmente, a antecipação do recolhimento do imposto que só seria devida na saída do produto do estabelecimento, ocasião em que, normalmente, deveria ser destacado na nota fiscal e, então, cobrado do adquirente. Prevalecerá, portanto, nos casos de faturamento antecipado, haja ou não destaque do imposto, o tratamento que vier a vigorar na data da ocorrência do fato gerador, isto é, na saída real do produto ou outro evento como tal definido (PN 40/76).

Conforme o art. 35, do RIPI/2002, é considerado ocorrido o fato gerador:

I – na entrega ao comprador, quanto aos produtos vendidos por intermédio de ambulantes;

II – na saída de armazém-geral ou outro depositário do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial depositante, quanto aos produtos entregues diretamente a outro estabelecimento;

III – na saída da repartição que promoveu o desembaraço aduaneiro, quanto aos produtos que, por ordem do importador, forem remetidos diretamente a terceiros;

IV – na saída do estabelecimento industrial diretamente para estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, por ordem do encomendante, quanto aos produtos mandados industrializar por encomenda;

V – na saída de bens de produção dos associados para as suas cooperativas, equiparadas, por opção, a estabelecimento industrial;

VI – no quarto dia da data da emissão da respectiva nota fiscal, quanto aos produtos que até o dia anterior não tiverem deixado o estabelecimento do contribuinte;

O inciso VI é injurídico porque não se verificara o efetivo fato gerador do IPI – “saída do produto do estabelecimento industrial” -, não se podendo anular os efeitos de documento fiscal e presumir que tenha ocorrido saída sonegada à tributação. Não se poderia cogitar de ficção legal e nem de má-fé (PN 480]70).

VII – no momento em que ficar concluída a operação industrial, quando a industrialização se der no próprio local de consumo de utilização do produto, fora do estabelecimento industrial;

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

VIII – no início do consumo ou da utilização do papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, em finalidade diferente da que lhe é prevista na imunidade de que trata o inciso I do art. 18, ou na saída do fabricante, do importador ou de seus estabelecimentos distribuidores, para pessoas que não sejam empresas jornalísticas ou editoras;

IX – na aquisição ou, se a venda tiver sido feita antes de concluída a operação industrial, na conclusão desta, quanto aos produtos que, antes de sair do estabelecimento que os tenha industrializado por encomenda, sejam por este adquirido;

X – na data da emissão da nota fiscal pelo estabelecimento industrial, quando da ocorrência de qualquer das hipóteses enumeradas nos incisos VII do art. 25;

XI – no momento da sua venda, quanto aos produtos objeto de operação de venda que forem consumidos ou utilizados dentro do estabelecimento industrial;

XII – na saída simbólica de álcool das usinas produtoras para as suas cooperativas, equiparadas, por opção, a estabelecimento industrial; e

XIII – na data do vencimento do prazo de permanência no recinto alfandegado, antes de aplicada a pena de perdimento, quando as mercadorias importadas forem consideradas abandonadas pelo decurso do referido prazo.

Conforme o art. 36 do RIPI/2002:

Na hipótese de venda, exposição à venda, ou consumo no território nacional de produtos destinados ao exterior, ou na hipótese de descumprimento das condições estabelecidas para a isenção ou a suspensão do imposto, considerar-se-á ocorrido o fato gerador na data da saída dos produtos do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial.

Questionável o preceito de que o imposto é devido sejam quais forem as finalidades a que se destinem o produto, ou o título a que se faça a importação, ou de que decorra a saída do estabelecimento produtor (art. 38 do RIPI/2002). Isso pela circunstância de que o IPI incide sobre operações (negócios jurídicos) relativas a produtos industrializados e não simplesmente sobre meras entradas ou saídas do estabelecimento.

1.2. Base de Cálculo

1.2.1. Generalidades

A base de cálculo constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário, tendo por objetivo quantificar o objeto da imposição fiscal, como elemento nuclear, verdadeiro cerne da hipótese de incidência normativa. Apesar de os demais aspectos jurídicos serem importante na fixação dos componentes da relação jurídico - tributária, a grandeza contida no tributo, só é factível pelo conhecimento da base imponible, caracterizadora do *quantum* devido pelo contribuinte. Com isso, a base de cálculo deve ater-se, irrestritamente, aos parâmetros constitucionais e ao fato imponible, sendo que a circunstância de a Constituição nem sempre indicar os elementos quantificadores dos tributos não significa que o legislador ordinário esteja livre para instituí-los, como melhor entender. (MELO, 2009).

A criação do tributo pressupõe não só a descrição legislativa de sua hipótese de incidência como também do sujeito ativo, do sujeito passivo, da base de cálculo e da alíquota. São a base de cálculo e a alíquota os dados quantificadores da obrigação tributária que permitirão que seja fixada a quantia a pagar a título de

tributo. Conforme descreve Geraldo Ataliba (2008), base de cálculo é a perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência.

Em relação a isso, Aires Barreto (1998) complementa que na expressão base de cálculo a partícula 'de' indica relação atributiva 'de fim', 'de destino', ou 'de aplicação'. Equivale à preposição "para", cujo emprego tornaria mais explícito seu objeto. Para ele, base de cálculo quer dizer 'fundamento para calcular', 'apoio para contar', 'estimar' ou 'avaliar'. Exprime o critério para a realização de uma operação, ou de combinação destas, sobre números. Equivale a dizer: expressa o padrão para medir, por comparação, grandezas da mesma espécie. Base de cálculo é a definição legal da unidade de medida, constitutiva do padrão de referência a ser observado na quantificação financeira dos fatos tributários. Consiste em critério abstrato para medir os fatos tributários que, conjugados à alíquota, permite obter a 'dívida' tributária.

Na composição da base de cálculo, devem ser tomados valores relacionados com a natureza própria do tributo que se pretende dimensionar. Assim, mostra-se inconstitucional incluir, por meio de ficções, presunções ou pautas, na base de cálculo possível do tributo, valores que extrapolem sua materialidade, descaracterizando-o. A base de cálculo confirma a natureza jurídica da exação. De fato, eventual discrepância entre a hipótese de incidência e a base de cálculo do tributo distorce o próprio sistema tributário, deixando o contribuinte perplexo, sem saber ao certo que exação está sendo compelido a suportar. (BOTTALLO, 2009).

Por isso, Luís Eduardo Schoueri observou que:

... o emprego de uma base de cálculo 'própria' de um fato gerador sem o seu respectivo aspecto material será taxado de inconstitucionalidade não por invasão de competência, mas por ferir a relação de inerência ínsita ao texto constitucional. (SCHOUERI, 1998, p. 100).

1.2.2. Funções da Base de Cálculo

A base de cálculo, como se pode deduzir das considerações precedentes, tem dupla função: (a) quantificar a prestação do sujeito passivo, devida desde o momento em que nasce o tributo, com a ocorrência do fato gerador; e (b) afirmar a natureza jurídica do tributo. Daí decorre a necessidade de correlação lógica entre a

base de cálculo e a hipótese de incidência do tributo. O legislador, não raro, cria o tributo com hipótese de incidência adequada, mas acaba elegendo, para ele, uma base de cálculo inadequada, isto é, que não se presta a medir o fato tributável. Outras vezes, “delega” ao Poder Executivo, a tarefa de fixar esta mesma base de cálculo. Nestes casos: (a) o tributo seria inconstitucional; e (b) o contribuinte terá todo o direito de não o recolher. (BOTTALLO, 2009).

Outras vezes, é o aplicador da lei tributária que, interpretando-a inadequadamente, compromete a base de cálculo do tributo. As consequências daí decorrentes são igualmente danosas, o que propicia, ao contribuinte, o pleno direito de insurgir-se contra tal arbitrariedade. Em suma a manipulação indevida da base de cálculo do tributo fatalmente altera sua regra - matriz constitucional, gerando insegurança, incerteza e, quase sempre, injustiça fiscal.

1.2.3. A Base de Cálculo do IPI

A constituição Federal não indicou qual a base de cálculo do IPI. Isto não significa, entretanto, que o legislador pode dispor como quiser sobre o tema, de forma que, como salienta Aires Barreto,

O arsenal de opções de que dispõe o legislador ordinário para a escolha da base de cálculo, conquanto vasto não é ilimitado. Cumpre-lhe erigir critério mensurável consentâneo com o arquétipo desenhado pela Excelsa Lei. Esta adequação é dela mesma extraível, antes e independentemente da existência de norma legal criadora do tributo. As várias possibilidades de que dispõe o legislador ordinário já se contém na Constituição. (BARRETO, 1998, pp. 52/60-61).

O IPI incide sobre “operações jurídicas com produtos industrializados”, sendo assim, sua base de cálculo deve mensurar tal evento. Pode-se dizer que a Constituição, embora de modo implícito, indica a base de cálculo possível do IPI, como sendo uma medida da operação jurídica com produto industrializado. Por isso, sua base de cálculo terá de corresponder, em regra, ao valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria, como, aliás, adequadamente determina o inciso II, a, do art. 47 do CTN, que no caso, cumpre a contento sua missão de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária (art.146, III, a, da Constituição Federal).

A alínea *b* do mesmo inciso II prevê a possibilidade da base de cálculo do IPI ser estimada, de sorte a corresponder “ao preço corrente da mercadoria ou sua similar no mercado atacadista da praça do remetente”. Trata-se, entretanto, de hipótese subsidiária e excepcional somente possível de ser invocada na falta do valor da operação com produto industrializado.

Em resumo, a base de cálculo possível do IPI é o valor da operação com produto industrializado e, subsidiariamente, ou seja, na falta de tal valor, é o preço corrente da mercadoria na praça do remetente. Tais são os limites que a Constituição e o CTN impõem ao legislador ordinário, impedindo-o de agregar a tal base elementos estranhos e, por isso, conducentes à descaracterização do tributo. Louve-se, portanto, a firme posição do STJ, repelindo, sistematicamente, a pretensão de fazer incidir o IPI sobre valor que não mede a operação realizada, como frete, bonificações e descontos incondicionais.

1.3 CONTRIBUINTES

1.3.1. Importador

Importador é aquele que promove o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira, em razão de sua titularidade. O importador não poderia ser considerado contribuinte do IPI uma vez que não pratica operações de industrialização. Não realiza transformação, montagem, beneficiamento, acondicionamento, reacondicionamento, renovação ou recondicionamento de materiais ou produtos. Embora possa ser revelada sua capacidade econômica (aquisição de produto estrangeiro), trata-se de mero adquirente uma vez que os fatos industriais foram praticados no exterior. O STF decidiu que não incide o IPI na importação de veículo para uso próprio de pessoa física não comerciante e nem empresário, mediante a aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade. (MELO, 2009).

No mesmo sentido, o STJ mostra que é caso de não-incidência pelo de que se trata de operação de natureza mercantil ou assemelhada; e que o princípio da não-cumulatividade restaria violado, *in casu*, em face da impossibilidade de compensação posterior, porquanto o particular não é contribuinte da exação, de conformidade com precedentes do STF e do STJ: RE-AgRg 255.682-RS (rel. Min.

Carlos Veloso, *DJ* 10.2.2006); RE-AgRg 412.045-PE (rel. Min. Carlos Britto, *DJ* 17.11.2006); REsp 937.629-SP (rel. Min. José Delgado, 1ª Turma, j. 18.9.2007, *DJ* 4.10.2007). (MELO, 2009).

1.3.2. Industrial

Industrial é a pessoa que efetua industrialização e promove a respectiva operação pertinente à saída de produto de seu estabelecimento. Também qualificado como fabricante (art.158, II, c/c art. 8º Do RIPI/2002), é a pessoa que executa quaisquer das operações de industrialização, utilizando matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem, e executa quaisquer das operações de industrialização. (MELO, 2009).

1.3.3. Estabelecimento Equiparado a Industrial

O estabelecimento equiparado a industrial é a unidade empresarial que promove a saída de produtos elaborados por terceiros, em peculiares situações previstas no Regulamento do IPI. O RIPI/2002 (art. 9º) equipara a estabelecimento industrial:

I – os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos;

II – os estabelecimentos, ainda que varejistas, que receberem, para comercialização, diretamente da repartição que os liberou, produtos importados por outro estabelecimento ou firma;

III – as filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento do mesmo contribuinte, salvo se aqueles operarem exclusivamente na venda a varejo e não estiverem enquadrados na hipótese do inciso II;

IV – os estabelecimentos comerciais de produtos cuja industrialização haja sido realizada por outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, mediante a remessa, por eles efetuada, de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes matrizes ou modelos;

V – os estabelecimentos comerciais de produtos do Capítulo 22 da TIPI (Tabela de Incidência do IPI), cuja industrialização tenha sido encomendada a estabelecimento industrial, sob marca ou nome de fantasia

de propriedade do encomendante, de terceiro ou do próprio executor da encomenda;

VI – os estabelecimentos comerciais atacadistas dos produtos classificados nas posições 71.01 a 71.16 da TIPI;

VII – os estabelecimentos atacadistas e cooperativas de produtores que derem saída a bebidas alcoólicas e demais produtos, de produção nacional, classificados nas posições 22.04, 22.05, 22.06, a 22.08 da TIPI e acondicionados em recipientes de capacidade superior ao limite máximo permitido para venda a varejo com destino aos seguintes estabelecimentos:

a) Industriais que utilizarem os produtos mencionados como insumo na fabricação de bebidas;

b) Atacadistas e cooperativas de produtores;

c) Engarrafadores dos mesmos produtos.

VIII – os estabelecimentos comerciais atacadistas que adquirirem de estabelecimentos importadores produtos de procedência estrangeira, classificados nas posições 33.03 a 33.07 da TIPI;

IX – os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora, observado o disposto no par. 2. ; e

X – os estabelecimentos atacadistas dos produtos da posição 87.03 da TIPI.

O RIPI/2002 preceitua em seu art. 10, que são equiparados a estabelecimento industrial os estabelecimentos atacadistas que adquirirem os produtos relacionados no Anexo III da Lei 7.798, de 10.7.1989, de estabelecimentos industriais ou dos estabelecimentos equiparados a industriais de que tratam os incisos I a V do art. 9º. Esta regra aplica-se às hipóteses em que o adquirente e o remetente dos produtos sejam empresas controladoras ou controladas ou coligadas, interligadas ou interdependentes (parágrafo 1º).

Esta equiparação aplica-se à agência de veículos que encomendar a outro estabelecimento, da mesma firma ou de terceiros, a colocação de um terceiro eixo no caminhão ou no chassi, mediante a remessa, ao executor da encomenda, do produto a ser beneficiado ou outras partes ou peças empregadas no processo de industrialização (Parecer Normativo – PN 102/71). A revenda de aparas e sobras de matéria-prima plástica adquirida por estabelecimento industrial para emprego no

processo produtivo configura a hipótese do disposto no parágrafo 4º do art. 9º do RIPI.

Equiparam-se a estabelecimento industrial por opção (art.11) “os estabelecimentos comerciais que derem a saída a bens de produção, para estabelecimentos industriais ou revendedores; e as cooperativas constituídas nos termos da Lei 5.764, de 16.12.1971, que se dedicarem à venda em comum de bens de produção, recebidos de seus associados para comercialização”.

A opção pela equiparação implica a tributação de todos os bens de produção saídos do estabelecimento equiparado, não sendo permitido o lançamento do imposto sobre determinados produtos e seu não destaque sobre outros, desde que destinados a revendedores ou industriais (PN 98/75, e ADN CST 16, de 13.6.1975). A opção é possível, mesmo que os bens sejam adquiridos de outros comerciantes. E se a empresa tem mais de um estabelecimento, a opção não precisa ser adotada por todos, tendo em vista a autonomia dos mesmos em face das normas do IPI (PN 534/70).

A desistência da equiparação a estabelecimento industrial já se opera desde o momento em que a interessada formaliza a solicitação junto ao órgão fazendário (Decisão 165/2000 da 7ª Região Fiscal – RF).

É injurídica a figura de estabelecimento equiparado a industrial, porque a real capacidade econômica é intrínseca ao fabricante do produto, em face de sua natural estrutura empresarial, tecnologia, e pessoal habilitado. São inaceitáveis os mecanismos engendrados pelo legislador com a finalidade de obter a liquidação do tributo por pessoas estranhas à realização da industrialização, em razão do que o elenco dos contribuintes não pode ser ampliado de modo a permitir a exigência tributária fora dos parâmetros constitucionais. Somente poderia ser equiparada a industrial a pessoa que realiza industrialização. Quem realiza venda de bens (de produção, de consumo), ou revenda de bens, reveste a natureza jurídica distinta de industrial. Não pode o legislador ordinário modificar a natureza do tributo, qualificando o comerciante como industrial. (MELO, 2009).

A CF mostra, especificamente, as situações de equiparação a contribuinte em seus art. 149, parágrafo 3º e 195, I a IV, razão pela qual não pode o legislador infraconstitucional (Regulamento do IPI), por simples discricionariedade, ampliar o rol de devedores tributários, nominando-os de equiparados a industrial. Estaria se tratando de “ficção”, totalmente incompatível com o princípio da tipicidade fechada, e

da segurança jurídica, comprometendo o patrimônio de terceiros (comerciantes) que não praticam fatos geradores de IPI (industrialização).

Excelente doutrina observa que:

A figura do contribuinte chamado 'estabelecimento equiparado a industrial', seja por expressa determinação das normas vigentes, seja por opção da empresa, trata-se de nítida ficção legal, já que os 'atos' ou 'negócios jurídicos' realizados por essas empresas, jamais terão como objeto a 'saída' de um produto decorrente de uma operação (processo) de industrialização. (TOLEDO, 2006, p. 117 e 118).

2 A SELETIVIDADE NO IPI

O capítulo a seguir tratará da seletividade no IPI. Primeiramente serão enfocadas as noções de seletividade, sintetizando o entendimento dos elementos fundamentais da seletividade. Após, serão explicados mais especificamente os aspectos relacionados a seletividade que serão: o mínimo existencial, a essencialidade, a igualdade, a capacidade contributiva e a extrafiscalidade.

2.1. NOÇÕES DE SELETIVIDADE

A Constituição Federal estabelece que o IPI “será seletivo em função da essencialidade do produto” (art. 153, parágrafo 3º, I). O princípio tem como fim suavizar a injustiça do imposto, determinando o impacto tributário, que deve ser suportado pelas classes mais favorecidas, e onerando o que é consumido por padrões sociais mais altos.

A seletividade significa discriminação ou sistema de alíquotas diferenciadas por espécies de mercadorias, como adequação do produto à vida do maior número de habitantes do país. Os produtos essenciais à existência civilizada desses habitantes devem ser tributados de forma menos intensa, enquanto as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo. (BALEEIRO, 1984).

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

Referindo-se à essencialidade, é o contexto da Constituição que deve fornecer os fundamentos básicos para dimensionar o IPI, não se tratando de mera recomendação, tendo de ser rigorosamente obedecido pelo legislador ordinário. A essencialidade vem da devida compreensão dos valores da Constituição, como é o caso do salário-mínimo, que leva em consideração a moradia, alimentação, educação, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência.

Dessa forma, José Roberto Vieira diz:

O Princípio da Seletividade realiza-se pelo estabelecimento das alíquotas na razão inversa da necessidade dos produtos. Quanto mais imprescindíveis os produtos para satisfazer as necessidades básicas da população, e, portanto, quanto mais essenciais, tanto menores deverão ser suas alíquotas do IPI, assegurando-lhes um tratamento brando e suave; e quanto menos indispensáveis os produtos, raiando pela esfera da superfluidade, e, portanto, quanto menos essenciais tanto maiores deverão ser suas alíquotas do IPI. (VIEIRA, 1993, p.127).

Entendo que a escala de valoração da essencialidade dos bens resulta sempre do trabalho discricionário, também se assevera o seguinte por Ricardo Lobo Torres:

Não há indicações, no direito positivo, de critérios específicos para graduar a necessidade social dos produtos industrializados. Sendo o subprincípio da seletividade em função da essencialidade vinculado ao princípio maior da *capacidade contributiva*, que, por seu turno, se subordina à ideia de *justiça distributiva*, segue-se que a sua concretização na norma jurídica se faz mediante os critérios jurídicos e éticos do legislador, que lhe abrem a possibilidade de valorar os dados políticos e econômicos da conjuntura social. Em suma, não existe nenhuma 'regra de ouro', clara e unívoca, aplicável à justiça tributária em matéria de impostos sobre o consumo. (TORRES, RDDT 18/98).

Além disso, Ricardo Lobo Torres esclarece:

7. Seletividade em função da essencialidade é o único critério para a incidência do IPI e significa que o tributo recai sobre os bens em razão inversa de sua necessidade para o consumo popular e na razão direta de sua superfluidade. A essencialidade admite graduação, de modo que a alíquota ou não existirá, quando o produto se tornar absolutamente essencial para atender às necessidades primárias, ou será fixada em escala ascendente na proporção em que menor for a sua utilidade social.

8. Com efeito, quando se tratar de bens necessários à sobrevivência biológica e social do cidadão em condições mínimas de dignidade humana a tributação não encontra justificativa racional. Parece-nos, como já

dissemos alhures, que, não obstante seja omissa a CF, é caso de imunidade tributária, a garantir o mínimo existencial, posto que é um predicado dos direitos da liberdade e tem fundamento pré-constitucional. (TORRES, *RDDT* nº18, p. 94).

As regras da TIPI ao estabelecerem alíquotas diferenciadas do IPI para os produtos fabricados com matéria plástica em relação aos bens produzidos com madeira ou outros tipos de materiais são inconstitucionais, mesmo se fundamentadas no maior impacto ambiental causado pelos primeiros em relação aos segundos, por contrariarem o princípio da seletividade no artigo 153, 3º, inciso I da Constituição Federal de 1988, assim redigido: “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: ... IV- produtos industrializados. ... 3º O imposto previsto no inciso IV: I – será seletivo, em função da essencialidade do produto;”.

A seletividade representa a classificação dos produtos industrializados em razão de um critério de discriminação, como pondera o ilustre Hugo de Brito Machado:

Seletivo é o mesmo que selecionador, aquilo que seleciona. Imposto seletivo é aquele que seleciona, ou discrimina, onerando diferentemente os objetos sobre os quais incide. Dizer que um imposto é seletivo é apenas dizer que ele incide de forma diferente sobre os objetos tributados. A razão dessa incidência diferenciada é o que denominamos critérios da seletividade. (MACHADO, 2001, p.111).

A inconstitucionalidade é decorrente da não observância do critério de seleção admitido constitucionalmente para o tributo federal, pois nos termos estabelecidos pelo princípio da seletividade, apenas poder-se-á ser admitida quando o motivo de discriminação entre produtos for a diferença de essencialidade quer para fins extrafiscais, que regem preponderantemente os objetivos tributários relacionados ao imposto, quer para objetivos fiscais quando o Governo federal implementa uma política com fins arrecadatários. (CARRAZA & BOTTALO, 1999).

O conceito do que seja essencialidade pode ser determinado mediante análise do contexto ao qual foi inserido, da sua origem e do seu sentido léxico, significando a utilidade do consumo do produto industrializado para a sociedade, a exprimir a necessidade de ser adquirido em face da finalidade que lhe for inerente,

como ratifica Ricardo Lobo Torres ao asseverar: “Só a finalidade da utilização conduz à essencialidade”. (TORRES, *RDDT*, 18: 100).

A finalidade principal da utilização do produto é que leva o consumidor a adquiri-lo no mercado de consumo, não sendo razoável admitir para fins fiscais que motivos alheios a este aspecto possam ser a causa para que uma pessoa compre determinados bens. Em relação a esta assertiva, defende Ruy Barbosa Nogueira:

O que significa este princípio, dentro do IPI? Significa: em primeiro lugar, que o legislador não deve incluir no rol da tributação dos produtos industrializados de primeira necessidade e consumo mais popular ou conveniente à população. (...) Assim, tendo em vista a natureza principal do produto e a sua principal finalidade, o legislador deve excluí-lo do imposto ou, incluindo-o, dosar a tributação de conformidade com a sua natureza e finalidade”. (NOGUEIRA, *RT* 651: 7).

Henry Tilbery também entende que a necessidade do consumo é o elemento a ser considerado para se apurar o critério de regência da seletividade no IPI, ao esclarecer:

Ao invés disso, porém a Emenda n. 18.65 introduziu no seu art. 11 parágrafo único, o princípio da seletividade em função da essencialidade, princípio esse que considero mais amplo, pois dá cobertura tanto à isenção de produtos indispensáveis quanto à diferenciação das alíquotas de acordo com o grau de necessidade (...) 12.6 – O conceito de “essencialidade” não deve ser interpretado estritamente para cobrir apenas as necessidades biológicas (alimentação, vestuário, moradia e tratamento médico), mas deve abranger também aquelas necessidades que sejam pressupostos de um padrão de vida mínimo decente, de acordo com o conceito vigente da maioria. (TILBERY, 1974, p.340).

Dentro desses parâmetros, para ser realizada a seletividade a que se refere o texto constitucional, os produtos deverão ser classificados em função de sua essencialidade, tendo a doutrina, instituído graus de essencialidade na escala da utilidade e indispensabilidade de consumo do bem, como se deduz da lição do juriconsulto Paulo de Barros Carvalho:

...impondo que as alíquotas do imposto sejam estipuladas seletivamente, em função do grau de essencialidade dos produtos serviu-se, para tanto, da divisão dos produtos em três categorias: a) necessários à subsistência (alíquotas); b) úteis, mas não necessários (alíquotas moderadas) e c) os produtos de luxo (alíquotas significativas). (CARVALHO, *RDP* 11/75).

A doutrina do nosso país há muito tempo usa a classificação dos produtos sujeitos a impostos de consumo nas categorias que demonstram graus de essencialidade apurados na utilidade, como se depreende da análise das obras de Amaro Cavalcanti (1896) e João Pedro da Veiga Filho (1906) do fim do século XIX e início do século XX. Para um produto sofrer tratamento fiscal diferenciado ao dado a bem equivalente em função do material de sua fabricação, a utilidade de seu consumo deverá ser inferior ao segundo, visto que somente nesta situação poderá ser admitida a validade da discriminação. Não há motivos, no entanto, para se considerar que caixas, artigos de escritório e tampas de vasos sanitários fabricadas com material plástico, entre outros produtos, sejam menos essenciais do que os mesmos bens produzidos com madeira ou outro tipo de material.

Qualquer desses produtos, conserva a mesma utilidade para o consumo que lhe são inerentes, idênticas finalidades, independentemente do material de fabricação, cada qual dentro do seu respectivo grau de essencialidade, a impedir a aplicação de alíquota diferenciada à utilizada para produto equivalente simplesmente em razão do material de fabricação. Por exemplo, uma caixa não perde a utilidade de acondicionar por ser fabricada com material plástico e muito menos ganha mais utilidade por ser produzida com outro material.

Obviamente, existiria diferença de essencialidade se o material plástico tivesse o mesmo valor do ouro, pois os produtos com ele produzidos estariam sendo adquiridos não para as finalidades próprias ao seu uso comum, mas para outros objetivos relacionados a investimento em material precioso, ao qual não depende da forma em que esteja moldada a peça, seja em lingotes, seja em forma de caixa.

Da utilização do critério de seleção pelo material de fabricação diverso do estabelecido pelo princípio da seletividade resulta, assim, a inconstitucionalidade das regras da TIPI, ao estipularem alíquotas diferenciadas para produtos fabricados com plástico às aplicadas para os mesmos bens produzidos com outros materiais.

O Poder Judiciário já declarou a inconstitucionalidade de legislação que discriminara o mesmo produto utilizando critério diverso ao da essencialidade do produto, como se depreende dos trechos da Ementa da Apelação em Mandado de Segurança nº 96.03.088804-4 julgada pela 6ª Turma do Egrégio Tribunal regional Federal da Terceira Região:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI NAS OPERAÇÕES DE INDUSTRIALIZAÇÃO DO AÇÚCAR. LEI 8.393..91. DECRETO N 420/92. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

- Infringência ao art. 153, parágrafo 3º, I, da Constituição Federal que, por constituir autêntica limitação ao poder de tributar, incide diretamente sobre a legalidade tributária da União, impedindo que, quer para fins fiscais, quer para fins extrafiscais, o IPI seja modulado de acordo com o critério outro que não a essencialidade do produto. (Tribunal Regional Federal da Terceira Região. 6ª Turma. Apelação em Mandado de Segurança nº 96.03.088804-4. Relatora Des. Fed. Diva Malerbi. J. 07.04.97.). (GONÇALVES, 2003).

A Juíza Federal da 20ª Vara de São Paulo, Dra. Giselle de Amaro e França, ao apreciar pedido de antecipação de tutela formulado por contribuinte, também demonstrou ser a utilidade do produto o parâmetro a ser considerado para a definição do grau de essencialidade, ao suspender a exigibilidade do IPI cobrando a alíquota de 10% na importação de aeronave arrendada, por prever a TIPI indevida discriminação ao estipular alíquota zero caso o bem tivesse sido comprado pelo importador, nos seguintes termos:

A interpretação literal do Decreto nº 3.777.2001 (Tabela de Incidência do IPI), com as alterações dadas pelo Decreto nº 3.975.2001, leva a crer que apenas a compra das aeronaves, por concessionárias de linha regular de transporte aéreo, está isenta do IPI, incidindo a exação nos demais casos, como no aluguel.

Ao meu ver, tal interpretação não se coaduna com os princípios constitucionais da isonomia e da seletividade do IPI.

De um lado, determinou o legislador constituinte, de forma expressa, que o IPI será seletivo, em função da essencialidade do produto.

Assim, se o legislador constitucional, no uso das atribuições que lhe foram conferidas, entendeu por bem classificar as aeronaves como produto

essencial, isentando-as do IPI, a diretriz é válida quer para as aeronaves que ingressem no País mediante compra, quer mediante aluguel, tendo em vista que o bem importado é o mesmo.

Não se pode dizer que a aeronave alugada é menos essencial que a aeronave comprada, pois ambas são utilizadas na mesma atividade. (Processo nº 2002.61.00.000811-2. 20ª Vara Federal de São Paulo. Juíza Giselle de Amaro e França. d. 15.01.2002). (GONÇALVES, 2003).

Além disso, deve ser ressaltado que não é aplicável ao IPI o entendimento do Colendo Supremo Tribunal Federal, que ao analisar a questão das alíquotas diferenciadas do IPVA para veículos movidos à gasolina e a álcool decidiu pela inexistência de inconstitucionalidade por não ocorrer ofensa ao princípio da isonomia. De forma diversa ao IPVA, o imposto federal está sujeito ao princípio da seletividade em função da essencialidade do produto, o qual sujeita o legislador a observar o grau de utilidade do consumo do bem pela sociedade, sua finalidade, para que possa realizar a discriminação fiscal entre os produtos industrializados cujas operações levam à incidência do IPI.

Na tributação extrafiscal preponderantemente realizada no IPI, a política do Governo federal não poderá ser implementada de forma ilimitada, pois terá de respeitar o critério da essencialidade como motivo de seleção e ainda as demais regras constitucionais e legais aplicáveis, em relação a isso, destaca Ricardo lobo Torres:

O legislador tem ampla possibilidade de procurar a norma justa para fazer atuar o princípio da seletividade segundo a essencialidade. Mas encontra limitações nos direitos fundamentais e no próprio princípio de capacidade contributiva (o jurista se refere a este princípio como parâmetro da seletividade) que governa a incidência tributária sintetizados na igualdade fiscal. (TORRES, *RDDT* 18:98)

A extrafiscalidade passível de ser implementada para o IPI não abriga a possibilidade de serem realizadas discriminações ao gosto dos governantes, por estar limitada ao critério da essencialidade, entre outras regras a serem observadas, ao qual impõe uma barreira intransponível, pois a extrafiscalidade se manifesta no IPI através do princípio da seletividade. (BOTTALO, 2009).

Assim, está estabelecido que o IPI será seletivo em função da essencialidade do produto, sem ter sido realizada limitação de se aplicar o critério de seleção apenas quando o imposto for exigido com finalidades fiscais, possuindo eficácia na tributação fiscal quanto extrafiscal, por ser a forma pela qual os produtos poderão ser selecionados na sistemática constitucional atual. (GONÇALVES, 2003).

A opção do constituinte brasileiro de enfeixar na Constituição Federal princípios garantidores de direitos aos contribuintes que conformam o exercício da competência tributária acompanhada do delineamento das regras matrizes dos tributos conferiu à dogmática jurídica, que se debruça sobre esse específico sistema de direito positivo, um campo diferenciado de especulações. Qualquer tema de direito tributário jamais será adequadamente compreendido se, previamente ao seu enfrentamento, não forem fincadas as balizas constitucionais que conduzem às perspectivas da abordagem e exibam as opções teóricas do jurista. O tema da seletividade frequentemente é estudado com certa pressa e tem se mostrado como um dos assuntos que ainda estão a aguardar o momento em que fatos econômicos prejudiciais a fortes interesses surjam, para que o debate se acenda e adquira a importância e a dignidade que sempre deveria ter suscitado. (EMERENCIANO, 2008)

Durante as especulações que outras ciências também produzem sobre a temática da tributação, o trabalho do jurista é o de descrever e explicar a trama normativa do Direito Positivo e da conduta juridicamente normada, em um corte lógico do objeto material que estuda. (BORGES, 1984).

Esta atividade dá-se exclusivamente como operação lógica, já que a característica do Direito Positivo é sua indecomponibilidade, pois não pode existir regra jurídica independente da totalidade do sistema jurídico. (BECKER, 1998).

O exercício tem o objetivo exclusivo de ampliar o alcance de entendimento pelo afastamento das proposições que não façam parte do sistema que se está analisando. Dessa forma, ocorre uma concentração específica na esfera do objeto do estudo para melhor compreendê-lo.

É própria da Constituição Federal a adoção de mecanismos extrafiscais, consistentes na utilização de instrumentos tributários com objetivos não arrecadatários, mas, sim, reguladores do comportamento dos agentes econômicos. A extrafiscalidade manifesta-se no IPI através do princípio da seletividade, que enseja a utilização deste imposto como instrumento de ordenação político-social,

tanto favorecendo a realização de operações havidas por necessárias, úteis ou convenientes à sociedade, como dificultando a prática de outras, que não se mostrem capazes de ir ao encontro do interesse coletivo. (BOTTALLO, 2009).

A seletividade do IPI está normalmente associada à ideia de atendimento a necessidades individuais, como alimentação, vestuário, medicamentos e habitação etc. Sem embargo, entretanto, destes propósitos, o princípio tem extensão mais ampla, sendo de destacar-se sua importância como instrumento de tutela do “direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado” a que alude o art. 225 da CF. A efetiva realização do princípio da seletividade, no IPI, pode ser buscada mediante quaisquer técnicas que redundem na modificação quantitativa da carga tributária, como o sistema de alíquotas diferenciadas, a outorga de incentivos fiscais e a manipulação da base de cálculo. Dentre as formas de manipulação da base de cálculo do IPI, destaca-se a figura da alíquota zero que, em verdade, não passa de modalidade de isenção, concedida, como o próprio nome diz, pela redução da alíquota do tributo a zero, do que resulta a impossibilidade de surgimento de obrigação tributária. (BOTTALLO, 2009).

Embora não se negue ao legislador ordinário a faculdade de atuar dentro de uma certa liberdade na manipulação da seletividade em função da essencialidade do produto, o conteúdo mínimo desta expressão sempre possibilitará que se verifique, em concreto, se o princípio se faz presente, nos casos em que a Constituição Federal determina sua observância. Na medida em que o princípio da seletividade expressa regra de proteção do contribuinte, o Judiciário tem plena competência e legitimidade para aferir, e, quando for o caso, determinar a sua observância pelo legislador ordinário, o que faz por meio de um processo de comparação de produtos, pois é dele que resulta, em cada caso concreto, a caracterização da essencialidade. (BOTTALLO, 2009).

Os componentes específicos dos produtos industrializados favorecidos pelo princípio da seletividade devem receber o mesmo tratamento a estes dispensados, dada a existência de imprescindível interligação entre as partes (os acessórios, os componentes) e o todo (o principal, o produto final). E, por fim, estando, o princípio da seletividade, voltado pra a tutela dos interesses dos consumidores finais, e não dos produtores industriais, não se justifica, sob o ponto de vista constitucional, sua utilização como meio de prevenir desequilíbrios de concorrência. (BOTTALLO, 2009).

2.2. ASPECTOS RELACIONADOS À SELETIVIDADE

2.2.1. Mínimo Existencial

A seletividade das alíquotas em razão da essencialidade dos produtos é consectário lógico no IPI, do princípio da capacidade contributiva e isonomia e dos postulados de proporcionalidade e razoabilidade previstos expressa e implicitamente na Constituição Federal. A imperativa utilização do critério da essencialidade do produto para fins de instituição da alíquota visa preservar o mínimo existencial, em um tributo que em razão de suas características (real e indireto), pouca importância possui a capacidade econômica global daquele que realiza o fato imponible. O que interessa para fins de tributação proporcional são a qualidade, a destinação e a utilização do produto gravado. (FERNÁNDES, 2008).

É devido a essa razão que a tributação progressiva de produtos de acordo com seu grau de necessidade vital busca concretizar na esfera tributária o princípio da dignidade da pessoa humana em toda sua real dimensão. Fica preservado, com a não-tributação ou tributação abrandada dos produtos cujo consumo implicam a manutenção do mínimo vital, o patrimônio jurídico básico, tudo isso com o objetivo de que qualquer cidadão possa gozar dos atributos mínimos inerentes ao bem-estar social. Pode-se dizer que o conceito de essencialidade vincula-se a um padrão mínimo de vida não devendo ninguém ficar abaixo de tal padrão, o qual, obviamente, varia conforme época e lugar. (TILBERY, 1990).

Sobre esse aspecto, observa Humberto Ávila:

A preservação do direito à vida e à dignidade e da garantia dos direitos fundamentais de liberdade alicerçam não apenas uma pretensão de defesa contra restrições injustificadas do Estado nesses bens jurídicos, mas exigem do Estado medidas efetivas para a proteção desses bens. O aspecto tributário dessa tarefa é a proibição de tributar o mínimo existencial do sujeito passivo. (ÁVILA, 2004, p. 319).

A intervenção estatal na esfera privada legitimada pela atividade tributária não pode mais ser vista de forma desvinculada dos demais fatores ligados à realidade social, em especial o respeito dos direitos fundamentais dos indivíduos submetidos, por força da lei e da Constituição, ao poder estatal de tributar. A observância pelo Estado da moralidade administrativa, do não-confisco, da

isonomia, da capacidade contributiva, da legalidade e dos postulados da razoabilidade e proporcionalidade, são expressões de bem-estar da sociedade e do respeito pelo Estado às normas as quais se submete no exercício desse poder. (FERNÁNDEZ, 2008).

Dessa forma, o respeito do legislador, do Poder Executivo em sua função regulamentar e do administrador tributário na aplicação da lei ao caso concreto, à seletividade das alíquotas em razão da essencialidade do produto, cumpre importante função de respeito à dignidade da pessoa humana mediante a preservação do mínimo existencial.

A tributação moderna não visa apenas a munir o Estado de recursos financeiros. Pode e deve ser utilizada como meio de distribuição de riquezas e planejamento econômico e social, de modo que a tributação seletiva da produção e do consumo seja método de transformação e revolução social. Isso porque não há como deixar de admitir que a tributação sobre bens de consumo, se não observada toda a rigidez imposta pela tributação seletiva progressiva, invariavelmente redundará em tributação regressiva, isto é, a carga tributária será tão mais elevada quanto menor for a capacidade econômica global daquele que arca com a real repercussão financeira do tributo. (SOUSA, 1950)

Devido a isso, a tributação do consumo deve respeitar a progressividade seletiva em prol da preservação do mínimo vital, já que a capacidade contributiva só se expressa se ultrapassado o atendimento aos padrões mínimos de vida digna. O problema consiste na impossibilidade de identificar *prima facie* quais são os produtos relacionados ao mínimo indispensável ou ao atendimento de necessidades básicas dos indivíduos. Esta constatação dependerá das condições reais e factuais de convívio em sociedade e dos avanços tecnológicos criados em vistas à satisfação das necessidades básicas. A ausência de identificação precisa do que são gêneros de primeira necessidade, no entanto, não significa outorgar mandato pleno de poderes, para que, no caso do IPI, possa o Poder Executivo, em aparente discricionariedade, escolher entre os bens de consumo quais são e quais não são indispensáveis ao mínimo vital. Não sabendo se é certo que a essencialidade como conceito carece de significação unívoca, a zona de certeza delimitada pelas disposições constitucionais contidas, principalmente no artigo 6º, da CF de 1988, que indicam como essenciais o lazer, vestuário, educação, moradia e alimentação, constituem norte seguro a ser seguido. (FERNÁNDEZ, 2008).

Juntamente a isso, mesmo nesses setores indicados pela Constituição como essenciais, há todo tipo de produtos e bens de consumo, do mais simples ao mais sofisticado, o que não autoriza o Poder Executivo muito menos o administrador tributário a adotar o critério da seletividade progressiva apenas mediante a identificação da utilidade do produto. Além disso, é necessário identificar o consumidor potencial desses produtos, para aí então, utilizando-se das ficções e presunções próprias do Direito, aplicar a sistemática de tributação progressiva seletiva, de modo a isentar aqueles desprovidos de capacidade contributiva, respeitando o mínimo indispensável e tributar proporcionalmente aqueles produtos que por sua natureza sejam em regra consumidos por compradores que possuem maior poder aquisitivo. (FERNÁNDEZ, 2008).

Somente é possível isso em produtos prontos e acabados ou em alguns tipos de insumo, matéria-prima ou produtos intermediários, que por sua natureza só possam ser utilizados em setores, ainda que essenciais, mas que pela qualidade do produto sua utilização passe da linha limite do essencial para fins de fruição da imposição fiscal seletiva, por exemplo, beneficiamento de granito ou mármore para a construção civil de casas de luxo ou utilização de seda e couro de animais exóticos para a industrialização de peças de vestuário de alta costura. Entretanto, o insumo, a matéria-prima ou os produtos intermediários apenas permitem a identificação que sua utilização se dará em setores da economia considerados essenciais de acordo com os critérios constitucionais objetivamente postos, sendo impossível identificar, naquela etapa isolada do ciclo de circulação econômica, se os produtos finais que serão postos em comercialização serão consumidos por aqueles que detêm menor capacidade contributiva, ou, então, se afetarão seu mínimo vital. (FERNÁNDEZ, 2008).

Dessa forma, a realização do indivíduo como ser livre exige a atenção a requisitos indispensáveis sem os quais não é possível alcançar a plenitude que lhe é assegurada pela Constituição Federal. Por isso que, no âmbito da esfera patrimonial do indivíduo deve ser garantido um mínimo de condições de existência que permitam seu desenvolvimento. Por outro lado, vale dizer, também que o mínimo existencial deve ser observado tanto na tributação dos impostos diretos como na tributação dos impostos indiretos. Uma forma de proteger o mínimo existencial da tributação dos impostos indiretos ocorre pela aplicação da seletividade, onde os

impostos incidem com alíquotas mais elevadas, na razão inversa da essencialidade do produto. (DANILEVICZ, 2009).

2.2.2. Essencialidade

Quanto ao termo essencial, significa o que constitui o mais básico ou o mais importante de algo, o fundamental, ou ainda, o que é necessário, indispensável. Dessa forma, o primeiro parâmetro da essencialidade é o atendimento às necessidades básicas e indispensáveis do indivíduo. Muito embora haja uma possibilidade de variação destas necessidades, deve-se ter em vista primordialmente o que se requer exista para que um indivíduo não venha a sucumbir, sendo que, por exemplo, em um país desenvolvido ou mais economicamente favorecido, poderá haver um acréscimo de produtos considerados indispensáveis tendo-se em vista uma ampliação do conceito de 'mínimo essencial' que atenda à qualidade de vida dos indivíduos. (CARDOSO, 2003).

Já para o direito econômico que possui por objeto principal o estudo da produção, da distribuição, da circulação e do consumo de bens e serviços, o conceito de necessidade encontra-se vinculado à escassez dos bens no mercado, pois somente será considerado útil o bem que possuir a característica de ser esgotável. Tem-se no direito econômico em conceito de necessidade que, ainda que possua a restrição acima de estar vinculada à escassez, é mais amplo do que o considerado necessário para fins de redução da carga tributária do IPI. Ainda assim, haverá uma aproximação do conceito de necessidade que é entendido para fins de tributação do IPI como sendo o essencial, o mínimo para a sobrevivência, com o conceito mencionado e utilizado no direito econômico conforme a população possua melhor qualidade de vida e distribuição equânime de renda e, uma variação das alíquotas de forma seletiva poderá viabilizar o acesso a determinados produtos antes considerados supérfluos de modo que passem a integrar o conjunto dos produtos mínimos necessários. (CARDOSO, 2003).

Através do princípio da seletividade que se viabiliza a observância da capacidade contributiva nos impostos indiretos. Este princípio determina que o legislador gradue a incidência tributária sobre produtos de acordo com sua essencialidade, de modo que quanto maior a importância social do bem consumido, menor será a carga tributária incidente sobre eles. Dessa forma, a seletividade visa a isentar ou a privilegiar com alíquotas mais baixas os bens e serviços essenciais à

população. De modo que o imposto seletivo é aquele que onera diferentemente os bens sobre o qual incide, escolhendo-se esses bens em razão de sua essencialidade a uma vida digna. O que ocorre através da aplicação da seletividade é uma presunção de existência de riqueza, reveladora de potencial capacidade contributiva do consumidor. De modo que a sua aplicação apresentará distorções quando a parcela mais favorecida da população também adquire produtos de primeira necessidade, com reduzida ou nenhuma tributação, quando, na realidade, teria condições de suportar o ônus tributário. (DANILEVICZ, 2009).

Nos impostos indiretos, a exoneração da carga tributária sobre as necessidades essenciais pode ser satisfeita pela isenção de produtos indispensáveis ou pela graduação da alíquota. É justamente nesse contexto que a essencialidade dos produtos se realiza na tributação. A observância da essencialidade serve para preservação do mínimo existencial e, por conseguinte, atenção ao princípio da dignidade humana, na medida em que estabelece que quanto mais essencial for o produto para a coletividade, menor deverá ser a sua alíquota, bem como quanto menos essencial, maior deverá ser a alíquota aplicável. Além disso, a seletividade em função da essencialidade pode fazer com que determinado produto seja tributado de maneira mais favorável ou menos gravosa fazendo com que seja consumido preponderantemente por uma classe de pessoas menos favorecidas financeiramente. Por isso, a essencialidade não depende da capacidade contributiva do consumidor, uma que esta é objetiva, sendo igual para todos. Então, a essencialidade dos produtos, foi um meio adotado pelo constituinte para a operacionalização da seletividade. (DANILEVICZ, 2009).

Aliado a isso, deve-se dizer que a Constituição Federal não revela quais produtos devem ser considerados essenciais. Porém, a partir de uma interpretação sistemática do texto constitucional, pode-se afirmar ser essencial todo produto que atenda às necessidades indispensáveis, tais como saúde, alimentação, moradia, vestuário, trabalho, cultura, lazer etc. Por outro lado, nota-se que a Constituição Federal quando refere a essencialidade emprega um termo que permite uma variada graduação, sem, porém, delimitá-la. Dessa forma, diante da variedade de produtos, há aqueles que serão considerados mais ou menos essenciais à vida. (DANILEVICZ, 2009).

A essencialidade é intrínseca à seletividade e como dito anteriormente, ao ser aplicada deve sempre considerar a importância dos produtos destinados a suprir

as necessidades essenciais do indivíduo. O IPI é um imposto juridicamente cobrado e pago por uns, porém, é suportado por outros. Isso ocorre por causa do princípio da não-cumulatividade e do princípio econômico da translação dos impostos indiretos sobre o consumo. O imposto é cobrado do agente econômico porque apenas dele, operacionalmente, é possível cobrá-lo e fiscalizá-lo. Dessa forma, o imposto recai sobre o consumo e é pago pelos consumidores de produtos industrializados, sendo que nesse contexto, o princípio da seletividade visa a proteger os mais desfavorecidos financeiramente. (DANILEVICZ, 2009).

A Tabela de Incidência do IPI – TIPI é a escala de seleção da incidência do imposto conforma a essencialidade dos produtos, sendo uma tabela que quantifica valores jurídicos segundo critérios de justiça distributiva. Na TIPI, os produtos estão especificamente distribuídos, e, além dessa especificação dos produtos, encontram-se as alíquotas de imposto a que os produtos estão sujeitos, cujo critério de variação decorre da essencialidade dos produtos. Assim, a essencialidade dos produtos se refere às necessidades do consumidor final, fazendo com que quanto maior for a necessidade menor será a tributação. Então, percebe-se que a seletividade das alíquotas vem do princípio da justiça, na medida, que o IPI acaba por onerar o consumo dos produtos. (DANILEVICZ, 2009).

Em face do que está sendo dito, podem ser mostrados alguns exemplos da seletividade em função da essencialidade. Dessa forma, encontra-se na TIPI, produtos não-tributados (NT), como feijões, batatas, tomates, cebolas. Os pães, que estão sujeitos à alíquota de 0%. O açúcar, que tem alíquota de 5%. As preparações e conservas de peixes, como a sardinha, possuem alíquota de 0%. Já as de salmão, estão sujeitas à alíquota de 5%. As águas minerais e gaseificadas, à alíquota de 15%. Os espumantes, à alíquota de 20%. As aguardentes de vinho ou de bagaço de uvas, à alíquota de 60%. Os cigarros estão sujeitos à alíquota de 330%.

Ao aplicar a essencialidade, parte-se daquilo que é essencial em função das necessidades básicas do indivíduo, como saúde, alimentação, moradia, acrescentando tudo o que decorre do direito de cada um à dignidade humana. Em outras palavras, partindo-se daqueles produtos que compõem o mínimo existencial, os excedentes serão considerados menos essenciais ou supérfluos e, por isso, passíveis de maior tributação. Dessa perspectiva, mostra-se, a relação existente entre a essencialidade e o mínimo existencial, na medida em que os produtos essenciais são aqueles indispensáveis à vida. Portanto, a noção daquilo que é

essencial insere-se na ideia de mínimo existencial e, por conseguinte, no contexto da dignidade humana, na medida em que tal princípio abarca o direito de todos a um padrão de vida que assegure sua saúde, alimentação, trabalho, entre outros direitos. (DANILEVICZ, 2009).

2.2.3. Igualdade

O princípio da isonomia determina que devem ser tratados igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na medida em que se desiguam, devendo esta desigualdade ser apurada mediante a utilização dos critérios de discriminação constitucionalmente admitidos. Nesta mesma acepção, é entendimento do mestre Celso Antônio Bandeira de Mello:

Há ofensa ao preceito constitucional da isonomia quando: ... IV – A norma supõe relação de pertinência lógica existente em abstrato, mas o *discrímen* estabelecido conduz a efeitos contrapostos ou de qualquer modo dissonantes dos interesses prestigiados constitucionalmente. (MELLO, 1999, p. 47).

Então, esse princípio representa um dos pilares do Estado de Direito. Estabelece a Constituição Federal a igualdade de todos perante a lei, sem distinção de qualquer natureza entre brasileiros e estrangeiros residentes no País (art. 5º, *caput*), inclusive entre homens e mulheres no que concerne a direitos e obrigações (art. 5º, I), vedando aos Poderes Públicos criar distinções entre brasileiros ou preferências entre si (art. 19, III). Além disso, os objetivos fundamentais do Estado são a erradicação das desigualdades sociais e regionais, bem como evitar a discriminação de nacionalidade, raça, sexo, cor e idade (art. 3º, da Constituição).

O princípio da igualdade significa um dos fundamentos da tributação, estabelecendo a Constituição ser proibido aos Poderes Públicos, instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direito (art. 150, II).

A lei deve reger com iguais disposições os mesmos ônus e as mesmas vantagens – situações idênticas – e, reciprocamente, distinguir, na repartição de

encargos e benefícios, as situações que sejam entre si distintas. Os conceitos de igualdade e desigualdade são relativos, impõe a confrontação e o contraste entre duas ou várias situações, pelo que onde uma só existe não é possível indagar de tratamento igual ou discriminatório. (MELO, 2009).

Relativamente a um produto industrializado, o legislador federal não pode instituir um IPI mais elevado para um determinado fabricante, em benefício de outro industrial. Também não tem fundamento em estipular IPI mais significativo em razão das nacionalidades dos adquirentes residentes no País. Todavia, tal diferenciação é viável juridicamente, no caso de isenção que objetiva a valorização de fins, como é o caso da desoneração do IPI para os carros de utilização profissional (táxi), mantendo a incidência do tributo para os veículos destinados a particulares. (MELO, 2009).

O princípio da igualdade na tributação acarreta a proibição de arbitrariedade ou excessos, à medida que veda a desigualdade entre indivíduos que se encontrem nas mesmas condições. De modo que é vedado à lei tributária instituir privilégios ou gravames que não sejam uniformes aos contribuintes em igualdade de condições. Tal princípio, ante a lei tributária, além de ser igual para todos que estiverem na mesma situação jurídica, requer que o tributo instituído por lei editada pelo Poder competente não atinja apenas alguns contribuintes, deixando a salvo outros que, comprovadamente, se encontram nas mesmas condições. Um dos modos mais importantes de aferição da igualdade é a capacidade contributiva dos contribuintes, porquanto se todos são iguais perante a lei, todos serão tributados, sendo o critério de igualação ou desigualação os recursos financeiros de cada um. (DANILEVICZ, 2009).

2.2.4. Capacidade Contributiva

Este princípio, que se vincula ao da vedação de confisco, significa um dos fundamentos basilares da tributação, como autêntico corolário do princípio da igualdade, verdadeiro sinônimo da justiça fiscal. Constitui o elemento básico de onde defluem as garantias materiais diretas, de âmbito constitucional, como a generalidade, igualdade e proporcionalidade. Somente deve ocorrer imposição tributária quando se está diante de fatos, operações, situações estados que denotem fundamento econômico, jamais tendo cabimento incidir tributo sobre qualidades pessoais ou intelectuais. Aliado a isso, considerando que a tributação interfere no

patrimônio das pessoas, de forma a subtrair parcelas de seus bens, não há dúvida de que será inconstitucional a imposição de ônus superiores às forças desse patrimônio, uma vez que os direitos individuais compreendem o absoluto respeito à garantia de sobrevivência de quaisquer categorias de contribuintes. (MELO, 2009).

A capacidade contributiva está associada à capacidade econômica do indivíduo em contribuir para a manutenção do Estado e consiste no critério de diferenciação aplicado à igualdade no âmbito do Direito Tributário, haja vista servir de medida para a distribuição dos encargos estatais, igualando ou desigualando os contribuintes a partir das possibilidades econômicas de cada um. O princípio da capacidade contributiva está previsto no parágrafo 1º do artigo 145 da Constituição Federal. Destina-se a informar a discricionariedade do legislador, condicionando-o a adaptar a tributação, de maneira tal que as incidências não sejam excessivas nem resultantes de presunções, resguardando o mínimo existencial e obrigando o sistema de tributação a respeitar a capacidade econômica dos contribuintes. Desse modo, esse princípio, além de servir de instrumento para alcançar recursos de quem pode mais, serve para limitar a discricionariedade do legislador, abreviando imposições exageradas, com fins confiscatórios e onerosos do mínimo existencial. (DANILEVICZ, 2009).

Apesar de que sempre fosse legítimo conceber que o postulado da capacidade contributiva estivesse previsto nos ordenamentos constitucionais, a Constituição Federal de 1988 estatuiu que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos e garantias individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, conforme art. 145, parágrafo 1º.

Com a observância do princípio da capacidade contributiva, o tratamento tributário será justo quando o legislador considerar as disparidades entre os contribuintes, tratando de modo desigual os desiguais, cuja imposição tributária considere a capacidade contributiva de cada um individualmente. Dessa forma, a tributação será justa quando for adequada à capacidade econômica do contribuinte de suportá-la. E é precisamente nesse contexto que o princípio da capacidade contributiva é o modo de operacionalização da justiça fiscal defendida pela Constituição. Através dele é possível realizar a igualdade que somente tem sentido

quando é possível crer que as pessoas com rendas diferentes possam ser tributadas de modo diferente.

A capacidade econômica deveria ser o limite da tributação, um verdadeiro imperativo para os destinatários das normas, como se enquadram o legislador, o administrador fazendário e o judiciário. Todavia, a verdade é que a expressa diretriz constitucional revela imprecisão, vaguidade, e um tanto de antagonismo, pois se de um lado é determinante, por outro, revela situação que já traduz impossibilidade de difícil precisão. Então, convém traçar os lineamentos da capacidade econômica, como sendo a aptidão que determinada pessoa tem para arcar com parcela do custo das atividades públicas, ou o fenômeno revelador da riqueza, o que constitui tarefa difícil, pois o termo, “econômica”, foge aos quadrantes do Direito, além de não possuir a mesma natureza de capacidade contributiva financeira, entendida como a existência de numerário suficiente para arcar com ônus fiscal, e que não guarda nenhuma adequação com a mensuração do tributo. (MELO, 2009).

Dessa forma, necessita-se que haja uma correlação lógica, uma especial proporcionalidade entre a base de cálculo e a materialidade do tributo, sendo certo que a inexistência de dinheiro não eliminaria o dever imputado ao sujeito passivo da obrigação fiscal. O contribuinte não deve arcar com determinado volume tributário simplesmente porque tem dinheiro para tanto, sendo preciso que a exigência fiscal corresponda a um percentual do fato imponível. Então, a circunstância de o contribuinte haver implantado parque industrial, por si só, não pode significar efetiva capacidade contributiva com a imperiosa obrigação de recolher IPI no caso de não haver realizado operações com produtos industrializados. O fato de ter realizado a venda dos referidos produtos, sem haver recebido o pagamento do respectivo preço, e o valor do IPI indicado na nota fiscal, nada tem a ver com a capacidade econômica para fins tributários. (MELO, 2009).

A capacidade econômica, compreendida como a existência de um patrimônio abrangendo bens e direitos de qualquer natureza, é também estranha à justa participação na carga tributária, uma vez que a distribuição equitativa desta, como medida de necessidade e justiça, não pode tomar em conta a riqueza ou a pobreza das pessoas. Essa complexa questão não se circunscreve, propriamente, à obrigação de a pessoa recolher dinheiro aos cofres públicos, em decorrência de ter sido eleito como seu sujeito passivo. Impõe-se solucionar em que medida deva ocorrer essa obrigação, tendo em vista os aspectos vinculativos e o tipo de tributo

que leva a tal graduação. Assim, a capacidade contributiva deveria estar subjacente em qualquer espécie tributária, revelada pelo valor objeto. Tendo em vista que a tributação quantifica-se por uma base de cálculo, salvo os casos excepcionais de tributo fixo, e como esta nada mais é do que o próprio valor da materialidade, sempre será possível medir a intensidade econômica de participação do contribuinte no montante do tributo. (MELO, 2009).

Sendo assim, é difícil aceitar que nos tributos denominados indiretos ou objetivos, como o IPI, a verificação da riqueza não considera o sujeito passivo, mas os negócios envolvendo as operações com produtos industrializados, muito embora se tenha entendido que a Constituição determina que o IPI seja seletivo em função da essencialidade dos produtos, conforme art. 153, parágrafo 3º, I, realizando, de certo modo, o princípio da capacidade contributiva. (MACHADO, 2004).

Na realidade, há certos produtos cujo consumo constitui verdadeira demonstração da capacidade contributiva. Automóveis de luxo, iates, joias, sofisticados aparelhos eletrônicos, evidenciam por seu uso e consumo elevada capacidade contributiva. Por outro lado, situam-se os gêneros de primeira necessidade, como alimentação, vestuário, medicamentos, imprescindíveis para a coletividade, independente do preço fixado. Então, não é fácil penetrar no universo das atividades particulares ou empresariais dos contribuintes, conhecer complexos aspectos societários ou sua intimidade pessoal, com o objetivo de avaliar a adequada carga tributária, conquanto seja possível nos lindes da economia, em um determinado momento histórico do País, aquilatar o limite máximo econômico que possa ser suportável pelos contribuintes. (MELO, 2009).

Diante disso, para a caracterização da capacidade contributiva, não é suficiente dizer que os fatos econômicos expressam capacidade contributiva, pois é necessário que se indiquem quais fatos. Nesta seara, a renda total, o patrimônio, o consumo ou, até mesmo, a combinação destes podem ser fatos reveladores de capacidade contributiva. Assim como os economistas, a doutrina jurídica costuma comparar a capacidade contributiva com a capacidade econômica. A capacidade contributiva teria início quando afastadas todas as despesas necessárias à vida digna do contribuinte, bem como de sua família. Por sua vez, a capacidade econômica consiste no montante total da renda econômica. O modo mais basilar de compreender a capacidade econômica é apreciá-la de maneira subjetiva, atendendo às situações pessoais dos titulares de riquezas, uma vez que nem todos que

manifestam igual capacidade econômica oferecem a mesma capacidade para contribuir com o Estado. (DANILEVICZ, 2009).

Por fim, a capacidade contributiva se manifesta na possibilidade de o indivíduo colaborar para a manutenção do Estado somente a partir do momento em que estiverem supridas as condições mínimas e indispensáveis a uma sobrevivência digna. Em razão disso, o constituinte estabeleceu a seletividade das alíquotas como forma de minimizar as consequências da transferência do ônus tributário e aplicar, ainda que de maneira mínima, o princípio da capacidade contributiva àqueles que acabam pagando o tributo inserido no preço do produto. (DANILEVICZ, 2009).

2.2.5. Extrafiscalidade

Fala-se em extrafiscalidade quando os impostos são empregados como instrumentos de intervenção ou regulação pública e quando a função fiscal propriamente dita, ou puramente fiscal, é sobrepujada pelas funções extrafiscais. A sua técnica é, então, adaptada ao desenvolvimento de determinada política ou diretriz. (BALEEIRO, 1998).

O IPI tem a característica fiscal, a qual tem por fim a arrecadação do imposto aos cofres públicos, possuindo a finalidade de pura arrecadação, bem como admite também a característica extrafiscal, que prestigia certas situações sociais, políticas ou econômicas, as quais possuem tratamento diferenciado na tributação. A extrafiscalidade não tem como objetivo primordial o abastecimento dos cofres públicos, mas sim o direcionamento do contribuinte para o consumo de produtos detentores de alíquotas mais baixas, ou a tentativa de afastá-lo de produtos portadores de alíquotas mais altas. Embora a extrafiscalidade não possua o objetivo de arrecadação, nem sempre esta característica gera a diminuição da arrecadação, como bem demonstra a arrecadação do IPI sobre o consumo de cigarros e bebidas, pois, embora sejam produtos com altas alíquotas para o IPI, não deixam de ser consumidos pela população. (NAGIB, 2008).

Misabel Derzi, atualizando a obra de Baleeiro, bem explica a extrafiscalidade:

Costuma-se denominar de extrafiscal aquele tributo que não almeja, prioritariamente, prover o Estado dos meios financeiros adequados a seu custeio, mas antes visa a ordenar a propriedade de acordo com sua função

social ou a intervir em dados conjunturais (injetando ou absorvendo a moeda em circulação) ou estruturais da economia. Para isso, o ordenamento jurídico, a doutrina e a jurisprudência têm reconhecido ao legislador tributário a faculdade de estimular ou desestimular comportamentos, de acordo com os interesses prevalentes da coletividade, por meio de uma tributação progressiva ou regressiva, ou da concessão de benefícios e incentivos fiscais. (BALEIRO, 1997, P. 576).

No mesmo sentido, Roque Antonio Carraza, de maneira didática, explica a extrafiscalidade por meio de estímulos e desestímulos fiscais:

Os incentivos fiscais estão no campo da extrafiscalidade, que como ensina Geraldo Ataliba, é o emprego dos instrumentos tributários para fins não-fiscais, mas ordinatórios (isto é, para condicionar comportamentos de virtuais contribuintes, e não, propriamente, para abastecer de dinheiro os cofres públicos. Por meio de incentivos fiscais, a pessoa política tributante estimula os contribuintes a fazerem algo que a ordem jurídica considera conveniente, interessante ou oportuno (p. ex., instalar indústrias em região carente do País). Este objetivo é alcançado por intermédio da diminuição ou, até, da supressão da carga tributária. Os incentivos fiscais manifestam-se sob a forma quer de imunidade (v. g., imunidade de ICMS às exportações de produtos industrializados, quer de isenções tributárias (p. ex., isenção de IPI sobre a venda de óculos). [...] Já que aqui estamos, a extrafiscalidade também se manifesta por meio de desestímulos fiscais, que induzem os contribuintes a não assumirem condutas que, embora lícitas, são havidas por impróprias, sob os aspectos político, econômico ou social. Este objetivo é alcançado por meio da exacerbação da carga tributária, respeitado evidentemente, o estatuto do contribuinte [...]. Exemplificando, a fixação de alíquotas altíssimas para o imposto de importação quando incide sobre produtos voluptuários (e. g., perfumes), mais do que aumentar a receita tributária, visa a inibir a aquisição desses produtos e, não raro, proteger a indústria nacional. (CARRAZA, 2002, p. 741).

O alcance da extrafiscalidade é entendido da forma de que diversamente da imposição tradicional (tributação fiscal), que visa exclusivamente à arrecadação de recursos financeiros (fiscais) para prover ao custeio dos serviços públicos, a denominada tributação extrafiscal é aquela orientada para fins outros que não a

captação de dinheiro para o Erário, tais como a redistribuição da renda e da terra, a defesa da economia nacional, a orientação dos investimentos para serviços produtivos ou mais adequados ao interesse público, à promoção do desenvolvimento regional ou setorial etc. Como instrumento de atuação estatal, o ordenamento tributário pode e deve, através da extrafiscalidade, influir no comportamento dos entes econômicos de sorte a incentivar iniciativas positivas, e desestimular aquelas menos afinadas com as políticas públicas de promoção do Bem Comum (políticas públicas legitimadas pela Constituição). (OLIVEIRA, *RDDT*, 131/45).

A extrafiscalidade do IPI pode ser demonstrada pelo próprio texto constitucional ao excepcionar esse imposto do princípio da anterioridade (art. 150, parágrafo 1º), somando-se a este dispositivo o parágrafo 1º do artigo 153, que faculta ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas do IPI. A combinação desses dois dispositivos constitucionais demonstra a possibilidade da extrafiscalidade deste imposto, pois permite ao governo federal o controle da economia interna, a proteção do mercado nacional e o controle da balança comercial. A possibilidade de uma rápida alteração de alíquota – aumentando ou diminuindo – permite um rápido controle da economia interna. (NAGIB, 2008).

Entretanto, como já mencionado anteriormente, além da alteração das alíquotas, a extrafiscalidade poderá ser aplicada por intermédio de outras medidas de caráter tributário. Nesse sentido, tem o mesmo entendimento Flávio Azambuja Berti:

[...] seria possível imaginar a mudança dos valores das bases de cálculo sobre as quais aplicam-se as antes mencionadas alíquotas. Integrando também o aspecto quantitativo da hipótese de incidência do imposto, a base de cálculo juntamente com a alíquota será responsável pela resposta a ser dada pela norma tributária impositiva à pergunta importantíssima: Quanto se deve pagar de imposto? – Evidentemente que, alterando o valor da base de cálculo, será afetado diretamente o valor do tributo devido, o que pode ser utilizado como mecanismo de implementação da política extrafiscal visada pelo governo [...] (BERTI, 2006, p. 74).

Por fim, a extrafiscalidade encontra-se inserida no contexto da seletividade no IPI almejando a regulação de comportamentos. Sendo estes comportamentos enquadrados no contexto da sociedade, no âmbito político e no campo econômico.

CONCLUSÃO

O tema da seletividade no IPI foi apresentado nesse trabalho, de forma, clara e contextualizada. Foram abordados os aspectos gerais do IPI para, a partir disso, inserir o assunto da seletividade e os aspectos relacionados a eles.

Conforme exposto no trabalho, podem ser entendidas as principais características dos fatos geradores, da base de cálculo e dos contribuintes. Todo esse estudo foi feito para a contextualização do tema da seletividade no intuito de uma melhor compreensão do trabalho como um todo.

Concluiu-se nesse trabalho que o IPI incide sobre inúmeros bens e, dentre estes quase todos, são produtos necessários para a manutenção básica dos contribuintes. A incidência do IPI segue a regra da seletividade em função da essencialidade dos produtos que, conseqüentemente, obedece à regra da essencialidade, que irá depender da economia vigente em cada momento e local, devendo sempre levar-se em conta os valores constitucionais e os valores habituais da sociedade.

O Estado, por sua vez, de forma direta e indireta, regula ou incentiva a produção de produtos industrializados. O excesso de produção causado pelo aumento da tecnologia e do aproveitamento dos recursos naturais, a concorrência, a redução da carga fiscal dos produtores industriais levam à redução do valor do produto fazendo com que este fique mais acessível, fazendo com que um bem que antes era considerado supérfluo passe a fazer parte do mínimo essencial.

Além disso, não é apenas a seletividade em função da essencialidade, com a graduação de alíquotas do IPI, que tornará a sua tributação justa e coerente com os princípios da capacidade contributiva e isonomia, embora seja de fundamental importância esta seletividade. Dessa forma, entende-se que os tributos diretos devem atingir somente o acréscimo patrimonial, deixando para a tributação indireta a

incidência sobre a renda poupada, sobre a economia do contribuinte e que vai ser despendida com os bens de consumo, com os tributos indiretos.

Assim, também terá influência no acesso da população aos bens essenciais e necessários, o total da carga tributária daquele que produz o bem e que acaba por ser certamente repassada para o contribuinte final. Então, até os produtos essenciais e isentos de IPI possuem um custo que demonstra a economia do país, e que faz com que esses produtos, ainda que necessários, se tornem inacessíveis, e isto, pode ser evitado por meio da intervenção do Estado na economia.

A busca da justiça fiscal depende de diversos fatores, que influem no preço final do produto. Dessa forma, a possibilidade de o contribuinte realizar deduções reais dos tributos diretos é um dever do legislador tributário, pois os cidadãos têm o direito de acesso à moradia, à educação, à alimentação e aos demais direitos fundamentais.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª Ed., 9ª tiragem, São Paulo: Malheiros, 2008.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário: de acordo com a Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003**. São Paulo: Saraiva, 2004.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Estudos de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1950.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10ª ed., 1984; e 11ª Ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

- . **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 15ªed., atualizada por Dejalma Campos. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

- . **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualizadora: Misabel Abreu Machado Derzi. 7ªed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BARRETO, Aires F. **Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais**. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BECKER, A. A. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Lejus, 1998.

BERTI, Flávio Azambuja. **Impostos: extrafiscalidade e não-confisco**. Curitiba: Juruá, 2006.

BORGES, J. S. M. **Obrigação tributária**. São Paulo: Saraiva, 1984.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. **IPI: princípios e estrutura**. São Paulo: Dialética, 2009.

BRITO, Edvaldo. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Vol. 1. São Paulo: Saraiva, 1998.

CARDOSO, Lais Vieira. A Seletividade no IPI. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coordenador). **IPI – Aspectos Jurídicos Relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. Introdução do Estudo do Imposto sobre Produtos Industrializados. In **RDP** 11.

CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 13ª ed. revista e ampliada, até a EC 56/2007, e de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas posteriores modificações. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

CARRAZA, Roque Antonio & BOTTALLO, Eduardo Domingos. Alcance das Vantagens Fiscais Concedidas com Fundamento no Princípio da Seletividade do IPI. In **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. 3º volume. São Paulo: Dialética, 1999.

- . **Curso de direito constitucional tributário**. 18ªed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CAVALCANTI, Amaro. **Elementos de Finanças**. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1896.

DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. A essencialidade no IPI e no ICMS. In **Revista Jurídica Tributária**. Porto Alegre: Notadez, 2009.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Fundamentos da tributação ampla nas importações pelo ICMS e pelo IPI**. *RD*Tributário 69. São Paulo: Malheiros Editores.

FERNÁNDEZ, German Alejandro San Martín. A seletividade das alíquotas em razão da essencialidade do produto. Necessária verificação por parte da autoridade fiscal em caso de dúvida na classificação fiscal sobre a utilização e destinação dada ao produto, se relacionada ou não com alguma atividade considerada essencial pela ordem jurídica posta. Mínimo existencial, isonomia, capacidade contributiva e os postulados da razoabilidade e proporcionalidade em matéria tributária. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães e MELO Fabio Soares de (Coords.). **IPI – Questões Fundamentais**. São Paulo: Editora MP e APET, 2008.

GONÇALVES, Fernando Dantas Casillo. IPI – Inconstitucionalidades das alíquotas diferenciadas para os produtos fabricados com material plástico – extrafiscalidade limitada – impacto ambiental não pode ser admitido como critério de seleção. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coordenador). **IPI – Aspectos Jurídicos Relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

EMERENCIANO, Adelmo S. A Seletividade do IPI. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães e MELO Fabio Soares de (Coords.). **IPI – Questões Fundamentais**. São Paulo: Editora MP e APET, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. Incidência do IPI na importação. **RD Tributário** 83. São Paulo: Malheiros Editores.

- . **Aspectos Fundamentais do ICMS**. São Paulo: Dialética, 1997.

- . **Princípios Jurídicos na Tributação na Constituição Federal de 1988**. 4ª Ed. São Paulo: Dialética, 2001.

- . **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. São Paulo: Dialética, 2004.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ªed. 6ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 1999.

MELO, Fabio Soares de. “Impossibilidade de exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) sobre as importações de produtos industrializados. Apontamentos principais”. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães e MELO Fabio Soares de (Coords.). **IPI – Questões Fundamentais**. São Paulo: Editora MP e APET, 2008.

MELO, José Eduardo Soares de. **IPI – Teoria e Prática**. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

NAGIB, Luiza. A seletividade de alíquotas do IPI e a proteção do meio ambiente. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães e MELO Fabio Soares de (Coords.). **IPI – Questões Fundamentais**. São Paulo: Editora MP e APET, 2008.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Princípio da Seletividade do tributo em função da essencialidade do produto: incidência. não-incidência. Isenção e imunidade tributária. In **RT** 651.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. O conteúdo da extrafiscalidade e o papel das CIDES. Efeitos da não utilização dos recursos arrecadados ou da aplicação em finalidade diversa. **Revista Dialética de Direito Tributário** 131. São Paulo: Dialética.

SHOUERI, Luís Eduardo. **Discriminação de Competências e Competência Residual. Direito Tributário – Estudos em Homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998.

TILBERY, Henry. **O conceito de essencialidade como critério de tributação**. In Estudos Tributários. São Paulo: Resenha Tributária, 1974.

- . **O conceito de essencialidade como critério de tributação**. In Direito Tributário atual, v. 10. São Paulo: Resenha Tributária, 1990.

TOLEDO, José Eduardo Tellini. **IPI – Incidência Tributária e Princípios Constitucionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. O IPI e o princípio da seletividade. **Revista Dialética de Direito Tributário** 18. São Paulo, Dialética.

VIEIRA, José Roberto. **IPI – A Regra-Matriz de Incidência – Texto e Contexto**. Curitiba: Juruá, 1993.

VEIGA FILHO, João Pedro da. **Sciencia das Finanças**. 2ª Ed. São Paulo: Espíndola & Cia., 1906.