

TRIBUTAÇÃO ESPECÍFICA

INSTITUTO BRASILEIRO DE
ETCO
ETICA COMERCIAL

QUARTIER LATIN

Expediente ETCO
Presidente Executivo
André Franco Montoro Filho

Diretora Executiva
Patrícia Blanco

Conselho de Administração
Presidente: Victorio De Marchi

Conselheiros:
César Simi
Constantino Mendonça
Eduardo Paranhos
Hoche Pulcherio
Leocádio Antunes
Leonardo Gadotti
Luca Mantegazza
Nelson Mussolini
Paulo Macedo
Rinaldo Zangirolami
Vasco Luce

Conselho Consultivo
Presidente: Dr. Marcílio Marques Moreira

Conselheiros:
Dr. Aristides Junqueira
Prof. Carlos Ivan Simonsen Leal
Prof. Eduardo Giannetti da Fonseca
Dr. Everardo Maciel
Dr. Hamilton Dias de Souza
Sr. João Roberto Marinho

Associados ETCO:

Aché, Ambev, Coca-Cola (Recofarma e AFBCC), Cristália, Elma Chips, Eurofar-
ma, Farmasa, Interfarma, Kaiser/Femsa, Mantecorp, Medley, Microsoft Brasil, Pepsi, Philip
Morris, Souza Cruz, Sindicon.

Rua Viradouro, 63 - Cj. 61 - Itaim Bibi - São Paulo, SP - CEP 04538-110

www.etc.org.br

TRIBUTAÇÃO ESPECÍFICA

Hamilton Dias de Souza
Coordenador

Alberto Xavier
Ives Gandra da Silva Martins
Sacha Calmon Navarro Coêlho
José Souto Maior Borges
Alcides Jorge Costa
Hamilton Dias de Souza
Gustavo Madi Rezende
Tomas Anker



QUARTIER LATIN

Editora Quartier Latin do Brasil

Rua Santo Amaro, 316 - Centro - São Paulo

Coordenação: Vinicius Vieira

Diagramação: Paula Passarelli

Revisão: Danilo S. Paes Landim

Paula Passarelli

Capa: *Studio Quartier*

Souza, Hamilton Dias de (coord.) – Tributação Específica –
São Paulo : Quartier Latin, 2007.

ISBN 85-7674-211-X

1. Tributário 2. Direito

Índice para catálogo sistemático:

1. Brasil : Direito Tributário

Contato: editora@quartierlatin.art.br

www.quartierlatin.art.br

TODOS OS DIREITOS RESERVADOS. Proibida a reprodução total ou parcial, por qualquer meio ou processo, especialmente por sistemas gráficos, microfilmicos, fotográficos, reprográficos, fonográficos, videográficos. Vedada a memorização e/ou a recuperação total ou parcial, bem como a inclusão de qualquer parte desta obra em qualquer sistema de processamento de dados. Essas proibições aplicam-se também às características gráficas da obra e à sua editoração. A violação dos direitos autorais é punível como crime (art. 184 e parágrafos do Código Penal), com pena de prisão e multa, busca e apreensão e indenizações diversas (arts. 101 a 110 da Lei 9.610, de 19.02.1998, Lei dos Direitos Autorais).

SUMÁRIO

Apresentação, 11

Prof. André Franco Montoro Filho

Prefácio, 15

Hamilton Dias de Souza

I

Constitucionalidade do Regime de Tributação do IPI sobre Cigarros do Decreto nº 3.070/99, 21

Alberto Xavier

I - Da Consulta.....	22
A) O regime do Decreto nº 3.070/99.....	22
B) Dúvidas quanto à Constitucionalidade do Decreto nº 3.070/99.....	24
II - O Decreto nº 3.070/99 face aos Limites das Faculdades Normativas do Poder Executivo em Matéria de IPI.....	25
III - Da Coexistência de uma Base de Cálculo Especial do IPI sobre Cigarros com a Base de Cálculo Geral do CTN.....	29
IV - Compatibilidade da Base de Cálculo Especial do IPI sobre Cigarros com o CTN.....	32

V - Compatibilidade da Base de Cálculo Especial do IPI sobre Cigarros com a Constituição de 1967.....	33
VI - Compatibilidade da Base de Cálculo Especial do IPI sobre Cigarros com a Constituição de 1988.....	37
VII - O Princípio da Seletividade e a Função da Base de Cálculo como Limite da Tributação Efetiva.....	40
A) A graduação obrigatória e exclusiva do IPI em função da essencialidade do produto e a conseqüente inaplicabilidade do princípio da capacidade contributiva.....	40
B) Inexistência de correlação necessária entre grau de essencialidade e preço do produto.....	43
C) A função garantística da base de cálculo do IPI como limite da tributação efetiva.....	45
VIII - O Alcance do Decreto nº 3.070/99 como Simples Alteração de Alíquota.....	47
IX - Natureza Jurídica do IPI sobre cigarros do decreto nº 3.070/99 como imposto específico, plural e limitado.....	51
X - Conclusões.....	53

II

*A Função da Lei Complementar Tributária
Legalidade do Decreto nº 3.070/99 e da I.N. - SRF 060/99
Possibilidade de Adoção de Imposto Fixo no Direito Tributário
Brasileiro, 57*

Ives Gandra da Silva Martins

Consulta.....	58
Resposta.....	58

III

Considerações sobre a Tributação de Cigarros pelo IPI, 91

Sacha Calmon Navarro Coêlho

1. Da Consulta.....	92
2. O IPI na Constituição e na Legislação Infraconstitucional: não-Cumulatividade, Essencialidade e Legalidade Formal.....	95
3. A Legislação Aplicável à Espécie.....	101
4. Da alegada Ofensa ao Princípio da estrita Legalidade.....	108
5. Da alegada Ofensa ao Anexim: <i>Delegatur Delegare non Potest</i>	115
6. Do alegado Ferimento aos Princípios da Igualdade, da Capacidade Contributiva e da Seletividade.....	115
7. Resposta aos Quesitos.....	120

IV

Alterações procedidas na CF de 1988 pela Emenda Constitucional nº 33/2001.

Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Lei nº 10.336/2001, 125

José Souto Maior Borges

I – Regime jurídico-constitucional e infraconstitucional das contribuições.....	126
II – Previsão de incidência e não-incidência das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico na EC 33.....	132
III – As alíquotas específicas das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico: sua vinculação com a base de cálculo da CIDE na EC 33.....	140

IV – Ainda as alíquotas específicas: sua caracterização na doutrina e na Lei 10.336/2001.....	145
V – Vinculações da CIDE com a isonomia tributária e capacidade contributiva individual.....	147
VI – Unicidade da incidência do PIS/COFINS e da CIDE.....	152
VII – Redução ou restauração das alíquotas da CIDE pelo Poder Executivo.....	159
VIII – O direito intertemporal na EC 33: suas relações com a CF, art. 150, III, b.....	161
IX – A compensação da CIDE com o PIS/ PASEP e COFINS.....	164
X – Conclusões.....	168
A) Relativamente à EC 33/2001.....	168
B) Relativamente à L. 10.336/2001.....	169

V

Emenda Constitucional nº 33/2001. Inteligência das Disposições sobre a CIDE e o ICMS nela incluídos, 171

Ives Gandra da Silva Martins

Consulta.....	172
Resposta.....	174
CIDE e PIS/COFINS.....	177
Lei nº 10.336/01.....	185
ICMS.....	190
Lei Complementar.....	197
Lei Complementar e Convênios.....	198
L.C.	199
Geral.....	200

VI

Emenda Constitucional nº 33/2001:

Aspectos de Constitucionalidade, 201

Alcides Jorge Costa

CIDE e PIS/COFINS.....	202
Lei 10.336/01.....	204
ICMS.....	205

VII

IPI incidente sobre a Industrialização de Bebidas -

Lei 7.798/99, 217

Hamilton Dias de Souza

Parecer.....	218
I. Dos fatos.....	218
II. O IPI incidente sobre a venda de bebidas. Histórico e justificativa da adoção do regime de tributação fixa	220
III. Constitucionalidade da Lei nº 7.798/89. Compatibilidade com o Código Tributário Nacional	224
III.1. Possibilidade de adoção do regime de tributação fixa. Inexistência de violação à Constituição ou ao CTN	225
III.2. Legitimidade da fixação, pelo Poder Executivo, do valor do IPI devido por unidade. Possibilidade de ampliação do rol dos produtos	235
III.3. Isonomia, capacidade contributiva e seletividade do IPI	237

IV. Da neutralidade da carga tributária e o princípio constitucional da livre concorrência. Arts. 146-A, 170, IV e 173, §4º da Constituição	242
V. O princípio da eficiência. Impossibilidade de alteração do critério de apuração do IPI-bebidas se houver queda de arrecadação. Configuração de ato lesivo e violação à Lei de Responsabilidade Fiscal	252
VI. O critério especial de tributação somente pode ser modificado se as condições de mercado justificarem. Exegese do §2º, do art. 1º, da Lei nº 7.798/89	257
VII. Conclusão	259

VIII

Tributação do Mercado Brasileiro de Cerveja e Refrigerante

Janeiro de 2007, 263

Gustavo Madi Rezende

Tomas Anker

Introdução	264
1. Base Legal	266
2. O Regime Tributário <i>ad rem</i> na indústria de cerveja e refrigerante	268
2.1 Adequação e eficácia do regime tributário por alíquota <i>ad rem</i>	268
2.2 Similaridades de produto: cerveja e refrigerante	276
Conclusões	280
Anexo	283

APRESENTAÇÃO

Professor André Franco Montoro Filho

Joseph Stiglitz, prêmio Nobel de Economia em 2001 ensina, em seu tratado sobre *Economia do Setor Público*, que são cinco as características desejáveis de um tributo:

- **Eficiência Econômica**, ou seja, não distorcer os preços relativos;
- **Simplicidade Administrativa**, tanto para o fisco como para o contribuinte;
- **Flexibilidade**, capacidade de se ajustar automaticamente às mutantes condições econômicas;
- **Transparência**, o contribuinte deve saber quem paga o imposto;
- **Equidade ou Justiça**, que significa tratar igualmente situações iguais e desigualmente situações desiguais.

Ocorre que, entre os impostos existentes, não existe um que seja superior aos demais em todos os quesitos. Desta forma, é preciso, em cada caso específico, analisar as vantagens comparativas dos diver-

sos impostos, para verificar, em vista dos fatores mais relevantes para esta situação concreta, qual imposto se afigura como o mais indicado. Em outras palavras, a escolha ou avaliação depende, em cada caso, da importância ou do peso que é conferido a cada uma das características listadas.

Para os impostos sobre as vendas ou sobre o consumo, é possível calcular o imposto a ser cobrado de duas formas distintas. Uma, a mais conhecida e mais aplicada no Brasil, é calcular o imposto sobre o valor da transação. São, assim, impostos *ad valorem*. A outra, que era impossível utilizar no Brasil da super inflação, é estabelecer um valor fixo para cada unidade transacionada. Este imposto é conhecido como imposto específico ou *ad rem*. Vamos exemplificar com um imposto sobre a venda de cervejas. O imposto pode corresponder a uma percentagem, chamada de alíquota, do valor vendido, por exemplo, 30%, ou a um montante específico por unidade vendida, digamos 30 centavos por lata de cerveja. Com o preço da lata igual a um real, os dois impostos redundariam no mesmo valor.

Caso os preços nunca variassem, é possível provar que o sistema *ad rem* é, em todas as características, superior ou equivalente ao sistema *ad valorem*. Como os preços variam, a análise relevante é então avaliar os sistemas quando há variação de preços. Nestas circunstâncias, o sistema *ad valorem* é superior no quesito de flexibilidade. É exatamente por causa desta superioridade que, em períodos de alta inflação, o sistema *ad rem* ou o imposto específico é praticamente abandonado.

Pode-se também argumentar que como os preços de um mesmo bem podem, por variadas razões, ser diferentes, o imposto *ad valorem* seria mais justo. Esta é uma característica muito importante no caso de impostos de renda ou impostos sobre a riqueza (propriedade), ou em impostos em que se desejam fortes efeitos distributivos. Não é este, em geral, o objetivo de impostos sobre as vendas e sobre o consumo, especialmente para bens não essenciais ou não de primeira necessidade, como é o caso de cervejas, cigarros, refrigerantes e combustíveis.

Nestes casos, outras características ou objetivos são considerados mais importantes. Entre estes, a simplicidade administrativa ocupa um lugar de grande destaque. Nesta perspectiva, os impostos específicos ou *ad rem* apresentam grande superioridade em relação aos impostos *ad valorem*. A facilidade de cobrança e de fiscalização de impostos específicos são uma poderosa arma de combate à sonegação e para prevenir desequilíbrios de concorrência.

Concluindo, o lançamento de impostos se depara com uma grande variedade de circunstâncias e tem múltiplos objetivos. Não há um tipo de imposto que seja o mais indicado para todas as ocasiões e para todas as finalidades. Um bom sistema tributário deve, assim, incluir diversos impostos e diversas formas de cobrança.

Visando contribuir para um melhor entendimento dos aspectos jurídicos e constitucionais deste regime de tributação, o Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial – ETCO reuniu oito pareceres, de renomados especialistas, versando sobre importantes aspectos da tributação *ad rem*, que são agora publicados neste livro.

PREFÁCIO

Hamilton Dias de Souza

É cediço que todos os tributos repercutem de alguma forma no dimensionamento do valor de venda de mercadorias e serviços. Como o preço é critério decisivo para a escolha de determinado produto ou serviço em detrimento de outro de qualidade similar, a conclusão irrefutável é que a carga tributária representa fator de especial relevância para a competitividade das empresas.

Num País como o Brasil, que possui carga tributária elevadíssima, qualquer vantagem fiscal pode, teoricamente, representar um diferencial de mercado relevante para o competidor, colocando-o em situação de vantagem sobre os demais. Se a vantagem tributária for de tal ordem que inviabilize a redução da margem do concorrente a patamar condizente, este provavelmente não terá condições de competir.

Portanto, o tributo deve ser neutro para a concorrência. Para tanto, exige-se tributação uniforme dos agentes econômicos que se encontrem em situação equivalente e o estabelecimento de regimes

diferenciados para aqueles que se encontrem em situação distinta¹. Somente assim será possível assegurar, de um lado, a livre concorrência (CF, art. 170, IX) e, de outro, a isonomia tributária (CF, art. 150, II), com a finalidade última de “*assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social*” (CF, art. 170).

Entretanto, setores submetidos à carga tributária elevada, como, por exemplo, os de cigarros, bebidas e combustíveis, têm sido historicamente alvo de concorrência predatória, em que se utiliza justamente o tributo para obtenção de vantagem competitiva. Em face disso, foram criados sistemas especiais de recolhimento de tributos federais, que reduziram extraordinariamente a sonegação e, por conseqüência, neutralizaram o efeito da tributação para efeito de competição.

No tocante ao setor de cigarros e de bebidas, instituiu-se a cobrança do IPI com base em valores fixos, variando, sobretudo, conforme o tipo e a forma de apresentação do produto, em função do comportamento do mercado (Lei nº 7.798/89). Esse sistema de tributação foi questionado, entre outros argumentos, sob alegação de que o Código Tributário Nacional, ao veicular normas gerais em matéria tributária (CF, art. 146, III), estabeleceu base de cálculo diversa (*ad valorem*), cuja observância decorreria inclusive dos princípios da isonomia e capacidade contributiva.

Já em relação ao setor de combustíveis, as principais discussões relacionadas ao tema surgiram com o advento da Emenda Constitucional nº 33/01, que autorizou a cobrança do ICMS e de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de forma monofásica e mediante aplicação de alíquotas específicas, levando

1 É o que explica, por exemplo, a concessão de tratamento tributário favorecido a microempresas e empresas de pequeno porte prevista no art. 179 da Constituição Federal, que acabou sendo regulada, em âmbito nacional, pela Lei Complementar nº 123/06, com fundamento no art. 146, III, “d” e § único, da Constituição Federal. Se estas empresas fossem submetidas ao mesmo nível de tributação das demais, certamente não teriam condições de concorrer em regime de livre mercado, por não possuírem economia de escala compatível. Daí o tratamento diferenciado, admitido constitucionalmente.

em conta a unidade de medida adotada. Cogita-se, neste caso, de violação a cláusulas pétreas, mediante argumentos no sentido de que a tributação monofásica seria incompatível com a natureza plurifásica do ICMS e, ademais, caracterizaria substituição tributária disfarçada, enquanto a adoção de alíquotas específicas violaria o princípio da isonomia tributária.

Os pareceres reunidos nesta obra examinam de forma percutiente essas e outras questões, demonstrando o cabimento dos critérios especiais de tributação criados para atender as particularidades desses setores mais propensos a distorções concorrenciais, sob o ângulo jurídico e econômico.

A publicação dos pareceres veio em boa hora.

Os princípios que justificaram a adoção dos regimes especiais de tributação criados no passado (livre concorrência, isonomia fiscal) são os mesmos que inspiraram a inclusão do art. 146-A na Seção I (“Dos Princípios Gerais”) do Capítulo I (“Do Sistema Tributário Nacional”) da Constituição Federal, por intermédio da Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, que assim dispôs:

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

Embora o dispositivo transcrito esteja em vigor há alguns anos, ainda existem poucos trabalhos doutrinários a respeito. Dessa forma, os textos selecionados trarão valiosos subsídios para a sua correta interpretação.

A propósito, vale referir que a função precípua do art. 146-A da Constituição Federal consiste na proteção do mercado contra competidores que se valem de subterfúgios para reduzir a carga tributária e, com isso, obter vantagem competitiva fundada não em razões de eficiência econômica, mas em injusta vantagem fiscal.

Com efeito, a leitura do dispositivo constitucional revela, pelo menos, três significados muito claros. O primeiro é que o tributo interfere diretamente na atividade econômica. O segundo é que a tributação não pode causar desequilíbrio concorrencial. O terceiro é que as ordens parciais de governo devem adotar ações positivas no sentido de assegurar a uniformidade da carga tributária para aqueles que disputam determinado mercado.

Essas noções, que antes se extraíam da interpretação sistemática de princípios que regem a tributação (CF, art. 150) e a atividade econômica (CF, art. 170), foram condensadas e positivadas no art. 146-A, que representa verdadeira interface entre o sistema tributário nacional e a ordem econômica.

Realmente, os princípios não se aplicam como as regras². Os princípios orientam a produção legislativa no sentido de alcançar determinado valor considerado relevante (justiça, igualdade). As regras descrevem condutas e prescrevem conseqüências compatíveis com os princípios que orientam a sua elaboração. As regras são fruto, portanto, da ponderação de princípios, através de critérios de proporcionalidade que levem em consideração o grau de fundamentalidade dos valores envolvidos, podendo haver preferência por um princípio a outro, ou mesmo a compatibilização de alguns princípios.

O art. 146-A, da Constituição Federal, veio justamente densificar, ou seja, concretizar e tornar mais clara, a forma de compatibilização entre os princípios da livre concorrência e isonomia tributária, ao reconhecer a possibilidade de criar-se tratamento diferenciado que importe nivelamento da carga tributária quando verificado desequilíbrio concorrencial em decorrência de procedimentos tributários (lícitos ou ilícitos), restabelecendo-se as condições para que a competição se faça com base em questões puramente econômicas.

2 Grau, Eros. *Ensaio de Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*. Malheiros, 3ª ed., 2005.

Isso não significa, todavia, que antes da Emenda Constitucional nº 42/03 não pudessem ser adotados regimes especiais de tributação destinados a equilibrar a concorrência. Naquela época, tais sistemas diferenciados encontravam fundamento nos princípios que regem a ordem econômica (CF, art. 170) e determinam a adoção de meios eficientes (CF, art. 37) para assegurar a neutralidade tributária, em atenção à isonomia (CF, art. 150, II). Agora, existe uma regra específica que densifica tais princípios e reafirma a validade dos regimes anteriormente estabelecidos.

Em outras palavras, o novo dispositivo constitucional apenas declarou, deixando explícito, que, de acordo com os princípios que orientam a ordem econômica e o sistema tributário, todos devem ter igualdade de condições de competir, o que supõe carga tributária equivalente, ainda que, para isso, alguns devam se sujeitar a regimes especiais de tributação, como aqueles que já vigoravam no passado.

A inovação consiste na outorga de competência à lei complementar para estabelecer critérios especiais de tributação a serem observados em âmbito nacional. Tanto assim que houve ressalva da competência da União para dispor sobre o tema no âmbito de atuação que lhe é peculiar.

Houve, portanto, reconhecimento inequívoco de que os critérios especiais de tributação sempre foram aplicáveis aos tributos federais quando verificado nexos causal entre a vantagem fiscal (causa) e o desequilíbrio concorrencial (efeito), inclusive no período anterior à edição da Emenda Constitucional nº 42/03.

A preocupação do Constituinte Derivado é louvável. A explicitação de que o tributo deve ser neutro para a concorrência mostrava-se conveniente para afastar questionamentos contra os critérios especiais de tributação previstos em normas tributárias existentes, bem como em eventuais outras que porventura sobrevenham.

De fato, a legitimidade dos regimes especiais de tributação vinha sendo examinada sob a ótica exclusiva dos interesses da Fazem-

da Pública. O art. 146-A, da Constituição Federal, lança novas luzes sobre o tema, ao esclarecer que o problema da isonomia e da livre iniciativa deve ser enfrentado mediante ponderação com o princípio da livre concorrência, que supõe igualdade de condições entre os competidores, exigindo, desta feita, que o Poder Público adote as medidas necessárias e adequadas para assegurar a neutralidade tributária.

Tal dispositivo deve, doravante, ser levado em consideração pela jurisprudência pátria, para que sejam examinados adequadamente os casos em que os regimes diferenciados sejam estabelecidos por razões de mera conveniência e comodidade fiscal, das situações em que a finalidade precípua desses regimes é neutralizar o papel do tributo na conquista do mercado. Neste último caso, são admissíveis, em tese, discriminações fundadas no princípio da livre concorrência, justamente como forma de realização dos princípios da isonomia e da liberdade de iniciativa, além de promover a justiça fiscal.

Nesse contexto, a menção ao art. 146-A da Constituição Federal mostra-se oportuna, por reforçar a legitimidade dos regimes de tributação estabelecidos no passado. Como demonstrado nos pareceres reunidos nesta obra, esses regimes especiais foram criados justamente com o objetivo de assegurar o regular funcionamento de mercados mais sensíveis a influências tributárias, com fundamento nos princípios constitucionais da igualdade e da livre concorrência. A Emenda Constitucional nº 42/03, ao especificar em que condições podem ser instituídos critérios especiais de tributação, apenas densificou o que já decorria dos princípios referidos.

I

CONSTITUCIONALIDADE DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO DO IPI SOBRE CIGARROS DO DECRETO Nº 3.070/99

Alberto Xavier

I - DA CONSULTA

Somos consultados sobre a constitucionalidade do novo regime de IPI sobre cigarros introduzido pelo Decreto nº 3.070, de 27 de maio de 1999, ao abrigo da Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989, cujas linhas gerais a seguir se descrevem.

A) O REGIME DO DECRETO Nº 3.070/99

Em 10 de julho de 1989, foi publicada a Lei nº 7.798, que veio instituir um regime de tributação do IPI sobre bebidas consistente num IPI *expresso em termos fixos* (em BTN), correspondente a classes de produtos elaboradas em função da capacidade dos recipientes e dos preços praticados.

A alínea “b” do § 2º do art. 1º desta lei previa que o Poder Executivo, tendo em vista o comportamento do mercado na comercialização do produto, poderá “excluir ou incluir outros produtos no regime tributário de que trata este artigo”.

No sentido da sujeição dos cigarros à sistemática de tributação expressa em termos fixos em matéria de IPI, foi editado o Decreto nº 2.876, de 14 de dezembro de 1998, cujo art. 2º estabeleceu que aos produtos classificados no código 2402.20.00 da TIPI aplica-se o disposto no artigo 1º da Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989.

Muito embora o Decreto nº 2.876/98 tenha disposto pela primeira vez sobre a aplicação da sistemática em questão em matéria de cigarros, a verdade é que a definição do valor do imposto expresso em termos fixos, em função de classes de marcas, apenas viria a ser efetuada pelo Decreto nº 3.070/99.

De harmonia com o art. 2º deste Decreto:

“As marcas comerciais de cigarros passam a ser distribuídas em quatro classes, observadas as seguintes regras para o respectivo enquadramento:

“I - Classe IV: marcas apresentadas em embalagem rígida e versões dessas mesmas marcas em embalagem maço, de comprimento superior a 87mm;

“II - Classe III: marcas apresentadas em embalagem rígida e versões dessas mesmas marcas em embalagem maço, de comprimento até 87mm;

“III - Classe II: outras marcas apresentadas em embalagem maço, de comprimento superior a 87mm;

“IV - Classe I: outras marcas apresentadas em embalagem maço, de comprimento até 87mm.”

A cada classe, tal como anteriormente definida, corresponde um valor de imposto expresso em termos fixos calculado em reais *por vintena de cigarros*, conforme tabela anexa ao diploma citado:

CLASSES	VALOR DO IPI (reais /vintena)
I	0,35
II	042
III - maço	0,49
III - box	0,56
IV - maço	0,63
IV - box	0,70

No uso da competência atribuída pelo art. 3º do Decreto nº 3.070/99, segundo o qual “a Secretaria da Receita Federal expedirá as normas necessárias à aplicação do disposto nesse Decreto”, a Instrução Normativa SRF nº 60, de 28 de maio de 1999, após ter reiterado a sujeição dos cigarros classificados no código 2402.20.00 da TIPI ao IPI expresso em termos fixos em reais (R\$) por vintena, reproduzindo os valores do IPI constantes do Decreto nº 3.070/99,

e a distribuição das marcas de cigarros em 4 (quatro) classes, veio estabelecer, no seu art. 3º, que:

“Os fabricantes de cigarros ficam obrigados a comunicar à Secretaria da Receita Federal:

“a) até o dia 31 de maio de 1999: o enquadramento e o preço de venda ao consumidor de suas respectivas marcas de cigarros;

“b) com antecedência mínima de três dias úteis à data de vigência:

“b.1) alterações de enquadramento ou de preço;

“b.2) enquadramento e preços de novas marcas.

“Parágrafo único. A Secretaria da Receita Federal divulgará os enquadramentos comunicados pelos fabricantes, mediante ato declaratório.”

Com base nas informações prestadas nos termos anteriormente previstos, o Ato Declaratório SRF nº 52, de 9 de junho de 1999, elaborou uma *tabela de enquadramento das marcas de cigarros*, na qual procedeu ao enquadramento de cada marca comercial em concreto em cada uma das classes fiscais, tabela esta que tem sido objeto de acréscimos por atos declaratórios posteriores.

B) DÚVIDAS QUANTO À CONSTITUCIONALIDADE DO DECRETO Nº 3.070/99

Trata-se essencialmente de saber se, ao introduzir a sistemática atrás descrita, o Poder Executivo terá exorbitado dos seus poderes normativos no que concerne ao imposto sobre produtos industrializados, em face do disposto no art. 153, § 1º da Constituição de 1988, que faculta ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos nele enumerados, dentre os quais o IPI, mas já não assim a respectiva base de

cálculo, cuja alteração pelo Poder Executivo era permitida pela Constituição anterior (art. 21, I e V).

Acresce que na Constituição de 1988 a definição da base de cálculo dos impostos discriminados na Constituição (entre eles o IPI) passou a ser matéria sujeita à reserva de lei complementar, pelo que eventual alteração da mesma apenas poderia ter sido objeto de lei aprovada por maioria absoluta do Congresso Nacional.

Trata-se, pois, essencialmente de saber se a nova sistemática de tributação dos cigarros é ou não compatível com as regras constitucionais relativas à base de cálculo do IPI.

II - O DECRETO Nº 3.070/99 FACE AOS LIMITES DAS FACULDADES NORMATIVAS DO PODER EXECUTIVO EM MATÉRIA DE IPI

Para a plena compreensão do problema atrás exposto, ou seja, para saber se o Poder Executivo exorbitou ou não da sua competência constitucional ao estabelecer um novo regime de tributação de cigarros, torna-se necessário examinar o alcance e os limites do poder normativo do Executivo em matéria de IPI, face à Constituição de 1988.

A Constituição de 1988, inovando relativamente à Constituição precedente, submeteu à reserva da lei complementar a definição da base de cálculo do IPI, bem como a do respectivo fato gerador e contribuintes (art. 146).

Em matéria de alíquota, a competência continuou atribuída à lei ordinária, sendo, porém, que, nos termos do § 1º do art. 153, “é facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V”, a saber: o imposto de importação, imposto de exportação, o imposto sobre produtos industrializados e o impos-

to sobre operações de crédito, câmbio ou seguro ou relativo a títulos ou valores mobiliários.

Se compararmos o § 1º do art. 153 da Constituição de 1988 com o art. 21, incisos I e V da Constituição de 1967, verificaremos que a nova Constituição, se por um lado alargou o âmbito dos poderes normativos do Executivo, incluindo o IOF na lista dos impostos a que tais poderes se aplicam, por outro lado restringiu referido âmbito, na medida em que ao Poder Executivo *só é permitido alterar as alíquotas*, mas já não as bases de cálculo dos impostos, como lhe era facultado pela Constituição anterior.

O poder concedido pelo art. 153, § 1º, ao Poder Executivo, em matéria de alíquota dos impostos por ele abrangidos, é inegavelmente um *poder normativo*, eis que dotado de generalidade, abstração e força inovadora na ordem jurídica.

Trata-se, porém, de um poder normativo, cuja força se situa a meio caminho entre os atos com força de lei (como as leis do Congresso Nacional e as medidas provisórias) e os atos de natureza regulamentar.

Distinguem-se dos atos de natureza regulamentar, praticados ao abrigo do art. 84, IV, segundo o qual compete privativamente ao Presidente da República “expedir decretos e regulamentos para sua (das leis) fiel execução”, já que estes são destituídos de capacidade inovatória na ordem jurídica, por serem meros “regulamentos de execução”, *infra legem e secundum legem*¹.

Por seu lado, distinguem-se dos atos normativos dotados de força de lei, já que o seu poder inovatório não é originário, mas derivado, pressupondo necessariamente a existência prévia de um ato com força de lei que defina as *condições* em que a competência normativa pode ser exercida, bem como os *limites* do seu exercício.

1 Cf. ALBERTO XAVIER. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo 1978, 27 ss.; ROQUE CARRAZZA. *Curso de Direito Constitucional Brasileiro*. 9ª ed. São Paulo, 1997, 225 ss.

Por outro lado, o ato normativo do Presidente da República não tem a capacidade de fixação originária da alíquota dos impostos, mas tão-somente a possibilidade de alteração² de alíquotas anteriormente estabelecidas em lei e, mesmo assim, apenas dentro dos limites por esta predeterminados.

A faculdade prevista no art. 153, § 1º da Constituição, corresponde, assim, a uma verdadeira exceção ao princípio da reserva de lei em matéria tributária, visto que, no domínio em que se aplica - a alteração das alíquotas -, existe não uma competência reservada, mas uma *competência concorrente* do Poder Legislativo e do Poder Executivo.

Muito embora se trate de uma competência concorrente e não de uma competência reservada, a verdade é que a competência normativa do Poder Legislativo é *originária* e *ilimitada*, enquanto que a competência normativa do Poder Executivo é *derivada* e *limitada*, pelo que bem pode afirmar-se que os atos (decretos) do Presidente da República praticados ao abrigo do § 1º do art. 153 da Constituição são *atos normativos de segundo grau*.

O Decreto nº 3.070/99 foi expedido pelo próprio chefe do Poder Executivo, pelo que nenhuma dúvida suscita a sua legitimidade do ponto de vista formal.

Importa ainda salientar que nenhuma inconstitucionalidade se vislumbra na atribuição ao Poder Executivo, efetuada pelo § 2º, alínea “b” do art. 1º da Lei nº 7.798/89, no sentido de “excluir ou incluir” outros produtos no regime tributário de que trata este artigo, vez que os cigarros se encontravam já incluídos na incidência do IPI, pelo que tal inclusão não reveste natureza de criação de imposto novo.

Por outro lado, a Secretaria da Receita Federal em momento algum praticou ato de natureza normativa inovatória em matéria de

2 Cf, nesse sentido, LUCIANO AMARO. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo, 1997, 115; e ROQUE CARRAZZA, *op. cit.*, 198 ss.

IPI sobre cigarros, tendo se limitado a reproduzir os aspectos inovadores constantes do Decreto do Presidente da República nº 3.070/99 e a exigir dos fabricantes dos cigarros informações sobre o enquadramento e os preços das diversas marcas (Instrução Normativa nº 60/99), e aplicando, de modo vinculado, mecânico e subsuntivo, as informações prestadas para o enquadramento nas diversas classes de marcas de cigarros (Ato Declaratório nº 52/99).

A questão está, pois, em saber se o Decreto do Presidente da República nº 3.070/99 terá eventualmente exorbitado dos limites materiais que lhe são impostos pelo § 1º do art. 153 da Constituição.

Com efeito, assente que, em face da Constituição de 1988, o Poder Executivo se encontra privado da faculdade de alteração das bases de cálculo e, ainda, que a definição destas é da competência exclusiva de lei complementar, importa enfrentar a questão crucial suscitada na consulta: a sistemática adotada pelo Decreto nº 3.070/99 importou na alteração da base de cálculo do IPI sobre cigarros vigente à data da sua publicação?

A pergunta, extremamente simples na sua aparência, é, porém, de resposta extremamente complexa, pois pressupõe a resposta a diversas outras questões prévias, a saber:

a) qual a base de cálculo do IPI que teria sido eventualmente alterada pelo Decreto nº 3.070/99?

b) seria essa base de cálculo a base de cálculo geral constante do art. 47 do Código Tributário Nacional (CTN) ou existiria uma base de cálculo especial em matéria de cigarros?

c) caso existisse uma base de cálculo especial em matéria de cigarros, seria ela compatível com a base de cálculo geral constante do CTN?

d) Seria tal base de cálculo especial compatível com as Constituições de 1967 e de 1988?

Como se vê, não se pode responder tão variadas e complexas questões sem uma profunda indagação à luz da evolução legislativa referente à base de cálculo do IPI e de suas vicissitudes face às Constituições, à sombra das quais a referida legislação vigorou.

É o que de seguida se fará.

III - DA COEXISTÊNCIA DE UMA BASE DE CÁLCULO ESPECIAL DO IPI SOBRE CIGARROS COM A BASE DE CÁLCULO GERAL DO CTN

O imposto sobre produtos industrializados foi inicialmente previsto como tributo de competência da União pelo art. 11 da Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, ainda na vigência da Constituição de 1946, em substituição do imposto sobre o consumo.

A Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, previa no seu art. 14 a base de cálculo geral deste imposto nos seguintes temas:

“Salvo disposição especial, constitui valor tributável:

“I - (...)

“II - quanto aos de produção nacional o *preço da operação de que decorrer a saída do estabelecimento produtor (...)*.”³

No que concerne especificamente aos cigarros, nas observações ao capítulo 24 da Tabela a ela anexa, a Lei nº 4.502/64 previa que “para efeito de cálculo do imposto desta alínea (VII - fumo) o valor tributável, não poderá ser inferior às seguintes *percentagens em relação ao preço de venda no varejo*”.

3 O referido dispositivo foi modificado pelo art. 15 da Lei nº 7.798/89, que passou a vigorar com a seguinte redação: “Salvo disposição em contrário, constitui valor tributável: II - quanto aos produtos nacionais, o *valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial*”.

inciso	2.01	27,00%
inciso	2.02	24,50%
inciso	2.03	24,50%
inciso	4	50,00%

Assim, a par da *base de cálculo geral*, consistente no valor da operação de saída do estabelecimento produtor, previa-se, quanto aos cigarros, uma *base de cálculo especial*, consistente numa percentagem sobre o preço de venda no varejo, de modo a obter o *valor tributável*.

A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), veio definir a *base de cálculo geral* do imposto sobre produtos industrializados na hipótese de saída do estabelecimento industrial como sendo “o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria” (art. 47, II, “a”), mantendo-se, assim, a mesma *base de cálculo geral* já definida para o imposto sobre o consumo pela Lei nº 4.502/64.

A legislação ordinária aplicável ao imposto sobre o consumo (Lei nº 4.502/64) foi adequada ao novo imposto sobre produtos industrializados pelas alterações promovidas pelo Decreto-Lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, o qual veio instituir efetivamente o imposto em causa (IPI).

Referido Decreto-Lei manteve inalterado o art. 14 da Lei nº 4.502/64, idêntico ao art. 47, II, “a” da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional), no que concerne à base de cálculo geral do IPI, tendo, também, no que respeita aos cigarros, mantido a mesma base de cálculo - *preço de venda no varejo* -, limitando-se a alterar os percentuais de apuração do valor tributável.

Com efeito, dispôs o item 6 da 29ª alteração às “Observações” ao Capítulo 24 da Tabela anexa à Lei nº 4.502/64 que:

“Para efeito de cálculo de imposto, quando da saída do estabelecimento industrial, o valor tributável dos *produtos* da Posição 24.02 não poderá ser inferior às seguintes *percentagens em relação ao preço de venda no varejo*:

“Inciso 2 25,60%”.

O Decreto-Lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, no que concerne especificamente à base de cálculo especial dos cigarros, entrou em vigor em 1º de janeiro de 1967 (art. 24), precisamente na mesma data da entrada em vigor da Lei nº 5.172, de 25 de outubro do mesmo ano (Código Tributário Nacional) (art. 218).

Significa isto que, na mesma data, *1º de janeiro de 1967*, entraram em vigor, simultaneamente, a base de cálculo *geral* do IPI e a base de cálculo *especial* do IPI sobre cigarros.

Posteriormente, o art. 4º, inciso I do Decreto-Lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977, manteve como base de cálculo especial dos cigarros o *preço de venda no varejo*, mas, ao invés do sistema anterior de fixação dos percentuais de apuração do valor tributável por lei, delegou o poder da respectiva fixação ao Poder Executivo, conforme permitido pelo art. 21, inciso I e V da Constituição de 1967 (então em vigor).

“Serão observadas as seguintes normas quanto à base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados, relativamente aos produtos do código 24.02.02.99 da TIPI;

“I - O valor tributável, na saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, será obtido mediante aplicação de uma *percentagem, fixada pelo Poder Executivo, sobre o preço de venda no varejo.*”

Ao abrigo da competência em questão, o Poder Executivo exerceu a atribuição de fixação do “valor tributável” expedindo uma série de decretos, que se iniciou com o Decreto nº 82.830, de 11 de dezembro de 1978, até o Decreto s/nº, de 13 de junho de 1991, cujo art.

2º previa que “para a apuração da base de cálculo do IPI incidente na saída do estabelecimento industrial ou do a ele equiparado (...), relativamente aos produtos referidos no artigo anterior (cigarros), o *valor tributável será o que resultar da aplicação do percentual de 12,5% sobre os preços de venda no varejo*”.

Da análise da evolução legislativa do IPI sobre cigarros, verifica-se que até 1º de junho de 1999, data da entrada em vigor do Decreto nº 3.070, de 27.5.99 (objeto principal deste parecer), o IPI incidia sempre, desde a sua origem, sobre o *preço de venda ou varejo*, sendo o valor tributável calculado como um *percentual* do mesmo. O IPI sobre cigarros, à data da entrada em vigor do novo sistema, era de 330% (alíquota fixada pelo Decreto nº 630, de 12 de agosto de 1992, art. 1º) sobre 12,5% do preço à venda do varejo.

Foi, pois, com o Decreto nº 3.070/99 que se abandonou, pela primeira vez, a sistemática de tributação dos cigarros sobre um valor percentual calculado sobre o preço de venda no varejo, para se adotar um mecanismo em que o preço de venda no varejo funciona como limite da tributação efetiva, a qual se passou a operar em bases fixas.

IV - COMPATIBILIDADE DA BASE DE CÁLCULO ESPECIAL DO IPI SOBRE CIGARROS COM O CTN

O Código Tributário Nacional (CTN), ao regular o imposto sobre produtos industrializados - IPI -, inicialmente previsto pelo art. 11 da Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, antes da entrada em vigor da Constituição de 1967, veio estabelecer, no seu art. 47, que, no caso em que o fato gerador do imposto é a saída dos produtos industriais do estabelecimento, a base de cálculo é: “a) o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria; b) na falta do valor a que se refere a alínea anterior, o preço corrente da mercadoria ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente”.

A legislação do IPI, como se viu, nunca adotou como base de cálculo, em matéria de cigarros, a *base de cálculo geral* consistente no “valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria” do estabelecimento industrial (fabricante), tendo consagrado uma *base de cálculo especial* consistente num percentual do preço de venda a varejo.

Tenha-se presente, antes de mais, que quer o Decreto-Lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, quer o CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) entraram em vigor a 1º de janeiro de 1967, antes, portanto, da entrada em vigor da Constituição daquele ano, que somente veio a ocorrer em 15 de março, *ex vi* do art. 189.

Os referidos diplomas, aliás, originados, no que concerne ao IPI, da mesma base legal - a Lei nº 4.502/64 -, previam, como visto, respectivamente, uma *base de cálculo geral* e uma *base de cálculo especial* no que concerne aos cigarros.

Tratando-se o CTN de lei geral anterior (25/10/66) e o Decreto-Lei nº 34/66 de lei especial posterior (18/11/66), ambas as leis mantiveram-se vigentes quando postas em contato na data da sua entrada em vigor (1º de janeiro de 1967), *ex vi* do art. 2º, § 2º da Lei de Introdução ao Código Civil (Decreto-Lei nº 4.657/42), segundo o qual “a lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga, nem modifica a lei anterior”.

Portanto, dúvidas não subsistem quanto à compatibilidade de referidos preceitos legais na data da sua entrada em vigor (1º de janeiro de 1967).

V - COMPATIBILIDADE DA BASE DE CÁLCULO ESPECIAL DO IPI SOBRE CIGARROS COM A CONSTITUIÇÃO DE 1967

A questão que se suscita agora é a de saber se, em face da nova ordem constitucional, entrada em vigor em 15 de março de 1967, que alçou certos dispositivos do CTN à condição de lei complemen-

tar, continuariam compatíveis os dispositivos especiais em matéria de base de cálculo do IPI sobre cigarros da Lei nº 4.502/64, tal como alterados pelo Decreto-Lei nº 34/66, com a norma geral do art. 47 do CTN.

A resposta é afirmativa.

À lei complementar, na Constituição de 1967, competia, em geral, estabelecer normas gerais de Direito Tributário, dispor sobre os conflitos de competência nesta matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, bem como regular as limitações constitucionais do poder de tributar.

Da simples leitura deste preceito e da sua comparação com o art. 146, III, alínea “a”, da Constituição de 1988 resulta bem claro que na Constituição de 1967 a definição da base de cálculo dos tributos (assim como a dos respectivos fatos geradores e contribuintes) *não era matéria reservada à lei complementar*, podendo, pois, ser livremente estabelecida por lei ordinária.

Com efeito, não tendo sido a definição da base de cálculo considerada, na Constituição de 1967, matéria sujeita à reserva de lei complementar, as disposições do CTN, versando tal matéria não reservada *têm o valor de simples lei ordinária*, suscetível de modificação ou revogação por lei de igual natureza.

O que distingue a lei complementar da lei ordinária (tanto na Constituição de 1967, quanto na de 1988) é apenas a exigência do *quorum* qualificado da maioria absoluta, no que concerne às matérias taxativamente enumeradas na Constituição (princípio da tipicidade das leis complementares).

O chamado “valor reforçado” ou a “força específica” da lei complementar não lhe vem do princípio hierárquico, que pressupõe a existência de competências concorrentes ou cumulativas.

Tal força resulta, isso sim, da exclusividade de certa forma para regular certa matéria.

Entre lei complementar e lei ordinária não existe uma relação de hierarquia em sentido técnico, mas uma relação de competência exclusiva, resultante da necessária conexão de certa forma com certa matéria, com a consequência de que leis de outra forma não podem dispor sobre aquela matéria⁴.

Todavia, a forma (aprovação por *quorum* qualificado) só é relevante no que concerne às matérias que lhe são constitucionalmente submetidas, de tal modo que, se a lei complementar versar sobre matérias não reservadas (o que lhe é permitido pela sua “força expansiva”), o *quorum* qualificado não lhes atribui maior força passiva, tendo apenas o valor de lei ordinária sujeita à regra da mútua revogabilidade, ainda que por decisão tomada por maioria simples.

Ou seja, o fato de matéria não coberta por reserva de lei complementar (como era o caso da base de cálculo dos tributos na Constituição de 1967) ter sido objeto de lei que versa igualmente sobre matérias reservadas (como é o caso do CTN) não impõe para o futuro um, por assim dizer, “congelamento” ou “petrificação” da forma, exigindo procedimento agravado para a sua revogação ou modificação no que concerne às matérias não reservadas.

4 Que as relações entre lei complementar e lei ordinária não são de hierarquia, mas de competência exclusiva, foi exposto entre nós de modo definitivo no magistral ensaio de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo, 1975, espec. 19 ss. Esta é também a posição unanimemente defendida pela mais moderna doutrina do Direito Constitucional no que concerne à figura das “leis orgânicas” ou “leis reforçadas”, que são o equivalente europeu das nossas leis complementares (cf. GOMES CANOTILHO. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição* (3ª ed.). Coimbra 1999, 697 e 726; IGNACIO DE OTTO. *Derecho Constitucional*. Barcelona 1998, 88 ss. e 111 ss.; e RICCARDO GUASTINI. *Le Fonti del Diritto e l'interpretazione*. Milão, 1993, 61, 62 e 131.

Trata-se de corolário lógico do princípio da tipicidade das competências constitucionais, segundo o qual a competência reservada circunscreve-se aos casos taxativamente previstos na Constituição.

Em face das considerações precedentes, fácil é concluir que, não sendo a base de cálculo dos tributos matéria reservada à competência exclusiva da lei complementar na sistemática da Constituição de 1967, as disposições do CTN que versam sobre esta matéria tiveram, durante a vigência dessa Constituição, o valor de simples leis ordinárias, livremente revogáveis por leis ordinárias supervenientes⁵.

Era, pois, legítima, em face da Constituição de 1967, a legislação do IPI sobre cigarros quando estabeleceu uma *base de cálculo especial* do imposto como sendo um percentual sobre o preço de venda no varejo e não o valor da operação na saída do estabelecimento industrial do fabricante.

Era também legítima, em face da Constituição de 1967, a adoção do valor tributável do IPI sobre cigarros como sendo um percentual do preço de venda no varejo fixado pelo Poder Executivo, tal como previsto no Decreto-Lei nº 1.593/77.

Com efeito, a fixação da base de cálculo como um percentual do preço de venda no varejo, pelo Poder Executivo, encontrava amparo constitucional na faculdade a este concedida, pelo art. 21, V da Constituição de 1967, de, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar não só as alíquotas mas também as bases de cálculo do imposto sobre produtos industrializados.

5 Nesse exato sentido pronunciou-se o Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-DF, relatada pelo Ministro MOREIRA ALVES: "A jurisprudência desta Corte, sob o império da Emenda Constitucional nº 1/69 - e a Constituição atual não alterou esse sistema -, se firmou no sentido de que só se exige lei complementar para as matérias para cuja disciplina a Constituição expressamente faz tal exigência, e, se porventura a matéria, disciplinada por lei cujo processo legislativo observado tenha sido o da lei complementar, não seja daquelas para que a Carta Magna exige essa modalidade legislativa, os dispositivos que tratam dela se têm como dispositivos de lei ordinária". (*in* RTJ nº 156, p. 745). Cf. também JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, *op. cit.*, 26.

VI - COMPATIBILIDADE DA BASE DE CÁLCULO ESPECIAL DO IPI SOBRE CIGARROS COM A CONSTITUIÇÃO DE 1988

Coloca-se agora a questão de saber se a legislação especial sobre o IPI dos cigarros, com as características atrás apontadas (valor tributável obtido mediante aplicação de percentual sobre o preço de venda no varejo), manteve a sua legitimidade constitucional em face da superveniência da Constituição de 1988.

A questão coloca-se em razão de esta Constituição, ao invés do que sucedia na Constituição anterior, ter (i) incluído a definição das bases de cálculo (bem como dos fatos geradores e dos contribuintes) no campo das matérias sujeitas à reserva de lei complementar; e (ii) suprimido a faculdade de o Poder Executivo alterar as bases de cálculo do IPI.

Dispõe, com efeito, o art. 146, que:

“Cabe à lei complementar:

“I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

“II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

“III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, *bases de cálculo* e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.”

Tanto a base de cálculo geral do IPI, constante do art. 47 do CTN, quanto a base de cálculo especial, em matéria de cigarros, constante da Lei nº 4.502/64, adaptada pelo Decreto-Lei nº 34/66, que coexistiam harmonicamente numa *relação de especialidade* na ordem constitucional anterior, foram recepcionadas pela Constituição de 1988 por serem com esta inteiramente compatíveis.

A referida recepção é claramente admitida no § 5º do art. 34 do ADCT, segundo o qual, “vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §§ 3º e 4º”, (inaplicáveis ao caso concreto).

Não se diga que o art. 47 do CTN, pelo fato de ter sido alçado na nova Constituição à dignidade de lei complementar, teria revogado a base de cálculo especial do IPI sobre cigarros.

Em primeiro lugar, porque a própria base de cálculo especial do IPI sobre cigarros, por versar matéria agora reservada à lei complementar, foi recepcionada na Constituição de 1988 também com o mesmo *status* da lei complementar da base de cálculo geral constante do CTN.

Em segundo lugar, porque o conceito de revogação baseia-se numa relação de incompatibilidade superveniente, que não existe no caso concreto, eis que se está perante uma relação de *especialidade* entre uma norma geral e uma norma especial.

Em terceiro lugar, porque só se pode falar em revogação quando entre duas fontes de direito existe uma relação de *hierarquia*, e uma relação de hierarquia não existe entre lei complementar e lei ordinária, como atrás se demonstrou. Também relação de hierarquia não existe entre a Lei nº 5.172/66 (CTN) e a Lei nº 4.502/64 (tal como adaptada pelo Decreto-Lei nº 34/66), ambas originariamente leis ordinárias guindadas ao *status* de lei complementar pela Constituição de 1988.

A reserva de lei complementar, repita-se, não decorre de um princípio de hierarquia, mas sim de um princípio de competência.

O alcance da submissão da base de cálculo ao princípio da reserva de lei complementar operado pela Constituição de 1988, no que concerne à base de cálculo do IPI, seja geral, seja especial sobre cigarros, resume-se no seguinte: qualquer alteração da base de cálculo existente à data da entrada em vigor da Constituição não pode, de futuro, ser estabelecida, a não ser sob a forma de lei complementar.

O fato de a Constituição anterior (1967) não exigir determinada forma (lei complementar) para regular certa matéria (base de cálculo), que passou a ser exigida pela Constituição posterior (1988), não transforma em inconstitucional a regulamentação anterior, em razão do princípio *tempus regit actum*, que conduz à inexistência de inconstitucionalidade formal superveniente⁶.

A regulamentação anterior permanece constitucionalmente legítima, sendo como tal recebida na nova Constituição. Simplesmente, qualquer modificação futura da regulamentação existente deve obedecer às regras da nova ordem constitucional, no que concerne à competência, forma e substância.

Das considerações precedentes resulta já a resposta a uma das mais relevantes questões anteriormente suscitadas e que consiste em saber qual a base de cálculo legitimamente existente em matéria de IPI sobre cigarros na data da entrada em vigor do Decreto nº 3.070/99.

Tal base de cálculo era uma *base de cálculo especial*, consistente num percentual do preço de venda no varejo.

6 Cf. LUÍS ROBERTO BARROSO. *Interpretação e aplicação da Constituição - fundamento de uma dogmática constitucional transformadora*. 3ª ed. São Paulo 1999, 67 ss.; GOMES CANÓTILO, *op. cit.*, 1223.

É, pois, em relação a esta base de cálculo que importa examinar se o Poder Executivo, através do Decreto nº 3.070/99, teria determinado inconstitucionalmente a sua alteração.

VII - O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE E A FUNÇÃO DA BASE DE CÁLCULO COMO LIMITE DA TRIBUTAÇÃO EFETIVA

A resposta à questão de saber se a sistemática do Decreto nº 3.070/99 se traduziu ou não numa alteração inconstitucional da base de cálculo preexistente do IPI sobre cigarros pressupõe previamente ser resolvido um outro problema, o qual consiste em saber se em matéria de IPI a base de cálculo desempenha necessariamente a função de *base de tributação efetiva* ou se pode restringir-se ao papel de estabelecer o *limite* dentro do qual a tributação efetiva pode ocorrer.

A especificidade desta questão em matéria de IPI resulta das conseqüências que para a estruturação e modelagem deste imposto decorrem da sua necessária obediência ao princípio da seletividade constante do art. 153, § 3º, I da Constituição.

Com efeito, é precisamente o princípio da seletividade que permite legitimamente autonomizar as funções da base de cálculo como *base de tributação efetiva* e como *base do limite* dentro do qual esta pode ocorrer.

A) A GRADUAÇÃO OBRIGATÓRIA E EXCLUSIVA DO IPI EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE DO PRODUTO E A CONSEQÜENTE INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A Constituição de 1988, no que respeita especificamente ao IPI, declara no § 3º do art. 153 que “o imposto previsto no inciso IV: (i) será seletivo, em função da essencialidade do produto; (ii) será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; e (iii) não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

Idênticos princípios constavam já da Constituição de 1967, estabelecendo o § 3º do art. 21 que “o imposto sobre produtos industrializados será seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores”.

Concentremos a nossa atenção sobre o princípio da seletividade⁷, único que interessa à matéria objeto do presente parecer.

Significa tal princípio que a razão de ser e a função própria deste imposto consiste em operar uma tributação do consumo de forma seletiva, tendo em vista o grau de essencialidade dos produtos.

Trata-se de um princípio cogente e não de uma mera recomendação programática dada ao legislador ordinário, que se encontra constitucionalmente vinculado a modelar este tributo obedecendo a duas únicas regras: uma *regra negativa* - o imposto não pode ser cumulativo - e uma *regra positiva* - o imposto não só pode como deve ser seletivo, graduado em função da essencialidade do produto.

Repare-se que, enquanto o art. 155, III, da Constituição estabelece que o ICMS *poderá ser seletivo* em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, o inciso I do § 3º do art. 153 estabelece que “o imposto *será* seletivo, em função da essencialidade”.

Deste princípio decorre que o *único* critério constitucionalmente admitido para a graduação do IPI, ou seja, para a fixação do seu *quantum*, é a *essencialidade do produto*, deixada a apreciação desta à livre valoração do Poder Legislativo e do Poder Executivo.

7 Cf. HENRY TILBERY. *O conceito de essencialidade como critério de tributação*. In Estudos Tributários, dir. RUY BARBOSA NOGUEIRA, São Paulo, 309 ss. ROQUE CARRAZZA e EDUARDO BOTTALLO. *Alcance das vantagens fiscais concedidas com fundamento no princípio da seletividade do IPI*. In Grandes Questões Atuais do Direito Tributário (3º vol.), São Paulo, 1999, coord. VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA, 267 ss.; PAULO ROBERTO DE CABRAL NOGUEIRA. *Do Imposto sobre Produtos Industrializados*. São Paulo 1981, 74 ss.; e ANTÔNIO MAURÍCIO DA CRUZ. *O IPI - Limites Constitucionais*. São Paulo, 1983.

Sendo a essencialidade do produto o *único critério* permitido pela Constituição, está bem de ver que neste imposto não se aplica, em toda a sua plenitude, o princípio da capacidade contributiva.

O princípio da capacidade contributiva, na sua máxima extensão, pode decompor-se em duas proposições: uma *negativa*, que proíbe a adoção de fatos geradores que não representem manifestações de capacidade contributiva (como a raça, o sexo, a nacionalidade), e uma proposição *positiva*, segundo a qual os tributos devem ser graduados conforme a capacidade contributiva.

Ora, se o princípio da capacidade contributiva, na sua formulação negativa, como corolário que é do princípio da igualdade, se aplica necessariamente ao IPI, a sua formulação positiva, que ordena a graduação do tributo segundo a capacidade contributiva, não é aplicável, eis que incompatível com o princípio da seletividade, de igual dignidade constitucional e de aplicação prevalente, em razão da sua especialidade.

É precisamente nesta desvinculação da graduação do tributo do critério da capacidade contributiva que reside a essência jurídica do fenômeno vulgarmente denominado de *extrafiscalidade*, fenômeno este que permite ao tributo atingir funções de política econômica, social ou de outra natureza em função de critérios distintos da capacidade de pagamento do contribuinte.

Bem andou, pois, o § 1º do art. 145 da Constituição ao estabelecer que, “*sempre que possível*, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte...”

A ressalva expressa do texto constitucional tem precisamente como objeto casos, como os do IPI, em que a própria fisionomia constitucional do tributo não lhes permite ter nem caráter pessoal (por terem por objeto produtos, objetivamente considerados, independentemente da referência a uma pessoa), nem serem graduados em função da capacidade contributiva, por deverem ser exclusiva-

mente graduados de harmonia com outro critério, a seletividade, que não tem qualquer relação com aquela.

Com efeito, a capacidade contributiva num imposto indireto, como o IPI, só pode ser aferida pelo *valor do consumo*, ou seja, pelo *preço* da mercadoria, produto ou serviço.

B) INEXISTÊNCIA DE CORRELAÇÃO NECESSÁRIA ENTRE GRAU DE ESSENCIALIDADE E PREÇO DO PRODUTO

O *grau de essencialidade* do produto (único critério de graduação permitido em matéria de IPI) não guarda qualquer relação com o respectivo preço, antes obedece a outros critérios adotados pelo legislador, tais como critérios éticos, sanitários, humanitários ou em função de considerações de política econômica.

Pode um produto de preço muito elevado (como um medicamento) ser taxado a zero pelo seu grau de essencialidade para a saúde, como pode um produto extremamente barato (como uma aguardente) ter uma tributação muito elevada por razões simétricas.

A graduação do IPI obedece, pois, a uma lógica totalmente diferente, em que as considerações relativas à capacidade contributiva do consumidor e, conseqüentemente, ao preço do produto são, por si sós, irrelevantes para efeitos de determinação do grau de essencialidade.

O princípio da seletividade, considerado pela Constituição como único critério legítimo de graduação do IPI, faz com que a base da tributação efetiva *não seja necessariamente o preço*, quer se trate do preço da operação de saída do estabelecimento industrial, quer seja o preço de venda no varejo.

Com efeito, não sendo o IPI graduado em função da capacidade contributiva do contribuinte, de direito ou de fato, *mas exclusivamente em função do grau de essencialidade* do produto, qualquer parâmetro compatível com o princípio da seletividade é suscetível de

vir a ser adotado por lei, como base da tributação efetiva, como a quantidade, o volume, o tipo de embalagem etc.

Vamos até ao ponto de dizer que não seria legítimo à lei complementar determinar imperativamente que o preço da operação fosse o único parâmetro de tributação possível do IPI, pois com isso estaria criando uma limitação, não prevista na Constituição, à liberdade de a lei ordinária e de o Poder Executivo implementarem o princípio da seletividade.

Repita-se mais uma vez: se a essencialidade do produto e o respectivo preço não andam necessariamente de mãos dadas, não é constitucionalmente legítimo obrigar o legislador ou o Poder Executivo a graduar a essencialidade do produto em função exclusivamente do respectivo preço.

A adoção de parâmetros de tributação efetiva distintos do preço, tais como (como sucede na tributação dos cigarros) a quantidade do produto (vintena de cigarros) ou características como o comprimento (mais ou menos de 87 mm) e a embalagem (maço ou *box*), é permitida pelo princípio da seletividade, visto que o grau de essencialidade do produto não tem qualquer correlação lógica necessária com o preço do mesmo.

Se o grau de essencialidade do produto não tem qualquer relação lógica necessária com o preço, podendo produtos de preço diferente terem o mesmo grau de essencialidade, e produtos de preço idêntico terem graus de essencialidade diversos, em função de critérios paramétricos distintos, fácil se torna concluir que a fixação do *quantum* do tributo, devido por cada produto, pode ter em conta diretamente as referidas características paramétricas e não o seu preço.

É precisamente o que sucede em matéria de cigarros, em que o grau de essencialidade, conducente à graduação do imposto por classes de marcas de cigarros, tem em conta fatores paramétricos como a

rigidez da embalagem (*box* ou maço) ou o comprimento do cigarro (mais ou menos de 87 mm), que em nada alteram as características intrínsecas do produto, mas são sinais externos de *status* ou de luxo, justificadores de uma taxaçaõ diferenciada em função do respectivo grau de essencialidade.

Caso o imposto fosse submetido na sua graduação exclusivamente ao princípio da capacidade contributiva, então, sim, o preço deveria funcionar normalmente como base da tributação efetiva.

Mas, como já visto, o IPI não se encontra submetido na sua graduação a tal princípio, mas ao *princípio autônomo da seletividade*, cujo único critério é o grau de essencialidade do produto, a consideração do preço não é necessariamente relevante.

C) A FUNÇÃO GARANTÍSTICA DA BASE DE CÁLCULO DO IPI COMO LIMITE DA TRIBUTAÇÃO EFETIVA

São precisamente estas considerações que explicam que, em matéria de IPI, a base de cálculo, consistente no preço de venda ou num percentual do mesmo, possa não desempenhar a função de *base de tributação efetiva*, desde que constitua a *base do limite* dentro do qual esta tributação pode ocorrer.

Tenha-se mais uma vez presente que o art. 153, § 1º da Constituição, atribui ao Poder Executivo a faculdade de alterar as alíquotas dos impostos que especifica *nas condições e dentro dos limites* estabelecidos em lei.

Ora, tais condições e limites constam do art. 1º, § 1º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, inicialmente dirigida às bebidas, e hoje também aplicável aos cigarros após a inclusão destes na sistemática da Lei nº 7.798/89.

As *condições* consistem na necessária consideração do “comportamento do mercado na comercialização destes produtos” (art. 1º, *caput*), e o *limite* é “o que resultaria da aplicação da alíquota a que o

produto estiver sujeito na TIPI sobre o valor tributável” (§ 1º), que no caso específico dos cigarros é um percentual sobre o preço de venda no varejo.

Foi, pois, a Lei nº 8.218/91 que, no caso específico dos produtos sujeitos ao regime da Lei nº 7.798/89, confirmou que, numa sistemática de tributação expressa em termos fixos, a base de cálculo continua a desempenhar a sua função paramétrica de definir os *limites máximos* dentro do qual a tributação efetiva pode ocorrer.

Aliás, a *função limitativa* da base de cálculo ajusta-se de pleno à função garantística e paramétrica da reserva de lei complementar⁸.

A função da reserva de lei complementar, enquanto garantia jurídica do contribuinte, reside essencialmente em impedir que a lei ordinária ou os atos normativos do Poder Executivo extravasem dos seus contornos, mas ela não obriga a que esses limites máximos sejam necessariamente adotados pelas outras fontes constitucionalmente legítimas, que podem situar o imposto efetivo para aquém desses limites.

O que o Decreto nº 3.070/99 estabelece é a fixação do quantitativo de um imposto expresso em termos fixos *para aquém dos limites* correspondentes à aplicação das alíquotas existentes à base de cálculo especial do IPI sobre cigarros.

A base de cálculo especial do IPI sobre cigarros (percentual do preço de venda no varejo) mantém-se ainda hoje idêntica àquela definida pela Lei nº 4.502/64 (adaptada pelo Decreto-Lei nº 34/66) e que, como atrás detalhadamente se examinou, foi recepcionada tanto na Constituição de 1967 quanto na Constituição de 1988 e não é conflitante com a base de cálculo geral constante do CTN.

O fenômeno pelo qual se manteve inalterada a base de cálculo do imposto como limite da tributação efetiva, constituído por um

8 Cf. Sobre o caráter paramétrico das “leis reforçadas”, cf. GOMES CANOTILHO, *op. cit.*, 726 ss.

valor fixo, para aquém ou dentro de tal limite, é um fenômeno totalmente distinto do vulgarmente designado por *pauta de valores*⁹.

As pautas de valores tomam como base de tributação efetiva a base de cálculo legal, mas distorcem-na através de uma ficção ou presunção legal absoluta.

Tais pautas com este perfil são inegavelmente inconstitucionais, pois criam um valor substitutivo da base de cálculo real, criando uma *verdade legal*, ou seja, uma base de cálculo presumida, que se sobrepõe à *verdade material*, ou seja, à base de cálculo real.

Ora, no caso concreto não estamos perante uma base de cálculo presumida, mas sim perante a abstração total do preço como critério de fixação do *quantum* da tributação efetiva (ainda que preservado na sua função de limite), abstração essa plenamente justificada pela adoção de outros critérios de graduação do tributo, exigidos pelo princípio da seletividade.

O Decreto nº 3.070/99, editado com fundamento na Lei nº 7.798/89, não está, pois, de modo algum, alterando a base de cálculo especial do IPI sobre cigarros, o que lhe seria vedado pelo art. 153, § 1º da Constituição. Está, na verdade, alterando as alíquotas do imposto em questão, com integral respeito pela base de cálculo na sua função de limite da tributação efetiva, tal como consagrado na Lei nº 8.218/91.

VIII - O ALCANCE DO DECRETO Nº 3.070/99 COMO SIMPLES ALTERAÇÃO DE ALÍQUOTA

Uma vez demonstrado que o Decreto nº 3.070/99 não alterou inconstitucionalmente a base de cálculo especial do IPI sobre cigar-

9 Cf. RUBENS GOMES DE SOUSA. *Um caso de ficção legal no Direito Tributário: a pauta de valores como base de cálculo do ICM*. Revista de Direito Público 11, 24-25; ALBERTO XAVIER. *A determinação da base de cálculo do IPTU*. In Direito tributário e empresarial, Pareceres, Rio de Janeiro, 1982, 251 ss.

ros, que se manteve na função de definir o limite máximo da tributação efetiva (art. 1º, § 1º da Lei nº 8.218/91), nos termos do art. 153, § 1º da Constituição, pode-se perguntar se ele teria se mantido fiel ao princípio que apenas lhe permite alterar as alíquotas do imposto.

Importa, desde logo, começar por observar que a expressão “alíquota” em matéria tributária comporta um sentido amplo e um sentido restrito.

Num sentido amplo, a alíquota significa uma quota-parte do todo, fatia, pedaço ou fração, independentemente de uma proporção predeterminada¹⁰. Por outras palavras, significa o *quantum* do imposto devido¹¹.

Num sentido restrito, a alíquota tem o significado de um percentual que, aplicado sobre uma base, funciona como critério de determinação do *quantum* do tributo¹².

Como bem ensina ANTONIO BERLIRI - autor ao qual se deve o mais profundo estudo científico sobre o fenómeno -, de alíquota em sentido estrito só se pode falar quando o parâmetro sobre o qual se aplica for uma grandeza expressa num determinado valor em dinheiro, do qual o *quantum* do tributo se obtém através de um fator de determinação percentual.

Quando, ao invés, o parâmetro da tributação efetiva não reveste estas características, mas é expresso em função da quantidade, do volume, do comprimento, da potência, do peso, do teor alcoólico, etc., o *quantum* do tributo não pode exprimir-se através de uma fór-

10 Cf. AIRES FERNANDINO BARRETO. *Base de Cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo, 1986, 41.

11 Na verdade é este conceito que está subjacente à classificação de VANONI, adotada no Brasil por VALTER BARBOSA CORRÊA e NABANTINO RAMOS, segundo a qual a alíquota pode ser fixa, gradual, proporcional e progressiva. Cf. VALTER BARBOSA CORRÊA. *Alíquota*. In Enciclopédia Saraiva de Direito, vol. VI, São Paulo, 1978.

12 Cf. AIRES FERNANDINO BARRETO, *op. cit.*, 41 ss.

mula aritmética multiplicativa, em que o multiplicador seja percentual, como sucede na alíquota em sentido estrito¹³.

A possibilidade de, no sistema constitucional brasileiro, existirem alíquotas em sentido amplo, não expressas de modo percentual, é simples corolário lógico da possibilidade da existência de parâmetros de tributação efetiva que não consistam no valor dos bens expresso em dinheiro.

Exemplo flagrante do que afirmamos está nas taxas, espécie de tributos, em que o *quantum* da obrigação tributária raramente se exprime numa fórmula percentual, eis que o parâmetro do tributo é uma atividade estatal sem expressão monetária, como a concessão de uma licença ou o exercício de uma atividade de fiscalização.

É certo que, embora fenômeno corriqueiro nos sistemas tributários europeus a previsão do *quantum* devido em matéria de impostos por técnicas não percentuais, no sistema brasileiro ele reveste-se de bem menor frequência.

A razão de ser é simples. É que, sendo a generalidade dos impostos graduada segundo o princípio da capacidade contributiva, a base da tributação é, via de regra, um valor expresso em termos monetários, o que conduz à fixação do *quantum debeat* em termos percentuais.

Todavia, quando a própria Constituição, ao abrigo da ressalva, constante da cláusula “sempre que possível” do art. 145, § 1º, permite ou impõe a adoção de um critério de graduação independente do da capacidade contributiva, como é precisamente o caso do IPI, obrigatoriamente governado, em termos exclusivos, pelo critério de seletividade em função do grau de essencialidade do produto, o valor ou preço deste deixa de ser necessariamente a base da tributação, o que automaticamente impede que a determinação do *quantum* do tributo se obtenha através de um método percentual.

13 Cf. *Principi di Diritto Tributario*, vol. II, Tomo I, Milão, 1957, 251 ss.

Basta que o grau de essencialidade (único critério de graduação constitucionalmente permitido ao IPI) não coincida com o critério do preço para que seja legítimo adotar como parâmetro de tributação efetiva características do produto denunciadoras do grau de essencialidade, como as que, a título de exemplo, já atrás se indicou: peso, volume, quantidade, potência, etc.

Como em relação a estes parâmetros, não expressos em dinheiro, não é possível adotar a técnica percentual da alíquota em sentido estrito, existe uma liberdade total na adoção da técnica de fixação do *quantum* do tributo, ou seja, da alíquota em sentido amplo, desde que o tributo não exceda o limite máximo previsto em lei.

Quando o § 1º do art. 153 atribui ao Poder Executivo uma faculdade de alteração de alíquotas, não estabelece qualquer limitação quanto ao critério da referida alteração, de tal modo que o Poder Executivo, se utilizar a técnica percentual, poderá estabelecê-las em termos proporcionais, progressivos, degressivos, com tal grau de liberdade que, na prática, pode chegar ao *quantum* efetivo que desejar.

Mas também não vemos que a Constituição não permita o abandono da técnica percentual, de tal modo que a alíquota seja estabelecida em termos implícitos, como sucede na hipótese de um imposto expresso em termos fixos calculado sobre uma base de valor; como também nada impede que a alíquota em sentido amplo, no sentido de *quantum*, seja estabelecida como um valor fixo, graduado de harmonia com certos parâmetros, independentemente do valor.

O que o § 1º do art. 153 da Constituição pretende estabelecer é que o Poder Executivo é livre de estabelecer o *quantum* do imposto dentro dos limites da lei, sendo irrelevante a técnica pela qual tal *quantum* é determinado.

Ora, no caso do Decreto nº 3.070/99, os valores fixos por ele estabelecidos situam-se aquém do limite estabelecido pela Lei nº 8.218/

91, limite este constituído pelo “que resultaria da aplicação da alíquota a que o produto estiver sujeito na TIPI sobre o valor tributável”.

Tenha-se presente neste contexto a necessidade de distinguir a determinação do valor expresso em termos fixos do imposto correspondente a cada uma das classes em abstrato - que, como vimos, é ato normativo privativo do Presidente da República, na medida em que é uma mera técnica de alteração e graduação das alíquotas - do ato de enquadramento em concreto de cada produto na respectiva classe - que é mero ato administrativo de natureza declaratória e sub-suntiva, o qual compete à Secretaria da Receita Federal.

Em momento algum a Secretaria da Receita Federal exorbitou da sua competência própria de estrita aplicação vinculada das leis fiscais.

IX – NATUREZA JURÍDICA DO IPI SOBRE CIGARROS DO DECRETO Nº 3.070/99 COMO IMPOSTO ESPECÍFICO, PLURAL E LIMITADO

A sistemática do Decreto nº 3.070/99, que, por ter assumido como critérios reveladores de graus diversos de essencialidade, em matéria de cigarros, a quantidade, o comprimento e a embalagem, adotou um tributo cuja natureza jurídica pode ser caracterizada como um *imposto específico, plural e limitado*.

Vejamos separadamente cada uma dessas características.

Trata-se de um *imposto específico* e não de um *imposto fixo*.

O imposto fixo expressa-se através de um *quantum* estabelecido em unidades monetárias certas e determinadas, devido pela simples ocorrência do fato gerador, sem que a quantia fixa seja referida a qualquer parâmetro. É o caso do exemplo dado por BERLIRI de um imposto fixo devido pelo fato de alguém ter a posse de um piano ou de um bilhar, pouco importando para a fixação do *quantum* as carac-

terísticas do piano ou do bilhar, notadamente sua superfície, peso, volume, marca, ano de fabricação, etc.¹⁴

Ao invés, nos impostos específicos o *quantum*, muito embora expresso em termos fixos, é calculado em função de uma característica do produto assumida como parâmetro, pelo que o tributo específico é *variável* e não fixo.

O mandamento da norma tributária nos impostos específicos já não é único e simples, como no caso dos tributos fixos, mas complexo, pois o valor do imposto depende sempre de um outro valor paramétrico¹⁵. É este precisamente o caso do IPI especial sobre os cigarros, em que a quantia expressa em termos fixos varia em função de unidades de quantidade - uma vintena de cigarros. Assim, o imposto é de X por 20 cigarros, 2X por 40 cigarros, 3X por 60 cigarros e assim por diante.

O imposto é *plural*, visto que para os cigarros em geral não existe um *quantum* uniforme, antes existem diversos quantitativos de imposto conforme tipos de cigarros, organizados em classes de marcas (R\$ 0,35 para Classe I, R\$ 0,42 para a Classe II, R\$ 0,49 para a Classe III - maço; R\$ 0,56 para a Classe III - box, R\$ 0,63 para a Classe IV - maço e R\$ 0,70 para a Classe IV - box).

As classes de marcas, por sua vez, não são organizadas em função de escalões referidos ao mesmo parâmetro - a quantidade de cigarros (que é sempre 20) -, mas em função de critérios distintos, que são o comprimento (mais ou menos de 87 mm.) e a textura de embalagem (maço ou *box*). Daí que o imposto não seja *gradual*¹⁶, mas *plural*.

14 Cf. BERLIRI, *op. cit.*, 265.

15 Cf. BERLIRI, *op.cit.*, 251.

16 Sobre o conceito de imposto gradual, cf. ainda BERLIRI, *op. cit.*, 266.

Finalmente, o imposto é *limitado* porque as importâncias expressas em termos fixos têm a sua liberdade de variação ascendente sujeitas a um limite máximo.

Ora, é precisamente neste limite máximo que a base de cálculo especial do IPI sobre cigarros, consistente em um percentual do preço de venda no varejo, ocupa de pleno a sua função garantística, limitadora e paramétrica, que lhe foi atribuída pelo art. 1º, § 1º da Lei nº 8.218/91, em obediência ao art. 153, § 1º da Constituição.

X - CONCLUSÕES

Em face das considerações precedentes, pode-se concluir que o novo regime de tributação dos cigarros, introduzido pelo Decreto nº 3.070/99, ao abrigo da Lei nº 7.798/89, em nada ofende a Constituição de 1988, eis que:

- a) o imposto específico, plural e limitado em que a nova sistemática se traduz, tem o significado de uma *alteração de alíquota*, permitida ao Poder Executivo pelo art. 153, § 1º da Constituição;
- b) tal alteração de alíquota foi realizada por decreto do próprio Chefe do Poder Executivo, ao abrigo de competência própria, atribuída pelo art. 153, § 1º, não tendo ocorrido qualquer delegação e tendo-se limitado a Secretaria da Receita Federal, através da Instrução Normativa nº 60/99 e do Ato Declaratório nº 52/99 (e atos declaratórios posteriores), a uma atividade estritamente vinculada, subsuntiva e declaratória, sem qualquer caráter inovativo;
- c) a expressão “alíquota” empregada no art. 153, § 1º da Constituição, está utilizada no seu *sentido amplo* de técnica de fixação

de *quantum* do imposto devido e não necessariamente no seu sentido estrito de técnica percentual;

d) a possibilidade de no sistema constitucional brasileiro ser adotada a técnica não percentual de fixação do *quantum debeatur* resulta da possibilidade da existência de parâmetros de tributação não expressos em dinheiro e independentes do valor da operação;

e) a possibilidade da existência de tais parâmetros resulta da possibilidade de o princípio da capacidade contributiva não ser adotado como critério necessário de graduação dos tributos;

f) esta possibilidade encontra-se prevista na ressalva constante da cláusula “sempre que possível” do art. 145, § 1º da Constituição;

g) o afastamento efetivo do princípio da capacidade contributiva como critério de graduação dos tributos encontra-se expressamente previsto em matéria de IPI pelo princípio constitucional da *seletividade* (art. 153, § 3º, I), que adota como critério único de graduação do imposto o grau de essencialidade dos produtos;

h) o grau de essencialidade dos produtos é critério totalmente independente, que não guarda qualquer relação com o preço dos mesmos;

i) conseqüentemente, a base de tributação efetiva pode consistir em parâmetros reveladores do grau de essencialidade que não tenham expressão monetária, como é o caso, em matéria de cigarros, da quantidade, do comprimento ou da natureza da embalagem;

- j) não tendo tais parâmetros expressão monetária, o *quantum* do imposto não pode ser fixado pela técnica percentual da alíquota em sentido estrito, podendo ser estabelecido em termos fixos;
- k) o estabelecimento do *quantum* do imposto em termos fixos pelo Poder Executivo é legítimo e livre, desde que não ultrapasse os limites legais previstos no art. 153, § 1º da Constituição;
- l) tais limites legais em matéria de IPI de cigarros foram definidos pelo art. 1º, § 1º, da Lei nº 8.218/91, como sendo “o que resultaria da aplicação das alíquotas da TIPI sobre o valor tributável”;
- m) os valores de tributo expressos em termos fixos pelo Decreto nº 3.070/99 situaram-se aquém dos limites indicados na alínea anterior;
- n) o Decreto nº 3.070/99 respeitou a base de cálculo especial do IPI sobre cigarros na sua função garantística de limite à tributação efetiva;
- o) conseqüentemente, o Decreto nº 3.070/99 não alterou a base de cálculo especial do IPI sobre cigarros, o que lhe seria vedado pelo art. 153, § 1º da Constituição, tendo-se limitado a fixar o *quantum* do imposto em termos inferiores ao limite decorrente daquela mesma base;
- p) a base de cálculo especial do IPI sobre cigarros foi estabelecida pela Lei nº 4.502/64 como em percentual do preço de venda

no varejo e foi, como tal, recepcionada pelas Constituições de 1967 e 1988, não sendo incompatível com o CTN, eis que:

(i) a base de cálculo especial do IPI sobre cigarros da Lei nº 4.502/64 (tal como adaptada pelo Decreto-Lei nº 34/66) e a base de cálculo geral constante do art. 47 da Lei nº 5.172/66 (CTN) entraram em vigor na mesma data – 1º de janeiro de 1967 –, coexistindo harmonicamente com base numa relação de especialidade (*lex generalis, lex specialis*);

(ii) esta coexistência persistiu na vigência da Constituição de 1967, que, embora tenha conferido a certas disposições do CTN *status* de lei complementar, por não ter reservado à lei complementar a matéria de base de cálculo, manteve a natureza de mera lei ordinária ao art. 47 daquele Código, aliás, não incompatível com a base de cálculo especial do IPI em matéria de cigarros;

(iii) com o advento da Constituição de 1988, que reservou à lei complementar a matéria de base de cálculo - art. 146 -, foram recepcionadas, com *status* de lei complementar, tanto a base de cálculo geral do IPI de que trata o art. 47 do CTN quanto a base de cálculo especial do IPI sobre cigarros;

q) tendo-se limitado a alterar as alíquotas e tendo respeitado a base de cálculo especial do IPI sobre cigarros, que se manteve inalterada, na sua função de limite à tributação efetiva, o Decreto nº 3.070/99 confinou-se rigorosamente às condições e limites do art. 153, § 1º da Constituição.

É este o nosso parecer s.m.j.

Rio de Janeiro, 9 de outubro de 2000.

II

A FUNÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR TRIBUTÁRIA

LEGALIDADE DO DECRETO Nº 3.070/99 E DA

I.N. - SRF 060/99

POSSIBILIDADE DE ADOÇÃO DE IMPOSTO FIXO NO

DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Ives Gandra da Silva Martins

CONSULTA

Consultam-me a respeito da legalidade do Ato Declaratório nº 8, de 23/02/2000, em face do Decreto nº 3.070/99 e da Lei 7.798/89, que instituiu tributo fixo sobre determinadas bebidas. Contesta, o Ministério Público, a validade do referido ato declaratório por entendê-lo violador do CTN, vislumbrando as inconstitucionalidades elencadas em ação civil pública, na qual pretende sua suspensão e em que acena com eventual ação de improbidade administrativa.

RESPOSTA

Antes de responder à questão formulada, é de rigor tecer algumas considerações iniciais, que facilitarão o entendimento da resposta, que apresentarei ao final.

O legislador supremo, no capítulo do sistema tributário (artigos 145 a 156), estabeleceu exaustiva competência impositiva para os entes federativos em relação aos impostos, determinou os limites ao poder de tributar e elencou três princípios como seus conformadores, a saber: o das espécies tributárias (145, 148 e 149), o da lei complementar (146) e o da capacidade contributiva (145 § 1º)¹.

1 Os artigos 145, 148 e 149 da Constituição Federal têm a seguinte dicção: "Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I. impostos; II. taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III. contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

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

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos";

Abriu uma única exceção ao elenco de impostos discriminados no sistema, a saber: a da competência residual, outorgada apenas à União, para instituir novas imposições, desde que com base de cálculo e alíquota diversas das dos impostos existentes e desde que não cumulativas².

Desta forma, criou um sistema fechado, no que concerne aos impostos, e aberto, nas demais espécies tributárias, respeitadas normas gerais estabelecidas pela lei complementar, que só podem ter a natureza de explicitar a Constituição. A lei complementar torna explícito o que implícito está na Constituição³.

"Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I. para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II. no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b.

§ único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimos compulsórios será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição";

"Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ único. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social".

2 O artigo 154 da Constituição Federal está assim redigido: "Art. 154. A União poderá instituir: I. mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; II. na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação".

3 Escrevi: "Em direito tributário, como, de resto, na grande maioria das hipóteses em que a lei complementar é exigida pela Constituição, tal veículo legislativo é explicitador da Carta Magna. Não inova, porque senão seria inconstitucional, mas complementa, esclarecendo, tornando clara a intenção do constituinte, assim como o produto de seu trabalho, que é o princípio plasmado no Texto Supremo.

É, portanto, a lei complementar norma de integração entre os princípios gerais da Constituição e os comandos de aplicação da legislação ordinária, razão pela qual, na hierarquia das leis, posta-se acima destes e abaixo daqueles. Nada obstante alguns autores entendam que tenha campo próprio de atuação - no que têm razão -, tal esfera própria de atuação não pode, à evidência, nivelar-se àquela outra pertinente à legislação ordinária. A lei complementar é superior à lei ordinária, servindo de **teto naquilo que é de sua particular área mandamental**" (grifos meus) (*Comentários à Constituição do Brasil*, 6º vol., Tomo I, Ed. Saraiva, p. 73).

Em outras palavras, a lei complementar, quando, em matéria tributária, não é instituidora de tributos - como ocorre no caso dos empréstimos compulsórios ou dos impostos instituídos por força da competência residual -, apenas conforma um elenco de normas gerais, que esclarece o conteúdo das disposições supremas para orientação dos entes com competência outorgada, constitucionalmente, para instituir tributos.

Tal percepção está perfeitamente estabelecida no artigo 146 da Carta Magna, cuja dicção é a seguinte:

“Cabe à lei complementar: I. dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, o Distrito Federal e os Municípios;

II. regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III. estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas”.

Como se percebe, tríplice é a função da lei complementar **não instituidora de tributos**: dirimir conflitos de competência, regular a limitação constitucional ao poder de tributar e estabelecer normas gerais de direito tributário.

Não concerne à lei complementar estabelecer competências tributárias, mas apenas dirimir os conflitos surgidos, desde que, ao fazê-lo, apenas explicita o que na Constituição implícito estiver ⁴.

4 Manoel Gonçalves Ferreira Filho adota idêntica posição, ao dizer: “No tocante a impostos, porém, a ocorrência de conflitos é mais provável, embora a Constituição, ao afastar os impostos concorrentes, exclua que um mesmo fato gerador dê lugar a mais de um imposto, ou a imposto federal e estadual ou municipal, ao mesmo

Cabe-lhe, todavia, estabelecer normas gerais – que, de rigor, estão no livro II do Código Tributário Nacional, claramente intitulado Normas Gerais.

O livro I é dedicado ao Sistema Tributário, isto é, a elencar os limites do perfil de cada tributo, para que as competências outorgadas não se choquem, razão pela qual também o Código Tributário deve limitar-se a descortinar o perfil de tributo de acordo com a Lei Maior, não tendo, todavia, o legislador complementar forças para retirar da competência de cada entidade federativa seu poder formatador de leis, no exercício da competência outorgada pela Constituição.

Entre outras palavras, as normas gerais servem para definir, em cada tributo, seu perfil de não colisão com o dos outros enunciados na Constituição, mas não para interferir no campo privativo de exercício do poder impositivo próprio, que as entidades federativas possuem⁵.

tempo. De fato, o sistema tributário constitucional repartiu os fatos geradores de tal modo que cada um corresponde a um imposto nominado e cada imposto corresponde a uma pessoa jurídica de direito público, União, Estado ou Município.

Dessa forma, o fato econômico que se enquadra na figura de um determinado fato gerador só pode dar origem a um único imposto, eventualmente federal ou estadual ou municipal. Também, esse fato só poderá dar origem a imposto de um único Estado ou Município, conforme sua referência espacial.

Apesar disso, podem ocorrer, e efetivamente ocorrem, conflitos de competência entre a União e Estado ou Município, entre Estado e Estado ou Município, bem como entre Município e Município. **Para evitar tais conflitos de competência, para regular o procedimento de sua solução, é que a Constituição aqui prevê lei complementar federal**” (grifos meus) (*Comentários à Constituição Brasileira de 1988*, volume 3, Ed. Saraiva, 1994, p. 95).

- 5 Hamilton Dias de Souza, em trabalho que tive oportunidade de ler, ainda não publicado, esclarece tal exegese: “De fato, embora o inciso III do dispositivo citado refira-se a ‘normas gerais’, **a verdade é que deixa à lei complementar a tarefa de dispor sobre fatos geradores e bases de cálculo in genere, com o objetivo de segregar os campos impositivos, impedindo as invasões de competência.** Realmente, tal se dá para que o legislador ordinário não possa, ao definir os fatos geradores dos tributos, alargar sua competência por razões interesseiras.

Para bem explicitar o conceito nada melhor do que a referência a Amílcar de Araújo Falcão, quando fazia a seguinte indagação: “Podem as normas gerais definir o fato gerador dos impostos discriminados como de competência da própria União, dos Estados e dos Municípios? Para tanto esclarecia: “Está claro que, tendo o legislador constituinte pretendido, em princípio sob um critério de rigidez, segregar as diferentes áreas de competência tributária, de modo a atribuir exclusividade ao

E esta interpretação foi consagrada pelo Supremo Tribunal Federal, repetidas vezes.

Determina, a Constituição, na letra “a” do inciso III, do artigo 146, que cabe à lei complementar “definir os tributos”, e o artigo 149 estabelece que as contribuições sociais criadas devem obedecer o disposto no artigo 146, inciso III, o que vale dizer, fosse a interpretação diferente da que aqui oferto, nenhuma outra contribuição poderia ser criada, além das já existentes à época da promulgação da lei suprema, sem que sua “definição” estivesse em lei complementar.

Ora, a contribuição social sobre o lucro foi criada por lei ordinária e, à luz da interpretação de que “sua definição” deveria estar em lei complementar, foi contestada perante o Judiciário, tendo o Supremo Tribunal Federal declarado que lei complementar não era necessária e que lei ordinária, na competência própria do ente tributante outorgada pela lei suprema, poderia substituí-la, sendo, pois, constitucional a cobrança daquele tributo⁶.

exercício de cada uma delas e incomunicabilidade às categorias de receitas fiscais respectivas, **não se poderia conceber tivessem os diferentes titulares do poder de tributar ampla faculdade de definir os pressupostos de sua própria competência, o que equivale a definir os limites entre as suas e as demais esferas de competência tributária**”.

As ponderações do i. jurista bem situam o campo reservado à lei complementar nesta matéria: apenas e tão-somente definir os campos de incidência de cada ente tributante, de molde a impedir indesejáveis invasões de competência” (grifos meus).

- 6 O Ministro Moreira Alves, no seu voto no RE 146.733-9, declarou: “Assim sendo, por não haver necessidade, para a instituição da contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social com base no inciso I do artigo 195 - já devidamente definida em suas linhas estruturais na própria Constituição - da lei complementar tributária de normas gerais, **não será necessário, por via de consequência, que essa instituição se faça por lei complementar que supriria aquela, se indispensável**. Exceto na hipótese prevista no par. 4º (a instituição de outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão social), hipótese que não ocorre no caso, o artigo 195 não exige lei complementar para as instituições dessas contribuições sociais, inclusive a prevista no seu par. 1º, como resulta dos termos do par. 6º desse mesmo dispositivo constitucional” (grifos meus) (Caderno de Pesquisas Tributárias nº 17, Co-ed. CEU/Resenha Tributária, 1992, p. 538). Ora, pelo mesmo argumento, o IPI só está definido nitidamente no inciso IV do art. 153 da C.F.

O mesmo ocorreu em relação ao IVV, praticamente afastado pela E.C. n° 3/91, ou com o IPVA, que foi criado pela E.C. n° 27/95 e não teve seu perfil definido por lei complementar, apesar de todos os outros impostos terem sido conformados por veículo de tal hierarquia, lembrando-se que as normas gerais eram de elaboração necessária por lei complementar, desde a Constituição de 1967.

A própria lei complementar n° 70/91, que instituiu a COFINS, foi alterada por lei ordinária, por entender o legislador federal que, tratando-se de contribuição social, a definição em lei complementar, a que se referiu o constituinte, seria apenas para definir o limite da competência e não seu exercício. A lei ordinária (9.718/98) alterou, pois, a “definição” do tributo, em consonância com o julgado da Máxima Corte, não tendo até agora sido derrubada tal modificação da forma de veiculação das normas - apesar de entender eu que a “liturgia das formas”, neste caso, deveria ser respeitada⁷.

Em outras palavras: a “definição” a que faz menção o constituinte não é a assunção de poderes próprios da competência impositiva de cada entidade federativa, no que concerne às cinco espécies tributárias, mas apenas o delineamento de seus limites em relação às de-

7 Uma segunda inconstitucionalidade que aleguei também não foi examinada, qual seja, a da “recepção de lei inconstitucional” no passado. Escrevi: “Ao reconhecer que “faturamento” não é “receita”, o constituinte deixou claro que a definição infraconstitucional que, à luz do texto constitucional anterior à Emenda 20/98, equivale “faturamento” a “receita”, é inconstitucional, pois só agora, por força da referida Emenda, é que as “receitas” passaram a figurar como base de cálculo de contribuição, que não eram até o dia 15/12/1998.

Com isto, a própria Lei 9.718/1998, que retirou isenção outorgada por lei complementar (como se lei ordinária pudesse revogar lei complementar), é, também, inconstitucional, pois promulgada antes de que a receita pudesse ser objeto de incidência de qualquer contribuição social.

À evidência, a partir da E. C. n° 20/98 qualquer receita de empresa ou de entidade a ela equiparada por lei, poderá ser objeto de incidência de contribuição social, desde que veiculada por legislação posterior. Impossível o aproveitamento de diplomas legislativos que nasceram inconstitucionais, para permitir a cobrança de tais contribuições, não tendo esse alcance o art. 12 da referida Emenda” (*Comentários à Constituição do Brasil*. 8° vol., Ed. Saraiva, 2000. 2ª. ed., p. 68).

mais competências, daí porque os próprios conflitos devem ser dirimidos pela lei complementar.

No que concerne à ação interna da competência delimitada, isto é, à definição de técnica de arrecadação, a lei complementar não será jamais exaustiva, podendo admitir técnicas alternativas, desde que exclusivamente no campo de atuação do ente federativo, pois, para tais efeitos, a lei complementar não é necessária, como se demonstrou quanto às contribuições sociais, IPVA, IVV e mesmo quanto ao imposto sobre a renda, com a lei 8.541/92, que admitiu incidência, em regimes jurídicos distintos, do imposto sobre a renda para empresas independente de efetiva aquisição de disponibilidade econômica, no concernente às aplicações financeiras.

Neste sentido, ofertei à Receita Federal parecer sobre o tema, entendendo legal a referida lei, nada obstante possibilitar, por meio de regimes de imposição diferentes, que a lucratividade auferida em determinados tipos de operações fosse tributada, apesar de em outros tipos a mesma empresa ter apurado prejuízo⁸. E mesmo a limitação do aproveitamento de prejuízos fiscais a 30% cria hipótese de não

8 Escrevi: "Ora, se as implicações da tese, que vínhamos defendendo, são favoráveis ao contribuinte, no que diz respeito à irretroatividade da lei fiscal, aprovada ao final de cada exercício para o imposto de renda, não pode o sujeito passivo da obrigação tributária dizer que o Fisco não tem o direito de adotar dois regimes distintos para tipos de fatos geradores diversos, concernentes às diversas aquisições de disponibilidade que compõem o fato gerador do imposto sobre a renda.

É de se lembrar que o fato imponível do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza pode ser de quatro espécies distintas de 'aquisição de disponibilidade jurídica' (a econômica, como já disse, é necessariamente jurídica), a saber: a) produto do trabalho; b) produto do capital; c) produto da conjunção de ambos; d) produto de acréscimos que não se componham dos elementos correspondentes às três aquisições anteriores, como, por exemplo, a doação.

Ora, nada na Constituição ou no Código Tributário Nacional impede que a lei ordinária adote para o mesmo contribuinte, em face de **tipos diferentes** de fatos geradores do imposto sobre a renda, regimes distintos, visto que a hipótese de imposição não é complexiva, como cheguei a pensar no início da década de 70 (*Teoria da Imposição Tributária*, Ed. Saraiva, 1983), influenciado por Sampaio Dória e Rubens Gomes de Sousa" (*Separata Revista Trimestral de Jurisprudência dos Estados*. Vol. 128, setembro de 1994, p. 67).

aquisição de disponibilidade econômica, tributada pelo I. Renda, definida por lei ordinária e não por lei complementar, com o aval da Suprema Corte, embora em decisão de Turma, ainda não pacificada perante o STF⁹. Neste caso, em que tenho posição diversa da Suprema Corte, é de se ressaltar que o conceito do artigo 43 foi entendido como um conceito de “delimitação de competências”, e não de atuação do poder impositivo dentro do âmbito conformador das fronteiras tributárias definidas por lei complementar¹⁰.

9 Vide RE 232.084-9/SP (Rel. Min. Ilmar Galvão. DJ. 16/6/00). No RE 244.293 foi pedido vista pelo Min. Sepúlveda Pertence em 4/4/00. O STF tem concedido cautelares dando efeitos suspensivos a recursos sobre a matéria reconhecendo que a questão não se encontra ainda pacificada (Petição 2133-9, medida liminar, DJ. 29/9/00. Min. Celso de Mello, 2ª Turma). Transcrevo esta decisão: “Petição 2133-9 - Medida liminar Proced.: SP - Rel. Min. Celso de Mello - Reqte: OESP Gráfica S/A - Adv.s.: Ives Gandra da Silva Martins e outros - Reqda: União Federal - Advda.: PFN - Simone Aparecida Venciguerei Azeredo.

DECISÃO: Trata-se de **medida cautelar incidental**, que, requerida com a finalidade de atribuir **efeito suspensivo** a recurso extraordinário interposto contra acórdão emanado do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, **objetiva** garantir, à empresa requerente, a prerrogativa de “ver resguardado, de autuações fiscais, o exercício do seu direito à compensação dos prejuízos fiscais apurados em 31.12.94”, **relativamente** ao IRPJ e CSLL concernentes ao ano de 1995 e aos “períodos-base subsequentes, até sua compensação total afastando-se a incidência da limitação percentual imposta pelas Leis nº 8981/95 e 9065/95”. (fls. 251)

A **Presidência** do Tribunal de inferior jurisdição, ao **admitir** o recurso extraordinário em causa, **assim fundamentou** a sua decisão: “Cuida-se de Recurso Extraordinário interposto por OESP Gráfica S/A, com fundamento na alínea ‘a’, do inciso III, do art. 102 da Constituição Federal, em face de acórdão de Turma Julgadora deste Tribunal, **que entendeu cabível a limitação de 30%**, prevista pelas leis nºs 8.981/95 e 9.065/95 **para a compensação dos prejuízos fiscais de exercícios pretéritos**, considerando inexistente qualquer mácula a direito constitucional’.

Desse modo - e considerando, ainda, que também concorrem, na espécie, os demais requisitos necessários à concessão da medida cautelar requerida (**Pet. 1859-DF (Ag.Rg.)**. Rel. Min. Celso de Mello) -, **defiro** o pedido ora formulado, **para**, até final julgamento do recurso extraordinário interposto pela parte ora requerente, “garantir o seu direito líquido e certo de não ser autuada face à compensação dos prejuízos acumulados até 31/12/94, na apuração do imposto de renda pessoa jurídica, relativamente ao período encerrado em abril de 1995 e demais subsequentes, independentemente do limite imposto pela Lei 8981/95, até que ocorra sua compensação total, ressalvado à autoridade fiscal o mais amplo poder de fiscalização quanto à exatidão e regularidade dos prejuízos apurados” (fls. 17)

Publique-se. Brasília, 22/09/00 - Min. Celso de Mello - Relator.

10 É interessante que a doutrina sequer aceita tal extensão admitida pela Suprema Corte de invasão da lei ordinária na própria delimitação de competências. Gustavo

O primeiro ponto, portanto, a deixar claro, na interpretação do artigo 146, é que a definição, a que faz menção o constituinte, é a definição delimitadora e explicitadora do tributo, para efeitos de observar as fronteiras em relação a outros tributos e fatos geradores, mas não no sentido de outorgar-se, o legislador complementar, o poder de, dentro da área de atuação de cada ente tributante, estabelecer a definição que compete à própria legislação ordinária.

Um segundo ponto a ser considerado é o que diz respeito ao artigo 47 do CTN.

Está assim redigido:

“A base de cálculo do imposto é: I. no caso do inciso I do artigo anterior, o preço normal, como definido no inciso II do art. 20, acrescido do montante: a) do imposto sobre a importação; b) das taxas exigidas para entrada do produto no país; c) dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis; II. no caso do inciso II do artigo anterior: a) o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria; b) na falta do valor a que se refere a alínea

Miguez de Mello escreveu: “A melhor doutrina evidencia não ser juridicamente possível o Legislador Ordinário fazer prevalecer uma presunção de renda sobre a renda efetivamente apurada no caso concreto: neste sentido são os pronunciamentos de Henry Tilbery e José Luiz Bulhões Pedreira: “Os dispositivos da legislação ordinária, que ao invés da tributação pelo imposto de renda, incidindo sobre a base normas de renda ou dos proventos tributáveis, reais, determinados com exatidão, permitem em caráter de exceção e complementar, em circunstâncias determinadas, a aplicação de métodos de presunção ou arbitramento, nunca devem ser interpretadas extensivamente **de uma forma que ampliará a matéria tributável além dos limites conceituais desse imposto**”.

“Mas a lei orgânica, ao definir os rendimentos ou a renda sujeitos ao tributo, não é livre para escolher qualquer base imponible, e há de respeitar o conceito de “renda e proventos de qualquer natureza” constante da Constituição: as definições adotadas pela lei ordinária devem ser construídas e **interpretadas** tendo em vista a discriminação constitucional de competência tributária, e estão sujeitas ao teste e constitucionalidade em função de sua compatibilidade com essa discriminação”. “... nem o legislador nem o **intérprete** é livre para adotar o conceito de renda de sua preferência: deve procurar aquele que melhor se ajuste ao sistema de distribuição de competências tributárias constante da Constituição” (grifos meus) (*Caderno de Pesquisas Tributárias*. vol. 11. Co-ed. CEEU/Resenha Tributária, 1986, p.195).

anterior, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente. III. no caso do inciso III do artigo anterior, o preço da arrematação”.

Nitidamente, o dispositivo não cuida de definição do perfil distintivo do tributo em relação aos demais. Apenas sinaliza aquele que pertenceria à competência outorgada constitucionalmente à União Federal para cobrar o tributo. É uma sinalização, como foi sinalização a lei complementar 70/91, em relação à definição da COFINS, cujas disposições, na época, já não dependeriam de veiculação por lei complementar, pois o Supremo já decidira que tal forma de elaboração legislativa não era necessária para instituir as contribuições sociais do artigo 195 da Constituição Federal.

Nada obstante a lei complementar n° 70/90 definir alíquotas para as contribuições, inclusive com exclusão para as entidades financeiras, a lei n° 7.817/98 estabeleceu novas bases de cálculo, novo perfil para o tributo e a inclusão do sistema financeiro no âmbito da incidência tributária, com considerável alargamento da “definição” perfilada por lei complementar¹¹.

11 O artigo 11 da L.C. n° 70/91 tinha a seguinte dicção: “Fica elevada em 8 pontos percentuais a alíquota referida no § 1° do art. 23 da Lei n. 8.212, de 24/07/1991, relativa à contribuição social sobre o lucro das instituições a que se refere o § 1° do art. 22 da mesma lei, mantidas as demais normas da Lei 7689, de 15/12/1988, com as alterações posteriormente introduzidas.
§ único. As pessoas jurídicas sujeitas ao disposto neste artigo ficam excluídas do pagamento da contribuição social sobre o faturamento, instituída pelo art. 10 desta Lei Complementar”, tendo Sacha Calmon Navarro Coelho comentado o espectro menos abrangente daquele diploma da seguinte forma: “O faturamento é apenas um dos parâmetros de incidência das contribuições para o custeio da seguridade social. Motivos relevantes, sopesados pelo constituinte, podem acarretar a desoneração total ou parcial de qualquer daqueles fatores (lucro, folha de salários e faturamento). Tanto assim, agora já no plano da isenção, que a LC 70, de 30/12/1991, instituidora da COFINS, criou várias exceções ao dever genérico de contribuir, beneficiando pessoas de grande capacidade econômica. Dessarte, são isentas: a) todas as empresas industriais e comerciais, em suas vendas de mercadorias e serviços ao exterior (art. 7°, I a VI); b) todos os bancos, seguradoras e instituições financeiras em geral (art. 11); c) todas as sociedades civis de profissionais liberais (art. 6°, II). Seriam inconstitucionais essas normas de isenção?”

Da mesma forma, o artigo 47 do CTN - promulgado anteriormente à Constituição de 1967 - sinaliza orientação a ser seguida pelas entidades federativas, sem excluir a possibilidade de regimes especiais, desde que preservando o efeito delimitador do tributo determinado pela lei complementar e que decorre da imposição constitucional.

Assim é que a própria lei 7.798/89, cuja inconstitucionalidade não foi argüida, admitiu, para determinados tributos, a tributação por classes, objetivando garantir o Erário e dificultar a sonegação, não sendo, o Decreto 3070/99 e os Atos Normativos conseqüentes, senão extensão, outorgada pela lei, do âmbito de adoção de técnicas especiais de tributação¹².

E tal delegação é possível. O Supremo Tribunal Federal — não sobre técnica de tributação, mas sobre a própria definição de operações tributárias - admitiu que a lei pudesse outorgar ao Poder Executivo o poder de definir operações tributáveis. Assim é que considerou constitucional a L.C. nº 65/1991, que delegou aos governos dos Es-

É claro que não. Por relevantes razões, consideradas pelo legislador (peculiaridade da atividade atingida, estímulo às exportações para o equilíbrio da balança comercial etc.) pessoas de grande capacidade econômica são beneficiadas com isenção ou redução dos tributos destinados ao custeio da seguridade social" (Pesquisas Tributárias - Nova Série 4, Imunidades Tributárias, co-ed. Centro de Extensão Universitária e Ed. Revista dos Tribunais, 1998, p. 239).

- 12 O artigo 2º da Lei 7.798/89 tem a seguinte dicção: "O enquadramento do produto na classe será feito pelo Ministro da Fazenda, com base no que resultaria da aplicação da alíquota a que o produto estiver sujeito na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, sobre o valor tributável.

§ 1º Para efeito deste artigo, o valor tributável é o preço normal da operação de venda, sem descontos ou abatimentos, para terceiros não interdependentes ou para coligadas, controladas ou controladoras (Lei 6.404, de 15/12/1976, art. 243, §§ 1 e 2) ou interligadas (D.L. 1950, de 14/07/1982, art. 10, § 2).

§ 2º O contribuinte informará ao Ministro da Fazenda as características de fabricação e os preços de venda, por espécie e marca do produto e por capacidade do recipiente.

§ 3º O contribuinte que não prestar as informações, ou que prestá-las de forma incompleta ou com incorreções, terá o seu produto enquadrado ou reenquadrado de ofício, sendo devida a diferença de imposto, acrescida dos encargos legais.

§ 4º Feito o enquadramento inicial, este poderá ser alterado, observados os limites constantes do anexo I".

tados a definição do que seria ou não produto semi-elaborado para efeitos de atrair a incidência do ICMS nas exportações. Quando contestada tal delegação de competência legislativa não prevista no inciso X, letra “a”, do artigo 155 da Constituição Federal, perante a Suprema Corte, o Tribunal considerou válida a lei complementar nº 65/91 e possível a delegação “definidora” dos produtos que seriam tidos por “semi-elaborados” pelos Estados¹³.

Sem nenhuma dúvida, a “delegação” veiculada pela L.C. 65/91 teria sido da própria “definição” de operações tributáveis e não apenas de adoção de técnicas simplificadoras de tributação para evitar fraude e sonegação. Apesar de o constituinte declarar que apenas a lei complementar poderia “definir” o perfil dos impostos, a L.C. 65/91, efetivamente, delegou competência legislativa para os Estados definirem as operações tributáveis e o S.T.F. considerou constitucional tal “delegação”.

Delegação, todavia, não houve no caso da consulta a que estou respondendo. De início, porque o IPI, como o II, o I.E. e o IOF, admitem área de atuação maior do Executivo para definir alíquotas e, por decorrência, bases de cálculo, visto que são tidos por impostos regulatórios os 3 últimos, e de política industrial o primeiro.

13 “AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 600-2-DF - TRIBUNAL PLENO. Rel. Min. Marco Aurélio - Requerente: Gov. do Estado de Minas Gerais - Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional.
ICMS - MANUTENÇÃO DE CRÉDITO - EXPORTAÇÕES. A Lei Complementar Federal nº 65, de 15/09/1991, quer sob o ângulo formal, quer o material não conflita com a Carta Política da República, no que preserva o crédito alusivo ao imposto sobre circulação de mercadorias e serviços nas hipóteses que enumera.
ACÓRDÃO: Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos, em julgar improcedente a ação e declarar a constitucionalidade do “caput” do art. 3º, e seu § único, da Lei Complementar nº 65/91, vencido o Ministro Carlos Velloso, que julgava a ação procedente e inconstitucional o referido dispositivo. Brasília, 26 de abril de 1995. Octávio Gallotti - Presidente - Marco Aurélio - Relator” (26/4/1995 - D.J. 30/06/95 - Ementário 1793-1).

Do fato de o constituinte não ter mencionado, no § 1º do artigo 153, que também as bases de cálculo poderiam ser alteradas pelo Executivo é elemento despiciendo, pois alíquota e base de cálculo são elementos interligados, irmãs siamesas inseparáveis, ao ponto de, nos impostos fixos, a sua integração ser absoluta¹⁴.

Tanto faz ter-se uma base de cálculo de 50% do valor do produto, com uma alíquota de 20%, como ter uma base de cálculo de 100% do valor, com alíquota de 10%. O resultado seria, rigorosamente, igual, pois não há alíquota sem base de cálculo, nem base de cálculo sem alíquota, com o que a ordem dos fatores termina por não alterar o resultado.

Ora, numa interpretação sistemática do texto constitucional, a dicção do § 1º do artigo 153 tem que ser entendida a partir de um dos dois elementos de uma equação indissociável (alíquota), princípio explícito, para o outro elemento (base de cálculo), princípio implícito, da intenção constitucional. A interpretação seria muito pobre se se admitisse exclusivamente aquela literal, e não a interpretação sistemática, que revela serem indissociáveis alíquota e base de cálculo, indissolivelmente ligadas, exceção feita aos tributos fixos, em que não há interligação de ambas, mas integração absoluta¹⁵.

14 O § 1º do artigo 153 está assim redigido: "É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V".

15 Carlos Maximiliano escreve sobre a interpretação literal: "Entretanto, o maior perigo, fonte perene de erros, acha-se no extremo oposto, no apego às palavras. Atenda-se à letra do dispositivo: porém com a maior cautela e justo receio de 'sacrificar as realidades morais, econômicas, sociais, que constituem o fundo material e como o conteúdo efetivo da vida jurídica, a sinais, puramente lógicos, que da mesma não revelam senão um aspecto, de todo formal'. Cumpre tirar da fórmula tudo o que na mesma se contém, implícita e explicitamente, o que, em regra, só é possível alcançar com experimentar os vários recursos da Hermenêutica. *Verbum ex legibus, sic accipiendum est: tam ex legum sententia, quam ex verbis* - 'O sentido das leis se deduz, tanto do espírito como da letra respectiva'.

São inevitáveis os extravasamentos e as compressões; resultam da pobreza da palavra, que torna esta inapta para corresponder à multiplicidade das idéias e à complexidade da vida. Por isto, há interpretação extensiva e estrita, posto que outrora se considerasse ideal a só declarativa.

Não há, portanto, como se admitir a raquítica interpretação literal, que não atinge a essência da intenção constituinte e do sistema constitucional de permitir ao Poder Executivo alterar alíquotas e bases de cálculo, por força do § 1º do art. 153. Qualquer outra interpretação, pela indissolubilidade dos dois elementos, representaria outorgar um atestado de mediocridade à ação do constituinte, o que, em homenagem a sua inteligência, não posso aceitar¹⁶.

Um terceiro aspecto merece consideração. É o que diz respeito aos tributos fixos. Neles, há integração entre a base de cálculo (*ad rem*) e alíquota, resultando em valor fixo definido pela legislação. A doutrina tem procurado considerar que a alíquota corresponde ao percentual aplicado sobre uma base determinada. Na realidade, em termos de técnica de tributação, a incidência *ad rem* corresponde a uma tributação não de interligação entre os dois elementos indissociáveis da tributação *ad valorem* (alíquota e base de cálculo), mas à integração absoluta dos dois elementos, a base sendo substituída pela coisa e não pelo valor, e o tributo por uma quantificação prévia, conformada pela fixação do valor predeterminado.

Nitidamente, é uma técnica de tributação que pertence ao poder tributante. Não cabe à lei complementar impedir sua adoção por

l) A interpretação verbal fica ao alcance de todos, seduz e convence os indoutos, impressiona favoravelmente os homens de letras, maravilhados com a riqueza de conhecimentos filológicos e primores de linguagem ostentados por quem é, apenas, um profissional do Direito. Como toda meia ciência, deslumbra, encanta, e atrai; porém fica longe da verdade as mais das vezes, por envolver um só elemento de certeza, e precisamente o menos seguro" (Hermenêutica e Aplicação do Direito, 9ª ed. ed Forense, 1979, p. 111).

16 Pinto Ferreira comenta sobre a delegação de competência do § 1º do artigo 153 o seguinte: "A competência é indelegável, salvo exceção prevista na Constituição Federal, que no caso existe (art. 150, § 2º).

É justa e legítima a delegação estatuída em favor de impostos regulatórios de comércio exterior (II, IE, IPI, IOF), a fim de proteger a indústria nacional e permitir competitividade no comércio internacional. Justifica-se também pelo mesmo motivo o desrespeito a princípio da anterioridade do exercício financeiro" (grifos meus) (*Comentários à Constituição Brasileira*, 5º volume, Ed. Saraiva, 1992, p. 407).

quem, tendo o poder de tributar, pode exercê-lo nos campos delimitados pela lei tributária. Claramente, pode a lei complementar definir quais os limites externos do tributo, em face dos demais tributos existentes, mas não pode, à evidência, invadir área própria da atuação *interna corporis* do poder tributante, no exercício de sua competência de legislar, ordinariamente.

O art. 47 do CTN refere-se a uma técnica de tributação e não à definição dos limites tributários, servindo como elemento referencial para o poder impositivo, mas jamais eliminando técnicas especiais que, sem extravasarem o campo de atuação do poder delimitado pela lei complementar, perfilam de forma simplificada os elementos compositores da base de tributação¹⁷.

17 Hamilton Dias de Souza, no citado parecer que me foi dado examinar e ainda não publicado, lembra que: "Em matéria de IPI, já de há muito tempo, mais precisamente desde a Lei 4.506/64 (conferir), a tributação de cigarros se faz tomando-se como referencial o preço do produto no varejo. Não tem sido relevante o efetivo valor pelo qual o fabricante vende seus produtos. Em essência, a rigor, em todo o tempo mencionado, não se adota como base de cálculo o que dispõe o Código Tributário Nacional. Assim tem sido pelo fato de que as peculiaridades desse setor de atividade, aliadas à elevada tributação que sofre, tem exigido trato normativo diverso do geral. Em 1989, a Lei n. 7.798 criou sistemática em virtude da qual determinados produtos poderiam ser tributados por unidade consoante valores fixos expressos em BTN's. A mesma lei estabeleceu que poderia a sua sistemática abranger não só os produtos lá especificados mas também outros, definidos pelo Poder Executivo, tendo em vista o comportamento do mercado em sua comercialização. Trata-se da adoção de sistema de tributação onde não há alíquota nem base de cálculo, de sorte que a cada unidade ou conjunto de unidades corresponderá um determinado valor fixo. Não se cuida propriamente de alíquotas específicas, conforme referências, a nosso ver equivocadas, que têm sido feitas sobre o tema. Cuida-se, sim, de imposto fixo. Bernardo Ribeiro de Moraes, com propriedade, traça os contornos desse modelo, verbis: 'Tendo em vista a alíquota tributária, os impostos podem ser denominados fixos, proporcionais e progressivos. Trata-se de uma classificação jurídica dos impostos fundamentada no critério formal, disposto em lei, da maneira de calculá-los (aspectos financeiros da hipótese de incidência tributária). Impostos fixos são os decorrentes de cota fixa, estabelecida em quantidade certa invariável e determinada de dinheiro, sem levar em conta uma base de cálculo (não se leva em consideração nem a capacidade contributiva da pessoa e nem o valor do patrimônio ou bem onerado). A norma jurídica estabelece o montante da dívida fiscal numa importância certa e igual para todos os contribuintes. Nos impostos fixos não há alíquota fiscal. O *quantum* a ser pago é fixado diretamente em lei. Como a importância a ser paga a título de imposto já vem prevista, de forma clara e expressa, na

Os sistemas especiais sempre foram admitidos, como ocorre, por exemplo, com o regime de estimativa do ICMS, que, nada obstante o acertamento futuro, não elide a realidade de que se trata de uma técnica de tributação não prevista na lei complementar original, desde que foi implantada pelos demais Estados, antes da L.C. n° 87/96¹⁸.

lei tributária, não há necessidade de cálculo algum para se chegar ao valor da prestação pecuniária”.

No mesmo sentido a lição de Rui Barbosa Nogueira: “A alíquota nos impostos fixos é a tarifa do tributo, é a soma de dinheiro devida por unidade de tributo, entendendo-se por unidade de tributo ou unidade tributada, cada objeto tributado ou cada parcela de incidência. Assim, se a lei disser: cada quilo de açúcar paga Cr\$ 1,00, cada automóvel paga Cr\$ 5.000,00, aí está a alíquota, ou ali já está a quota ou quantia devida, que por não depender de cálculo não precisa de base”. E, por fim, Rubens Gomes de Sousa: “Fixos são os impostos cuja alíquota é estabelecida em quantidade certa de dinheiro, de modo que não há nenhum cálculo a fazer; por ex. quando a lei diz que um atestado paga Cr\$ 1,00 de selo, trata-se de um imposto fixo. Neste tipo de imposto, não tem importância o valor da matéria tributável”.

18 Vide RE 73506-GB. RE 71239 e Representação 897-RJ-Tribunal Pleno, cujas ementas são as seguintes:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO N° 73.506-Guanabara

Recorrente: Açougue Flor do Bonfim Ltda. e Outra

Recorrido: Estado da Guanabara

EMENTA: 1) ICM. Cobrança pelo sistema de estimativa do movimento econômico do contribuinte, autorizado por lei estadual. Inconstitucionalidade não reconhecida. 2) Não cabe condenação em honorários de advogado na ação de mandado de segurança (Súmula 512). 3) Recurso conhecido e provido. em parte, para excluir a condenação em honorários.

ACÓRDÃO: Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da 2ª Turma do STF, em conformidade com a Ata de julgamentos e notas taquigráficas, por unanimidade de votos, conhecer do recurso e lhe dar provimento parcialmente, nos termos do voto do Min. Relator. Brasília. 22/2/1974. Thompson Flores - Presidente - Xavier de Albuquerque - Relator” (STF, Aud. de publ. 20/3/1974);

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO N° 71.239 - Guanabara

Rel.: Min. Xavier de Albuquerque - Recorrente: José de Lemos - Açougue N.S. de Fátima - Recorrido: Estado da Guanabara.

RELATÓRIO: O Sr. Min. Xavier de Albuquerque: Argüindo a inconstitucionalidade do regime de cobrança do ICM por estimativa do movimento econômico, autorizado por lei estadual, recorre o contribuinte de acórdão que lhe denegou mandado de segurança impetrado para obstá-lo. A Procuradoria-Geral da República opinou pelo não conhecimento, ou pelo não provimento do recurso.

É o relatório.

VOTO: O Sr. Min. Xavier de Albuquerque (Relator): Não vejo inconstitucionalidade no regime de cobrança do ICM por estimativa ao movimento econômico do contribuinte, pois o acerto periódico que ele supõe afasta qualquer colisão com o princípio da não-cumulatividade do tributo. Não conheço do recurso” (22/2/1974);

“REPRESENTAÇÃO N° 897-Rio de Janeiro (TRIBUNAL PLENO); Representante: Pro-

No momento em que se inicia a cobrança do tributo, a técnica por estimativa não era prevista na lei complementar, como na lei complementar não é prevista a do lucro presumido como base impositiva do imposto de renda, quando não exteriorize aquisição de disponibilidade. É de se lembrar que o artigo 44 do CTN, ao falar em renda presumida ou arbitrada, em consonância com o artigo 43 do CTN, **só poderá cuidar de renda decorrente de aquisição de disponibilidade e jamais de incidência do tributo independente de renda**, por conveniência do contribuinte, de não ter que proceder a escrituração pormenorizada ¹⁹.

Diversos autores admitem o tributo fixo - que não é vedado nem pela Constituição nem pela lei complementar -, visto que sempre decorrente de um regime especial de tributação. E se, expressamente, a lei complementar vedasse tal utilização, seria inconstitucional, na medida em que o artigo 146, inciso III, estabelece que se defina o imposto e seu perfil (base de cálculo, alíquota), enquanto elementos diferenciadores de outros tributos. Assim, a lei complementar é constitucional, mas jamais na interferência de atuação interna do poder tributante no que concerne ao próprio tributo delimitado na Constituição.

Feitas estas considerações, uma última, sobre a competência da lei complementar e do legislador ordinário, deve ser acrescentada para efeitos de se poder analisar outros elementos de mais fácil enfrentamento. Trata-se da “pauta fiscal”.

curador-Geral da República; Representado: Governador do Estado do Rio de Janeiro; EMENTA: ICM - Cálculo por estimativa. Constitucionalidade dos arts. 9º e 10 do D.L. n. 8. de 7/4/1969, do Estado do Rio de Janeiro. Representação improcedente.

ACÓRDÃO: Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plena, na conformidade da ata de julgamentos e notas taquigráficas, à unanimidade, julgar improcedente a representação. Brasília, 27/11/1975. Djaci Falcão - Presidente - Rodrigues Alckmin - Relator” (STF, aud. de publ. 16/6/1976)”.

19 O artigo 44 do CTN está assim redigido: “A base de cálculo do imposto é o montante real, arbitrado ou presumido, **da renda ou dos proventos tributáveis**” (grifos meus).

A “pauta fiscal” é quase sempre estabelecida para evitar processos indutores a subfaturamento. É uma técnica que objetiva dar parâmetro único, considerado relevante para a Administração e que corresponderia, teoricamente, ao valor da operação, com o que, não poucas vezes, pode mostrar-se superior ao valor “real” da operação. Por isto, tem sido contestada por contribuintes, tendo já sobre a situação o Poder Judiciário se manifestado²⁰.

O tributo fixo, não. Ele é definido a partir de uma solução que independe de valor de “pauta” da operação, que, por ser pauta, cria base de cálculo artificial²¹.

Representa, em verdade, uma técnica de tributação que integra a base de cálculo e alíquota, em um valor incidente sobre a coisa e definida por volume da operação.

A crítica, portanto, não procede, como não procede a observação de que a tributação por classes feriria a lei complementar, quando já foi adotada no país, com sucesso, no passado, mesmo vigente, o CTN²².

20 RTJ 74/840; 96/884; 95/923. Representação 1231-SC. RTJ 114/494.

21 É ainda Hamilton Dias de Souza, no referido parecer, que escreve: “Alega-se que a tributação em causa constitui verdadeira pauta fiscal, o que tem sido repellido pela jurisprudência de nossos tribunais. Todavia, como se verificará, há confusão de conceitos pois a pauta nada mais é do que fixação arbitrária do valor que servirá como base para o cálculo do tributo devido. Nos tributos fixos, como se verificou, não há nada a se calcular. Não há base de cálculo nem alíquota. Só isso demonstra que a tributação de que se cuida não caracteriza pauta fiscal. Ademais, é claro que os tributos estruturados com alíquota e base de cálculo sujeitam-se ao modelo previsto no Código Tributário Nacional, ao qual, em linha de princípio, as pautas fiscais não se conformam. Não assim, entretanto, os tributos fixos cujo modelo supõe a inexistência de base de cálculo e alíquota, como referido.

Se tanto não bastasse, vale referir que a jurisprudência atual, do Superior Tribunal de Justiça, não é uniforme como pretendido pelo Ministério Público, tendo admitido a pauta fiscal em inúmeros casos”.

22 O Ato Declaratório nº 12 de 24/2/2000 tem a seguinte dicção:

“ATO DECLARATÓRIO Nº 12, DE 24/2/2000 - Fixa normas de enquadramento de bebidas do código 2202.90.00 da TIPI, para pagamento do IPI.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da competência prevista no art. 128 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998, e tendo em vista o disposto no art. 6º do Decreto

Por fim, é de se lembrar que a lei 7.798 de 1989, que prevê a tributação por classes, continua até hoje sem que tenha sido declarada sua inconstitucionalidade, sendo exteriorizadora de técnica de tributação igual à utilizada no Decreto 3.070/99 e em Atos da Receita Federal. O alargamento autorizado no diploma legislativo não é diferente da delegação por lei complementar, considerada constitucional pelo STF (L. C. n° 65/1991), do poder de definir produtos semi-elaborados ao legislador ordinário, nada obstante a letra da Constituição.

Por qualquer que seja o ângulo que se examine a questão, percebe-se que as regras definidas pela lei 7.798/89, Decreto 3.070/99 e Atos Administrativos da Receita estão absolutamente conformadas no sistema tributário nacional e não o ferem, pois representam o exercício da competência do legislador ordinário. A lei complementar, por outro lado, apenas pode, segundo orientação da Suprema Corte, por força da Constituição, delimitar o campo de atuação de um imposto em relação aos demais, nos seus aspectos diferenciados.

n° 3360, de 8/2/2000, declara: As bebidas classificadas no código 2202.90.00 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto n. 2092, de 10/12/96, que se enquadrem como "repositores hidroeletrólitos" nos termos e condições fixados pela Portaria n° 222 da Secretaria da Vigilância Sanitária, do Ministério da Saúde, estarão sujeitas ao imposto conforme Anexo, a partir de 1° de março de 2000. EVERARDO MACIEL. ANEXO:

Cód. TIPI	Descrição do prod./recipiente	IPI/R\$	Unidade
2202.90.00	Repositores hidroeletrólitos		
	1. Garrafa de vidro, não-retornável		
	1.1. de 361 a 660 ml	0,24	12
	2. Garrafa Pet		
	2.1. de 361 a 660 ml	0,24	12
	2.2 de 661 a 1.000 ml	0,48	12
	3. Embalagem "tetra-pack"		
	3.1. de 261 a 360 ml	0,15	12
	4. Saco Plástico		
	4.1. de 461 a 660 ml	0,48	24

(DOU 25/2/2000, Seção I. p. 12)"

Isto posto, passo a examinar, mais perfunctoriamente, outros aspectos concernentes à questão.

O primeiro a merecer também consideração é o artigo 148 do CTN, que permite seja o lançamento realizado sobre base de cálculo presumida, em relação a todos os tributos, inclusive o IPI. Este artigo constitui norma geral de direito tributário, pois está incluído no livro II do CTN e não como o art. 47 publicado fora do livro II, apenas sinalizando uma forma geral para definição, por lei ordinária, do cálculo do tributo²³.

Em outras palavras, nos casos de **lançamento de ofício** e enquanto norma geral (livro II), o CTN admite lançamento que não tenha como base de cálculo rigorosamente o valor do bem e a aplicação de um percentual da alíquota. Por outro lado, o CTN, enquanto não norma geral, mas somente delimitadora das áreas de competência em relação a outros tributos e demais impostos elencados em *numerus clausus*, sinaliza as hipóteses de incidência dentro das áreas de competência de cada entidade federativa, assim como, não exaustivamente, indica as formas de cálculo do imposto.

Recentemente, o Superior Tribunal de Justiça assumiu interpretação, rigorosamente, igual àquela que aqui expus, mas em relação ao ISS.

Nada obstante, dizer, o artigo 12, letra “a”, do D.L. 406/68 (norma com eficácia de lei complementar), que, fora as hipóteses da construção civil, o fato gerador do tributo ocorreria na sede do estabelecimento do prestador de serviços, houve por bem, aquele Sodalício, definir que também em outras hipóteses aplicar-se-ia a

23 O artigo 148 do CTN tem a seguinte dicção: “Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, **arbitrará aquele valor ou preço sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados**, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial” (grifos meus).

letra “b” (local da prestação) e não a letra “a” (sede do estabelecimento), entendendo que a lei ordinária pode criar hipótese diferente da prevista em lei complementar²⁴.

É que entendeu o STJ que a lei complementar não poderia afastar as hipóteses de incidência criadas no exercício do poder concernente à área de atuação própria de cada entidade federativa, desde que as leis ordinárias não invadissem áreas de competência de outros tributos.

O acórdão, inclusive, declara, nesta linha de raciocínio, que:

“É o local da prestação do serviço que indica o Município competente para a imposição do tributo (ISS), para que se não vulnere o **princípio constitucional implícito** que atribui àquele município o poder de tributar as prestações ocorridas em seu território.”

A decisão do STJ consagra - e não defendi no passado tal orientação - tal entendimento, sendo aquela Egrégia Corte a encarregada de exame da legalidade das normas produzidas na Federação Brasileira²⁵.

24 **EMENTA:** Tributário. ISS. Sua exigência pelo Município em cujo território se verificou o fato gerador. Interpretação do art. 12 do D.L. nº 406/68.

Embora a lei considere local da prestação de serviço, o do estabelecimento prestador (art. 12 do D.L. nº 406/68), ela pretende que o ISS pertença ao Município em cujo território se realizou o fato gerador.

É o local da prestação do serviço que indica o Município competente para a imposição do tributo (ISS), para que se não vulnere o princípio constitucional implícito que atribui àquele (município) o poder de tributar as prestações ocorridas em seu território.

A lei municipal não pode ser dotada de extraterritorialidade, de modo a irradiar efeitos sobre um fato ocorrido no território de município onde não pode ter voga. Recurso a que se nega provimento, indiscrepantemente” (grifos meus) (*Revista Dialética de Direito Tributário* nº 59, Agosto de 2000, p. 126).

25 Fui cáustico na crítica à orientação, hoje consagrada, tendo escrito: “O que choca, no texto do acórdão, é o reconhecimento inequívoco e correto de que o artigo 12 considera local da prestação de serviço, o do estabelecimento prestador. Confirma o ilustre magistrado que: ‘Embora a lei considere local da prestação de serviço o do estabelecimento do prestador ...’

Como se vê, entende S.Ex^a que a lei estabelece como o local de prestação do serviço o do estabelecimento prestador. O que vale dizer, separa a letra “a” da letra “b” do artigo 12 do D.L. nº 406/68.

Ainda outro aspecto merece consideração. A Constituição Federal (art. 150, inc. I) exige lei para a instituição e o aumento de tributação, e o art. 150, § 6º, para a concessão de incentivos (anistia, remissão, isenção, etc.), estando os dois dispositivos assim redigidos:

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

1. **exigir ou aumentar** tributo sem lei que o estabeleça; (grifos meus)

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g”.

O próprio artigo 150, § 6º, cuida de “redução de base de cálculo” e não de “alíquota”.

Nenhum deles refere-se à redução de tributos não estimulados, que pode decorrer de determinada política tributária. Desde que não implique estímulos fiscais, como ocorreu com as seis formas de desoneração consagradas pelo direito brasileiro, a redução de tributos não é contemplada pelo artigo 150, inciso I, não tendo, neste ponto, o artigo 97 do CTN sido recepcionado.

A seqüência do discurso, entretanto, espanta quem o lê, pois conclui: ‘ela pretende que o ISS pertença ao Município em cujo território se realize o fato gerador’!!! Em outras palavras, diz, S.Exª, que embora a lei considere que é o local do estabelecimento que determina o fato gerador do ISS, tal consideração de nada vale, porque ela ‘pretende’ que não seja no local do estabelecimento, mas no da prestação de serviços que se deva recolher o ISS’ (Revista Dialética de Direito Tributário nº 59. Agosto de 2000, p. 126). Seria, todavia, um preconceito aristocrático entender que deve prevalecer minha opinião sobre a da Corte, razão pela qual hoje não posso desconhecer como o princípio foi consagrado.

E há as exceções do artigo 153, § 1º, para 4 impostos, em que a redução pode ser veiculada por ato do Poder Executivo.

Na palavra “exigir” está contido o princípio da “instituição” do tributo. No vocábulo “aumentar”, a elevação. Não há vocábulo indicativo da “redução”. Se tivéssemos que ser, rigorosamente, formais - como o foi o Ministério Público nas ações ajuizadas, ao interpretar o discurso do artigo 153, § 1º, (onde não há menção à base de cálculo)-, isto é, se tivéssemos que interpretar “literalmente” a Constituição, nitidamente, o artigo 150, inciso I, não hospedaria a pretensão do *parquet*, na medida em que não cuidou de “redução” da imposição, mas apenas da “instituição” e do “aumento”. Tal aspecto não pode deixar de ser refletido, muito embora haja lei (7.798/89) que prevê a possibilidade de extensão da referida técnica impositiva (tributação sobre classe de produtos) para outros produtos, por atos do Executivo, como, de resto, em interpretação sistemática, é admitido pelo § 1º do artigo 153 da Constituição Federal²⁶.

Se inconstitucional não é a lei 7.798/89, se se pode admitir a tributação por classe de produtos, não há como não acatar a adoção

26 É interessante notar que o § 6 do artigo 150 não cuida de política de arrecadação, mas de estímulos fiscais, tendo eu escrito: “Não poucas vezes, a anistia e a remissão são concedidas para desentulhar as prateleiras governamentais, atoladas de processos para execução, em que seu custo e a possibilidade de recebimento da dívida ativa - projetada para um futuro incerto e duvidoso quanto aos prazos e à própria liquidez do direito pretendido- levam a administração a receber já, créditos menores do que não ter a certeza de recebê-los, no futuro, ou a receber muito menos agora do que despender muito para no futuro receber pouco. Outras vezes, realmente, decorre de incorreta percepção do fenômeno econômico sobre o qual faz incidir a exigência, com o que objetiva a anistia ou a remissão recompor o quadro antes formulado, zerando-se o passado e recomeçando o contribuinte vida nova. A anistia e a remissão terminam por resultar num perdão total ou parcial da dívida, correspondendo a anistia ao perdão efetivo à falta do contribuinte, e a remissão, ao afastamento do crédito decorrente de reconhecimento de que ao poder tributante não faltou responsabilidade, ou na implantação da política ou na exegese dos dispositivos constitucionais, complementar ou ordinária” (*Comentários à Constituição do Brasil*, 6º volume, tomo I. Ed. Saraiva, 1990, p. 212).

da sistemática do Decreto 3.070/99 e dos Atos Administrativos, coerentes e compatíveis com a lei de 1989, que os permitiu ²⁷.

Ainda outro aspecto merece consideração, ou seja, aquele relacionado à capacidade contributiva.

A adoção de técnica mais eficiente, representada pelo “tributo fixo” - em que há integração de base de cálculo e alíquota, em nova equação (valor fixo sobre base de cálculo exteriorizada em coisa, imposição *ad rem*)-, não representou queda de arrecadação do IPI, mas, como tem sido realçado pela imprensa, pôs a nu um universo informal que não era fiscalizado e que representava uma perda substancial de receita em relação a todos os demais tributos (I.Renda, Cofins, PIS, etc.). O desventramento de um universo informal, passível de controle e fiscalização pela nova técnica, manteve a arrecadação do IPI nos mesmos níveis, mas implicou aumento considerável de renda federal dos outros tributos, que passaram a ser efetivamente de

27 O Ato Declaratório nº 41/2000 está assim redigido: “ATO DECLARATÓRIO Nº 41, DE 30 DE MAIO DE 2000. Inclui produtos no regime tributário do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI instituído pela Lei nº 7.798, de 1989.

O Secretário da Receita Federal, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o disposto na Instrução Normativa SRF nº 062, de 30 de maio de 2000, declara: Os sorvetes classificados no código 2105.00 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto n. 2.092, de 10 de dezembro de 1996, que se enquadrem como sorvetes de massa ou cremosos ou como sorvetes especiais, nos termos e condições fixados nos itens 2.2.2.1 e 2.2.2.3 da Portaria nº 379, de 1999, da Secretaria de Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde, acondicionados em embalagem de capacidade superior a 0,45 litros, estarão sujeitos ao imposto conforme Tabela anexa. EVERARDO MACIEL. Anexo:

Cód. TIPI	Descrição do prod./recipiente	IPI/R\$
2105.00	Sorvetes de massa ou cremosos e sorvetes especiais, segundo a capacidade do recipiente	
	1. mais de 0,45 até 1 litro	0,04
	2. mais de 1 até 2 litros	0,08
	3. mais de 2 até 3 litros	0,13
	4. mais de 3 até 5 litros	0,20
	5. mais de 5 até 10 litros	0,38
	6. mais de 10 litros	0,75

(Cf. EI. nº 1.053/2000) (DOU 31/5/2000, Seção 1, p. 7/8)”.

contribuintes que antes não os recolhiam, sobre permitir uma fiscalização mais intensa.

E se se admitisse, apenas para argumentar, que houve redução de tributos para todas as empresas, nitidamente a capacidade contributiva de todos eles foi beneficiada, não agravada, mesmo que pudesse haver benefícios maiores para uns contribuintes em relação a outros, tendo todos eles, todavia, benefícios reais.

A nova técnica de tributação, sobre aumentar consideravelmente a arrecadação geral da União, sem perda de arrecadação do IPI, e sobre formalizar parcela ponderável da economia informal no setor, permitiu que - e apenas exteriorizo o pensamento do Ministério Público - não houvesse peso maior sobre a capacidade contributiva dos fabricantes contemplados, mas, ao contrário, benefício único para todos (contribuinte e fisco), além de possibilitar melhor combate ao terrível mal da sonegação²⁸.

Quatro últimas e breves considerações antes de passar a responder à questão suscitada.

28 É necessário, inclusive, esclarecer a expressão "capacidade contributiva", visto que o constituinte fala em capacidade econômica. Escrevi: "De início, mister se faz um esclarecimento. Capacidade contributiva e capacidade econômica não se confundem. Embora sejam ambas dimensões da capacidade do contribuinte de pagar tributos, têm, a meu ver, conotação distinta. Contributiva é a capacidade do contribuinte relacionada com a imposição específica ou global, sendo, portanto, dimensão econômica particular de sua vinculação ao poder tributante, nos termos da lei. Capacidade econômica é a exteriorização da potencialidade econômica de alguém, independente de sua vinculação ao referido poder. Um cidadão que usufrui renda tem capacidade contributiva perante o país em que a recebeu, desde que nos limites adequados e vinculados à sua produção de renda, se a imposição for aquela do imposto sobre a renda. Um cidadão rico, de passagem pelo país, tem capacidade econômica, mas não tem capacidade contributiva, para efeitos dos tributos específicos exigidos de cidadãos e residentes. À luz de tal distinção, percebe-se que o constituinte pretendeu, ao mencionar a capacidade do contribuinte, referir-se à sua capacidade contributiva e não à sua capacidade econômica, nada obstante o núcleo comum de ambas, que implica densidade econômica capaz de suportar a imposição" (*Comentários à Constituição do Brasil*, 6º volume, tomo I, ed. Saraiva, 1990, p. 57/58/59).

A primeira delas é que a adoção de um tributo fixo, para classes de produtos, sujeita-se melhor ao inciso II do artigo 150 da Constituição Federal, assim redigido:

“Art. 150 Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: ... II. **instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente**, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos” (grifos meus),

por estabelecer critérios de equivalência entre todos os contribuintes em relação ao mesmo produto, visto que todos eles estão sujeitos ao mesmo imposto e no mesmo nível²⁹.

29 Escrevi sobre o princípio: “Se, de um lado, todos os contribuintes são assegurados contra tratamento desigual por parte do Estado, de outro lado, tal tratamento não é apenas vedado a situações rigorosamente iguais, mas também àquelas que, sem serem iguais, são equivalentes. A equivalência é uma igualdade mais ampla, a que se poderia chamar de equípólcia.

Não é desconhecida a complexidade decorrente de se aplicar o princípio da igualdade. Já alertava Anatole France que, por ele, todos os franceses teriam o direito de morar debaixo de uma ponte, tanto os ricos, quanto os pobres. Ou, no dizer de outro eminente escritor francês, não é proibido que qualquer pessoa, milionária ou miserável, desde que pague o preço da entrada e se apresente com as roupas exigidas pelo cerimonial freqüente o Teatro “Opera” de Paris.

A desigualdade inerente a situações diversas levou a filosofia grega, principalmente na fase de seus três maiores pensadores, a formular o princípio, que, em estreita simplificação, poderia ser assim enunciado: “a isonomia implica tratar desigualmente os desiguais.”

Influenciados por tal inteligência, muitos cientistas tributários viram no decadente princípio da progressividade (todos os países do mundo civilizado reduziram sensivelmente o peso da progressividade capaz de afastar investimentos e desestimular o trabalho, na década de 80), uma forma de tratar desigualmente os desiguais, tributando-se progressivamente mais, os que ganhassem mais. Embora sua decadência, semelhante ao socialismo no Leste Europeu, seja evidente no mundo civilizado, alguns resquícios ideológicos de seu perfil continuam povoando as cabeças de algumas autoridades e atrasando, no país, o retorno ao núcleo das oito nações ocidentais mais desenvolvidas.

É que, em política tributária, perceberam os europeus, em pleno 2º choque do petróleo e volta ao protecionismo no comércio internacional após o Tóquio Round de 1979, que a melhor forma de afastar investimentos e desestimular a vinda de

Não se pode argumentar que a seletividade exigiria tratamento diferencial, visto que a seletividade é informada pela “essencialidade” do produto e não pelo “valor” do produto. Rezam os artigos 153, § 3º, inciso I e 155, § 2º, inciso III, da Constituição Federal, ao adotarem

capitais é tributar excessivamente o lucro, a renda e o patrimônio. Assim, contra os ideólogos, mas a favor do interesse público, partiram da realidade comprovada de que o Estado é um mau distribuidor de rendas e que, portanto, deve dedicar-se à sua vocação maior, que é administrar justiça, segurança, educação, saúde, previdência e assistência social, deixando à sociedade o direito de aplicar os seus recursos, que melhor sabe fazer do que os governos, reservando-se estes o direito apenas de reprimir o abuso do poder econômico.

De monopolista ou concorrencial, passou a intervenção do Estado a ser, fundamentalmente, regulatória, com o que superaram os países civilizados a crise da década de 80.

Em todas as nações civilizadas, o Estado diminuiu de tamanho e passou a caber dentro do PIB, até porque aprendeu a combater a inflação pela luta contra o déficit público e a expansão monetária, não pelo caminho fácil e inflacionário ao aumento de receitas tributárias, mas pelo caminho inteligente da redução de despesas.

Se a prática demonstrou que, em matéria tributária, a progressividade está em rota descendente, revelando que a pior das desigualdades é acreditar que os desiguais devam ser tratados desigualmente, com o que o Estado em vez de procurar elevar o nível dos menos favorecidos para nivelá-los aos mais favorecidos por cima, pretende retirar dos mais favorecidos sua condição de promotores do desenvolvimento, para nivelá-los por baixo, nem sempre incidiu, o constituinte, em erro de tal magnitude, ao ponto de, sobre o princípio da igualdade, ter vedado o princípio do tratamento desigual para afastar desigualdades.

Com exceção ao disposto no art. 151 inciso I, assim redigido: ‘É vedado à União: I. instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação ao Estado, ao Distrito Federal ou ao Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do país’, em que admitiu o constituinte, em tese, tratamento desigual para permitir o equilíbrio regional - e o dispositivo permite leitura em que o tratamento desigual não se faz necessário -, não é possível tratamento desisonômico para qualquer situação, visto que optou pelo termo “equivalente”.

“Equivalente” é um vocábulo de densidade ôntica mais abrangente do que “igual”. A igualdade exige absoluta consonância em todas as partes, o que não é da estrutura do princípio da equivalência.

Situações iguais na equiplência, mas diferentes na forma, não podem ser tratadas diversamente. A equivalência estende à similitude de situações a necessidade de tratamento igual pela política impositiva, afastando a tese de que os desiguais devem ser tratados, necessariamente, de forma desigual. Os desiguais, em situação de aproximação, devem ser tratados, pelo princípio da equivalência, de forma igual em matéria tributária, visto que a igualdade absoluta, na equivalência não existe, mas apenas a igualdade na equiparação de elementos (peso, valor etc.).” (**Caderno de Pesquisas Tributárias**, nº 18. Coed. CEU/Resenha Tributária, 1993, p. 4 a 7).

o princípio da seletividade, que a essencialidade do bem é que caracteriza o princípio e não o nível de seus valores.

E tal princípio sequer é seguido, no ICMS, onde a energia elétrica, “produto” de absoluta essencialidade no mundo moderno, recebe a mais alta incidência do ICMS em todos os Estados, variando entre 25 a 33% incidentes “por dentro” do valor da operação, enquanto perfumes e outros produtos não essenciais estão incididos, na maior parte dos Estados, por 18%.

Não fere a capacidade contributiva, antes a beneficia, não fere o princípio da isonomia, antes o respeita e não atinge o princípio da seletividade, na medida em que nivela os mesmos produtos à mesma incidência. É de se lembrar que a seletividade é aplicável a produtos distintos e não essenciais, com um agravamento da tributação. **A sistematização da técnica impositiva em exame é bem flexível e mais justa do que aquela dada pelas legislações ordinárias, em que produtos essenciais são elevadamente incididos e os não essenciais têm benefícios tributários.**

Não afeta, por outro lado, o princípio da livre concorrência, tanto assim é que nenhum dos fabricantes, grandes ou pequenos, contestou a nova técnica de imposição, visto que a capacidade econômica do consumidor é que determina o produto a adquirir. Quem tem menos, adquire produtos de menor valor e quem tem mais adquire os de maior valor³⁰.

30 Celso Bastos escreve: “A livre concorrência é indispensável para o funcionamento do sistema capitalista. Ela consiste essencialmente na existência de diversos produtores ou prestadores de serviços. É pela livre concorrência que se melhoram as condições de competitividade das empresas, forçando-as a um constante aprimoramento dos seus métodos tecnológicos, à diminuição dos seus custos, enfim, na procura constante da criação de condições mais favoráveis ao consumidor. Traduz-se portanto numa das vigas mestras do êxito da economia de mercado. O contrário da livre concorrência significa o monopólio e o oligopólio, ambas situações privilegiadoras do produtor, incompatíveis com o regime de livre concorrência” (*Comentários à Constituição do Brasil*, 7º volume, 2ª ed., Ed. Saraiva, 2000, p. 27).

Fortalece-se, portanto, o princípio da livre concorrência, ao reduzir-se a economia informal, facilitando não só a fiscalização, como o aumento de arrecadação, com o que se respeita o inciso IV do artigo 170 da lei suprema:

“Art. 170 A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) IV. livre concorrência”.

Uma terceira e breve observação mister se faz, qual seja, a de que a ação civil pública, possível nos casos de direito do consumidor, não tem sido acolhida nas questões tributárias, que dizem respeito a direitos individuais disponíveis, já tendo eu ofertado parecer, acolhido pelos Tribunais, de que tal veículo processual cabível na defesa de interesses difusos e coletivos não se aplica ao direito tributário, por ser o direito de pagar ou não determinada incidência tributária decisão exteriorizadora do direito individual disponível de cada um³¹.

31 Márcia Quadros lembra decisão do STJ: “O Superior Tribunal de Justiça (STJ) oficializou ontem que já firmou entendimento de que o Ministério Público não tem legitimidade para propor ação civil pública em defesa de direitos de contribuintes. Ao julgar agravo do Ministério Público do Estado de São Paulo contra a Companhia Paulista de Força e Luz (CPFL) e a Fazenda Estadual, para sustar a cobrança do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) sobre o fornecimento de energia elétrica, a Segunda Turma do Tribunal foi unânime na decisão: a relação jurídica estabelecida nestes casos resolve-se entre a Fazenda e o contribuinte. Os ministros entenderam que o contribuinte não podendo este ser conceituado de consumidor, nos termos do artigo 21 da Lei nº 7.437.

A decisão foi tomada em casos semelhantes. Ontem, a relatora, ministra Nancy Andrighi, rejeitou o recuso do Ministério Público (MP) e, acompanhada pelos demais ministros da Turma, concluiu que, embora o Ministério Público tenha legitimidade para ajuizar ação quando se trata de interesses de consumidores, ‘consumidores e contribuintes são categorias afins, porém distintas’.

Segundo ela, enquanto entre consumidores o interesse a ser defendido é coletivo, entre contribuintes ele é individualizado.

‘Assim, a ação civil pública mostra-se como meio inadequado à proteção dos interesses individuais advindos da relação estabelecida entre a Fazenda e os contribuintes’, decidiu.

Em parecer que ofertei à Prefeitura de Ubatuba, adotado pelo TJ de São Paulo, pretendeu o Ministério Público contestar lei que instituía “contribuição de melhoria” **a pedido dos munícipes** interessados na pavimentação da orla marítima, contribuição essa a ser paga à medida em que a obra fosse sendo realizada, e não depois da obra. À evidência, o MP agiu contra a comunidade, visto que demonstraram os munícipes que ficaria menos oneroso pagar antes, para que a obra fosse realizada, do que pagar uma obra mais cara depois - porque a Prefeitura deveria obter recursos no mercado financeiro para depois cobrir as despesas com a contribuição. A obra ficaria, pois, excessivamente dispendiosa para a cidade. A liminar concedida a pedido do *parquet* foi imediatamente cassada pelo TJ de São Paulo³².

E a última consideração diz respeito à impossibilidade de responsabilização do Estado, por ter, simultaneamente, auxiliado a aumentar o universo de contribuintes, no setor, sem perda de renda do IPI e com aumento de receita do IR, COFINS, PIS e outros tributos, sobre dar condições de concorrência aos produtos, respeitando o

Com esse entendimento firmado, o STJ fornece novo instrumento para a tese que o governo vem tentando estabelecer através da Medida Provisória (MP) nº 1984. Em seu dispositivo que altera o parágrafo único do artigo 10 da Lei nº 7.437/85, a MP determina que não será cabível ação civil pública para veicular pretensões que envolvam tributos, contribuições previdenciárias, o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) ou outros fundos de natureza institucional, cujos beneficiários podem ser individualmente determinados” (Gazeta Mercantil, 14/9/2000).

- 32 Escrevi: “A nitidez, para a defesa dos interesses difusos e coletivos, **que são de difícil proteção** individual, justificam-se tais poderes, visto que supre, o Ministério Público, a insuficiência de ação dos titulares de tais direitos. A proteção do patrimônio público e social, do meio ambiente e de outros interesses difusos ou coletivos, via ação civil pública ou inquérito, é indiscutivelmente das mais relevantes funções do Ministério Público, em face de agir como um protetor da sociedade, quando incapazes, seus integrantes, de se defenderem individualmente de maneira eficaz. O mesmo se diga quanto à defesa dos direitos individuais indisponíveis, mas por outro veículo processual. Não o mesmo em relação aos direitos individuais disponíveis e divisíveis, cuja proteção pode ser, de maneira eficaz, realizada através dos próprios interessados, por seus advogados, de sua entidade de classe ou de partidos políticos por via de mandado de segurança coletivo e, ainda, pela defensoria pública para os necessitados” (BDM Bol. de Dir. Municipal Agosto/98, p. 473).

princípio da isonomia e a capacidade contributiva. Tudo isso foi conseguido mediante a adoção de uma técnica impositiva mais simples e de mais fácil controle, em que a alíquota e base de cálculo se integram para conformar um tributo fixo, incidente sobre a coisa (tributação *ad rem*). É de se lembrar que, nas normas gerais do Livro II do CTN, não se encontra o artigo 47 do CTN, mas sim no Livro I da perfilação do sistema.

E a lei complementar, neste caso, apenas impede que o tributo explicitado invada área de atuação de outro tributo.

Isto posto, passo a responder à questão formulada dizendo serem legais o Decreto 3.070/99 e os Atos Normativos posteriores, conformados à luz da Lei 7.798/89, cuja constitucionalidade também resta evidente, não tendo sido, após 11 anos de sua existência, atingida pela mácula da violação à lei maior.

Não se trata de “pauta fiscal”, mas de imposição por classes de “tributação fixa”, em que se integram “base de cálculo” e “alíquota”, técnica que já fora, no passado, utilizada para o IPI, e que sobre reduzir sensivelmente a sonegação, tornou menos pesada a incidência, sem perda de receita desse imposto.

Propiciou, outrossim, aumento de receita de outros tributos federais, permitindo a formalização de parcela ponderável de uma economia informal sem controle. Respeita, ademais, os princípios da isonomia, livre concorrência e capacidade contributiva, lembrando-se que não é a ação civil pública veículo processual hábil para discutir matéria tributária, que não se insere no campo dos direitos de consumidor (relação de coordenação), por cuidar de uma relação de subordinação. Por fim, não pode ser o Estado responsabilizado, à luz dos benefícios decorrentes de técnica simplificada, que não fere nenhuma norma geral do Livro II do CTN e adota sistema especial e excepcional de cobrança, complementar à técnica inserida no art. 47 do CTN, que está no Livro I da Codificação do Direito Tributário e

não no das normas gerais, que permite, todavia, melhor fiscalização e elevação da receita geral de tributos da União³³.

Por todo o exposto, entendo que a ação civil pública cujo texto me foi enviado pela consulente, proposta contra a União e alguns de seus associados, é juridicamente inconsistente, sobre pretender dar inteligência a dispositivos complementares e constitucionais não admitidos pela doutrina, pela produção legislativa e pela jurisprudência.

S.M.J.

São Paulo, 09 de Outubro de 2000.

33 Coordenei o VII Simpósio Nacional de Direito Tributário subordinado ao tema "Base de Cálculo" aberto pelo Ministro Moreira Alves. O livro com o mesmo título teve as colaborações de Agostinho Tavoraro, Anna Emília Cordelli Alves, Antonio Alberto Soares Guimarães, Antonio José da Costa, Carlos Celso Orcesi da Costa, Carlos da Rocha Guimarães, Carlos Rocha Vilela, Dirceu Antonio Pastorello, Gilberto de Ulhôa Canto, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, José Eduardo Soares de Mello, Lindemberg da Mota Silveira, Ricardo Mariz de Oliveira, Ricardo Paranhos Murgel, Sacha Calmon Navarro Coêlho, Vittorio Cassone, Ylves José de Miranda Guimarães, Yoshiaki Ichihara e Wagner Balera. Gilberto de Ulhôa Canto, ao mostrar a indissolubilidade da relação base de cálculo e alíquota, declarou: "**A base de cálculo não é bastante, por si só, para indicar o débito tributário de um dado sujeito passivo, quando se trata de tributo cujo montante específico não seja fixo e invariável. É necessária, também, a alíquota, termo que, a ela aplicado, leva à determinação do montante de imposto que cada contribuinte deve em razão de cada fato gerador configurado.** A base de cálculo é, em tais casos, o multiplicando; a alíquota é o multiplicador, em forma de fração decimal. Feita a multiplicação, chega-se ao montante de tributo devido" (grifos meus) (*Caderno de Pesquisas Tributárias*, vol. 7, Co-ed. CEEU/Resenha Tributária, 1982, p. 287).

III

CONSIDERAÇÕES SOBRE A TRIBUTAÇÃO DE CIGARROS PELO IPI

Sacha Calmon Navarro Coêlho

1. DA CONSULTA

Somos consultados sobre questões relativas à incidência do IPI sobre cigarros, nos seguintes termos:

“Tem a presente a finalidade de submeter ao exame de V.Ex^a questão relativa à instituição de regime de tributação dos cigarros, pelo IPI, tendo em vista a propositura, pelo Ministério Público Federal, de Medida Cautelar preparatória de Ação Civil Pública contra a União Federal e mais quatro empresas privadas produtoras ou distribuidoras de cigarros (Processo n° 5255-2000, em curso perante a 3ª Vara Federal em Brasília), por entenderem caracterizada manifesta lesão ao patrimônio público.

O objeto da ação é o de buscar a tutela jurisdicional para que seja declarada a invalidação do regime tributário do IPI sobre cigarros, implementado pelo Decreto n° 3.070/99 e Instrução Normativa n° 060/99, da Secretaria da Receita Federal, consistente na tributação fixa, em reais e por vintena de produtos.

Argumenta-se que a instituição do regime pela IN/SRF n° 060/99 afronta o arquétipo constitucional do tributo e o Código Tributário Nacional e viola os princípios constitucionais da legalidade tributária; da igualdade e da graduação segundo a capacidade contributiva; da livre iniciativa e livre concorrência; da separação de poderes; da vedação de criação de cartéis e ao princípio que veda delegação daquilo que foi recebido por delegação (*delegatur delegare non potest*), razão pela qual a referida Instrução Normativa seria nula.

Foi requerida a concessão de medida liminar para, ‘diante das ilicitudes apontadas e da desmotivada utilização da ‘pauta fiscal’, substituindo o fato gerador e a alíquota por um valor fixo sobre cada vintena de cigarro vendido, determinar a imediata suspensão dos efeitos jurídicos e da

aplicabilidade dos atos administrativos concretos (Decreto nº 3.070/99 e Instrução Normativa SRF nº 060/99).

Examinado pelo MM. Juiz o pleito cautelar, não foi concedida a medida liminar requerida.

Estes os principais fatos, sem prejuízo de outros que V. Ex^a melhor poderá avaliar pela leitura das peças que integram a presente Consulta.

CONSULTA

A questão envolve vários ângulos, restringindo-se a presente consulta ao exame atinente à matéria de fundo, de direito tributário, em especial quanto à possibilidade de, no sistema tributário brasileiro, instituir-se regime de tributação fixa, tema sobre o qual permitimo-nos tecer breves considerações.

Sustenta o Ministério Público Federal que a tributação fixa desatende às normas contidas na lei complementar (art. 46 e 47 do CTN), que determinam ser fato gerador do IPI a saída dos produtos industrializados dos estabelecimentos (art. 46, II) e sua base de cálculo o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria (art. 47, II, “a”).

A nosso ver, contudo, a Constituição Federal, ao conferir à lei complementar a tarefa de dispor sobre fatos geradores e bases de cálculo (art. 146, III, da CF) tem por objetivo segregar os campos impositivos, impedindo as invasões de competência. Nesse sentido há de ser compreendida a referência a ‘normas gerais’. Desse modo, a lei complementar, ao tratar de fatos geradores e bases de cálculo, não restringe as competências tributárias nem impede a adoção de sistemática que institua o tributo de acordo com modelos que atendam às particularidades próprias de certas atividades, até mesmo para atendimento dos princípios que regem a ação do Estado, sobretudo os que respeitam à generalidade da imposição e da eficiência da ação adminis-

trativa em matéria de tributos, este expresso no artigo 37, da CF-88, com a redação da EC n° 19/98.

Em matéria de IPI, em 1989, a Lei n° 7.798/89 criou sistemática em virtude da qual determinados produtos poderiam ser tributados por unidade, estabelecendo que esta sistemática poderia abranger não só os produtos lá especificados mas também outros, definidos pelo Poder Executivo, tendo em vista o comportamento do mercado em sua comercialização. Trata-se da adoção de sistema de tributação onde não há alíquota nem base de cálculo, de sorte que a cada unidade ou conjunto de unidades corresponderá um determinado valor fixo. Trata-se de imposto fixo, técnica especial que normalmente convive com a geral e que é utilizada para atender os objetivos da política fiscal e da administração tributária, em especial para impedir a elisão ou evasão fiscal. Foi para coibir estas práticas que, em alguns setores, como o de cigarros, adotou-se o método do imposto fixo.

Em conclusão, nada impede, a nosso ver, possa a lei dispor que o ônus do tributo corresponda a um valor determinado, tendo como parâmetro uma ou mais unidades de determinado produto. A sua instituição não afronta a lógica interna do tributo nem tampouco caracteriza invasão de outros campos impositivos. Cuida-se, pois, de previsão normativa que se insere dentro da competência privativa da União.

Em vista dos fatos e das considerações brevemente tecidas, solicitamos a V. Ex^a responder às seguintes indagações:

1 - os impostos fixos podem ser adotados no sistema tributário brasileiro? Podem eles ser instituídos em matéria de IPI?

2 - é possível a adoção de tributos fixos em face do que dispõe o parágrafo 1°, do artigo 145, da Constituição Federal? É certo que, em termos de IPI, a capacidade

contributiva considerada é a do contribuinte de fato, uma vez que ele é quem suportará ônus do tributo?

3 - haveria inconstitucionalidade na nova disciplina traçada para o IPI pela Lei n° 7.798/89 e pelo Decreto n° 3.070/99, posto haverem fixado contornos específicos ao tributo em face do Código Tributário Nacional?

4 - a IN/SRF n° 060/99 criou regra jurídica nova ou apenas reproduziu o que constava do Decreto n° 3.070/99?

5 - a determinação de recolhimento do IPI com base em valores predeterminados caracteriza pauta fiscal?"

A consulta veio acompanhada da Ação Cautelar preparatória de Ação Civil Pública, da manifestação da União Federal e do despacho do MM Juiz da 3ª Vara Federal de Brasília-DF, que indeferiu o pedido de liminar.

Passamos a responder. Cumpre observar, entretanto, que, no presente parecer, serão abordadas somente as questões de índole eminentemente tributária, com exclusão dos pontos atinentes a aspectos processuais.

2. O IPI NA CONSTITUIÇÃO E NA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL: NÃO-CUMULATIVIDADE, ESSENCIALIDADE E LEGALIDADE FORMAL

O nome originário do imposto era Imposto de Consumo, porque os sujeitos passivos de direito (*de jure*) eram os industriais, importadores, arrematantes e, em certas hipóteses, os comerciantes atacadistas de produtos industrializados, mas os contribuintes, de fato, eram os consumidores, já que o imposto aderiu ao preço do produto, por fora, acrescendo o valor da transação.

No livro *Direito Tributário Aplicado* (Ed. Del Rey, BH, 1997, pág. 18/19) deixamos consignado:

“No Brasil, o primeiro tributo a adotar a não-cumulatividade foi o Imposto de Consumo, antecessor do atual IPI (Leis n° 297/56 e 4.502/64 - art. 25), como já registrado. Era princípio infraconstitucional.

O princípio da não-cumulatividade - o qual só faz sentido se a tributação recair sobre o valor agregado - torna-se princípio constitucional na Constituição de 18 de setembro de 1946, em razão da Emenda Constitucional n° 18, de 1/12/1965, alcançando já agora o IPI federal e o ICM estadual.

‘Art. 11. Compete à União o imposto sobre produtos industrializados.

Parágrafo único. O imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores.

Art. 12. Compete aos Estados o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores.

(...)

§ 2°. O imposto é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado, e não incidirá sobre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo estadual.’

O princípio manteve-se intacto na evolução constitucional posterior. Na CF/67, art. 22, V, § 4° (IPI), e art. 24. II, § 5° (ICM). A Emenda n° 1, também chamada de Constituição emendada de 17/10/69, manteve o princípio para o IPI no art. 21, V, § 3°, e para o ICM no art. 23, 1. A Constituição de 1988, igualmente, realça o princípio da não-cumulatividade em relação a ambos os impostos uma

vez que são, como já enfatizamos, partícipes da grande família dos impostos sobre valores adicionados, embora ostentem traços fisionômicos próprios e inconfundíveis.”

Como se vê, desde há muito tempo, na trama do imposto atua o princípio da não-cumulatividade, ou seja, em cada operação o imposto incide sobre o valor adicionado pelo agente econômico que a implementa. Mas o sistema não funciona por produto, nem por operação. Mensalmente, como no ICMS, o contribuinte soma o valor do imposto incluído no preço dos insumos e produtos que adquiriu carregados do imposto (conta de crédito) e, igualmente, soma o valor do imposto adicionado ao preço dos produtos que vendeu (conta de débito). Se o saldo apontar débito remanescente, haverá IPI a recolher. Se o saldo apontar crédito, este é transferido para o mês seguinte, quando será aproveitado. É fora de dúvida, no entanto, ser o consumidor final o contribuinte de fato do imposto, pois o mesmo está construído (pela sua própria natureza) para repercutir (a renda gasta no consumo é o objetivo econômico do imposto). A técnica da não-cumulatividade viabiliza este desiderato.

Na espécie da consulta, o princípio da não-cumulatividade está presente nas etapas anteriores à industrialização dos cigarros bem como nas operações que se lhe seguem. A plurifasia não foi eliminada. A concentração do tributo na indústria atende a outros princípios, o da praticabilidade, o da segurança e da eficiência da arrecadação.

Entre nós, também, há o princípio da seletividade das alíquotas em razão da essencialidade dos produtos. Tal princípio, contemplado no art. 153, § 3º, I, da Constituição de 1988, visa o consumidor final. É para ele a “essencialidade” do produto posto ao consumo. O que o princípio da seletividade resguarda é um sacrifício menor das classes mais pobres ao adquirirem produtos essenciais. Assim, fecha-se o círculo e resta evidenciado que o IPI é imposto-sobre-consumo, de fato, pago pelos consumidores de produtos industrializados. Qual, ao

cabo, a importância da assertiva? A de assegurar uma outra, esta sim de supina importância para a conclusão desse estudo, e que cifra-se em declarar que o IPI para os agentes econômicos (os industriais de um modo geral) é um custo automaticamente repassado aos preços até mesmo por força da norma constitucional assecuratória da mecânica da não-cumulatividade, montada sobre a plataforma da repercussão dos impostos indiretos.

José Juan Ferreiro Lapatz, catedrático da Universidade de Barcelona, reforça nossas assertivas. Diz o festejado autor:

“EI legislador intentará normalmente establecer impuestos sobre quienes pueden pagarlos, sobre quienes tengan capacidad económica para soportarlos.

Los impuestos que recaen sobre la aenta y el patrimonio son en este sentido impuestos directos, ya que gravan la riqueza en si misma, directa e inmediatamente considerada. Pero la riqueza de um individuo puede manifestarse también indirectamente través de su utilización; utilización que puede ser grabada por un impuesto. Los impuestos indirectos gravan, tienen por objeto, precisamente manifestaciones indirectas de la capacidad económica, como son la circulación o consumo de la riqueza.”

O IPI encontra-se excepcionado, na Constituição, dos princípios da legalidade e da anterioridade, no que se refere a alterações de suas alíquotas, que podem ocorrer por ato do Poder Executivo com vigência imediata. A licença concedida pela Constituição e pelo CTN, contudo, baseia-se na política industrial, isto é, na extrafiscalidade, e não no princípio da seletividade. Alegou-se que o Poder Executivo, para ajustar a política industrial do país, deveria, livremente, poder alterar as alíquotas do Imposto, sem a prévia licença do Poder Legislativo, afetando, sem dúvidas, a inteireza dos princípios da legalidade e da anterioridade. Visto o IPI em suas linhas gerais, confira-se a sua regulamentação constitucional e infraconstitucional.

Sobre o IPI, dispõe a Constituição da República de 1988:

“Art 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

IV - produtos industrializados;

(...)

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

(...)

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

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

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

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.”

De sua vez, o CTN estatui:

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

I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;

II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do art. 51;

III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

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

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

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

II - no caso do inciso II do artigo anterior:

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

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

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

Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e pago relativamente aos produtos nele entrados.

Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes.

(...)

Art. 51. Contribuinte do imposto é:

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

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

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

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

Como se vê, constitui industrialização toda operação física, química, mecânica ou técnica que modifique a natureza da “coisa” ou a sua finalidade, ou que a aperfeiçoe para o consumo. O IPI continua a ser, financeiramente, imposto sobre o consumo de bens industrializados, seletivo e não-cumulativo, tomando-se como aspecto temporal a saída do produto do estabelecimento fabricante, a sua entrada no país e a sua arrematação.

3. A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL À ESPÉCIE

A legislação pertinente à tributação específica dos cigarros pelo IPI foi devidamente resenhada pela Procuradoria da Fazenda Nacional nos autos da referida Ação Cautelar, nos seguintes termos:

“A sistemática de tributação dos cigarros é diferenciada da tributação normal desde a instituição do IPI (Emenda Constitucional n° 18, de 1965 e Lei n° 4.502, de 30 de novembro de 1964, antiga lei do Imposto de Consumo convalidada em legislação do IPI). Na vigência da Lei n° 4.502, de 1964, alterado pelo Decreto-lei n° 34, de 18 de novembro de 1966, os cigarros eram tributos às alíquotas 200 a 260%, dependendo do preço de venda no varejo, com base em Valor Tributável estabelecido na observação n° 1, do Capítulo 24, da tabela anexa à referida Lei, que variava de 22,5 a 27% em relação ao preço de venda no varejo não podendo a base de cálculo ser inferior aos valores obtidos pela aplicação desses percentuais. Ou seja, a men-

cionada Lei dispunha que a tributação do cigarro não deveria ser inferior ao valor referente à aplicação de determinados percentuais sobre o preço de venda no varejo.

Com a alteração 29ª do art. 2º do Decreto-lei nº 34, de 1966, os cigarros foram distribuídos por 10 classes, de “A” a “J”, com preços de venda no varejo entre Cr\$ 250,00 e 800,00, sendo o IPI calculado, quando da saída do estabelecimento industrial, com base em percentual em relação ao preço de venda no varejo, não podendo ser inferior a 25,60%.

Ou seja, para facilitar a cobrança e a fiscalização do IPI nas operações com cigarros, desde 1965 já se tributava os cigarros com base não no valor da operação na fábrica, mas com base no preço de varejo - pré-fixado (que nada tem a ver com pauta fiscal).

Tal sistemática foi aperfeiçoada com a edição do Decreto-lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977, que impôs controles fiscais maiores aos fabricantes de cigarros, e aperfeiçoou a sistemática vigente. Assim, a partir da edição deste Decreto-lei, o valor tributável passou a ser obtido mediante aplicação de uma percentagem fixada pelo Poder Executivo, sobre o preço de venda no varejo (art. 4º, inciso I). Os cigarros continuaram a ser tributados por classes de preço de venda no varejo por vintena, vinculada à marca do cigarro, à classe do preço em que se enquadrava, sendo a competência do Ministro da Fazenda estabelecer classes e fixar e alterar os preços de venda no varejo a eles atribuídos (art. 6º e 1º).

O Decreto nº 82.830, de 11 de dezembro de 1978, fixou o valor tributável dos cigarros em 17,577363% sobre o preço de venda a varejo e a margem bruta do varejista em 11% do referido preço, a vigorar a partir de 1º de janeiro de 1979. Em 1º de janeiro de 1979 foi fixado o valor tributável em 18,081340% sobre o preço de venda no varejo e mantida a margem bruta (Decreto nº 84.036 de 1º de outubro de 1979).

Aqui destacam-se dois pontos importantes: o preço de venda no varejo era pré-fixado e constava do selo do cigarro, i.e., estava na própria embalagem do cigarro; e, portanto, a tributação não dependia diretamente do valor de venda na fábrica, i.e., do valor da operação de que decorresse a saída da mercadoria do estabelecimento fabricante - que é a base de cálculo do imposto de acordo com a previsão do Código Tributário Nacional, art. 47, inciso II, "a".

Houve uma seqüência de atos, ao longo do tempo, que alteraram os percentuais de valor tributável, independentemente de modificações nos preços de venda na fábrica.

(...)

A Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989, que inovou na tributação de alguns produtos, em especial as bebidas, que passaram a ser tributadas com base em tributação específica, que representa, conforme a Lei o valor que seria aplicado no caso de uma valoração normal. Esta lei, em seu art. 1º, § 2º, alínea "b", dispõe que a tributação específica (*ad rem*) poderia ser estendida a outros produtos, por ato do Poder Executivo.

Com a edição do Decreto nº 99.061, de 07 de março de 1990, os cigarros deixaram de ter seus preços marcados no selo, passando a serem divididos em classes, as quais correspondiam a um preço único para cada classe (que compreendia diversas marcas). Isto desvinculou, na prática, a base de cálculo para aplicação da alíquota *ad valorem* com base no Decreto-lei 1.593, de 1977, considerando-se que, dentro de uma mesma classe, embora os preços fossem iguais no varejo não o eram, necessariamente, iguais na fábrica. Contudo, a tributação era, ainda, baseada no preço de varejo, correspondente à cada classe.

Com base no dispositivo do § 2º do art. 1º da Lei nº 7.798, o Poder Executivo, por intermédio do Decreto 3.070, de 27 de maio de 1999, passou a tributar o cigarro por via de alíquota específica (*ad rem*), e não mais com base no preço de venda no varejo, i.e., com base na sistemática da Lei nº 7.798, de 1989, restando suspensa a aplicação da sistemática do Decreto-lei nº 1.593, de 1977, conforme impõe o art. 6º da Lei nº 7.798, de 1989.

(...)

Ressalte-se que o enquadramento do produto na classe, com base na Lei nº 7.798, de 1989, deve ser feito pelo Ministro da Fazenda, conforme dispõe o art. 2º da Lei. Desta forma, o Ministro delegou ao Secretário da Receita esta atribuição, e portanto, os atos praticados pelo Secretário da Receita Federal, para dar aplicabilidade aos ditames da Lei nº 7.798, de 1989, por delegação de competência estão ao abrigo do princípio da legalidade - de maneira incontestável.”

A Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989, que legitima o Decreto nº 3.070, de 27 de maio de 1999, dispõe naquilo que interessa ao presente caso:

“Art. 2º. O enquadramento do produto na classe será feito pelo Ministro da Fazenda, com base no que resultaria da aplicação da alíquota a que o produto estiver sujeito na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, sobre o valor tributável.

§ 1º. Para efeito deste artigo, o valor tributável é o preço normal da operação de venda, sem descontos ou abatimentos, para terceiros não interdependentes ou para coligadas, controladas ou controladoras (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, art. 243, §§ 1º e 2º) ou interligadas (Decreto-Lei nº 1.950, de 14 de julho de 1982, artigo 10, §2º).

§ 2º. O contribuinte informará ao Ministério da Fazenda as características de fabricação e os preços de venda, por espécie e marca do produto e por capacidade do recipiente.

§ 3º. O contribuinte que não prestar as informações, ou que prestá-las de forma incompleta ou com incorreções, terá o seu produto enquadrado ou reenquadrado de ofício, sendo devida a diferença de imposto, acrescida dos encargos legais.

§ 4º. Feito o enquadramento inicial, este poderá ser alterado, observados os limites constantes do Anexo I.

Art. 3º. O Poder Executivo poderá em relação a outros produtos dos Capítulos 21 e 22 da TIPI, aprovada pelo Decreto nº 97.410, de 23 de dezembro de 1988, estabelecer classes de valores correspondentes ao IPI a ser pago.

§ 1º. Os valores de cada classe deverão corresponder ao que resultaria da aplicação da alíquota a que o produto estiver sujeito na TIPI, sobre o valor tributável numa operação normal de venda.

§ 2º. As classes serão estabelecidas tendo em vista a espécie do produto, capacidade e natureza do recipiente.

§ 3º. Para efeitos de classificação dos produtos nos termos de que trata este artigo, não haverá distinção entre os da mesma espécie, com a mesma capacidade e natureza do recipiente.

§ 4º. Os valores estabelecidos para cada classe serão reajustados automaticamente nos mesmos índices do BTN ou, tratando-se de produto de preço de venda controlado por órgão do Poder Executivo, nos mesmos índices e na mesma data de vigência do reajuste.”

Agora, o Decreto nº 3.070/99 possui a seguinte redação:

“O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o art. 84, inciso IV, da Constituição, e tendo em vista o disposto no art. 1º, § 2º, alínea “b” da Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989, DECRETA:

Art. 1º. Os cigarros classificados no código 2402.20.00 da TIPI, aprovada pelo Decreto nº 2.092, de 10 de dezembro de 1996, ficam sujeitos ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI fixado em reais por vintena, conforme Anexo, de acordo com o disposto no art. 1º da Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989.

Art.2º. As marcas comerciais de cigarros passam a ser distribuídas em quatro classes, observadas as seguintes regras para o respectivo enquadramento:

I - Classe IV: marcas apresentadas em embalagem rígida e versões dessas mesmas marcas em embalagem maço, de comprimento superior a 87 mm;

II - Classe III: marcas apresentadas em embalagem rígida e versões dessas mesmas marcas em embalagem maço, de comprimento até 87 mm;

III - Classe II: outras marcas apresentadas em embalagem maço, de comprimento superior a 87 mm;

IV - Classe I: outras marcas apresentadas em embalagem maço, de comprimento até 87 mm.

Parágrafo único. As expressões embalagem rígida e embalagem maço estão empregadas conforme definições da Associação Brasileira da Indústria do Fumo - ABIFUMO.

Art. 3º. A Secretaria da Receita Federal expedirá as normas necessárias à aplicação do disposto neste Decreto.

Art. 4º. Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de junho de 1999.

(...)

ANEXO

Finalmente, a Instrução Normativa SRF n° 060, de 28 de maio de 1999, reproduz o conteúdo do Decreto n° 3.070/99, no que se refere à distribuição dos cigarros por classe e os valores do IPI por vintena, acrescentando apenas o que se segue:

“Art. 3°. Os fabricantes de cigarros ficam obrigados a comunicar à Secretaria da Receita Federal:

Classes a) até o dia 31 de maio de 1999, e b) com antecedência mínima de três dias úteis à data de vigência:	Valor do IPI (de 1999 em diante)
I o preço de venda ao consumidor de suas respectivas marcas de cigarros;	0,35
II	0,42
III maço	0,49
III box	0,56
IV maço	0,63
IV box	0,70

b.1) alterações de enquadramento ou de preço;

b.2) enquadramento e preços de novas marcas.

Parágrafo único. A Secretaria da Receita Federal divulgará os enquadramentos comunicados pelos fabricantes, mediante ato declaratório.

Art. 4°. Os fabricantes deverão assegurar que os seus preços de venda a varejo, à data de entrada em vigor, sejam divulgados ao consumidor mediante tabela informativa que os varejistas deverão, obrigatoriamente, afixar em local bem visível ao público nos respectivos estabelecimentos.”

4. DA ALEGADA OFENSA AO PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE

Afirma o Ministério Público Federal, na inicial da Ação Cautelar Preparatória de Ação Civil Pública, que o Decreto n° 3.070/99 e a IN SRF n° 060/99 afrontam, dentre outros, o princípio da estrita legalidade e o princípio geral de direito *delegatur delegare non potest*, pelas seguintes razões:

“Contudo, não pode o Chefe do Executivo federal delegar competência privativa que lhe foi atribuída pela Constituição (art. 84, IV, CF/88), ao Secretário da Receita Federal - para disciplinar as denominadas classes de valores de IPI, por meio de pautas fiscais ilícitas - sob pena de afronta ao princípio geral de direito que veda a delegação daquilo que foi recebido por delegação. E ainda mais fixando classes de valores, pautas, aquém, menores, dos valores correspondentes ao IPI a ser pago.

(...)

Nesse tocante, nem haveria que se pretender aplicar, por analogia, o disposto no § 1° do art. 153, da Constituição Federal de 1988, que faculta ao Poder Executivo, atendidas as condições e limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas do IPI ou substituir o fato gerador e a alíquota por um valor fixo (pauta) por maço ou box de cigarro.

O desiderato do Fisco Federal é alcançado com violação ao princípio da legalidade, o que é fácil de ser verificado quando se constata estar o imposto tratado - o IPI - no caso dos cigarros sendo cobrado com embasamento em pauta fiscal (convertendo o tributo em *ad rem*, em vez de fato gerador e alíquota um valor fixo em real por unidade do produto, valores estabelecidos nas classes previstas nos atos administrativos), por obra de delegação do Senhor Presidente da República ao Secretário da Receita Federal, segundo bases

de cálculo estabelecidas na Instrução Normativa na 060/00, de nada valendo o disposto no art. 47 do CTN.

Certo é que ainda que fosse viável a delegação nos termos estabelecidos, para tratar da matéria, a única possibilidade delegável seria alterar as alíquotas, nunca as bases de cálculo.”

Como se vê, o alegado ferimento ao princípio da estrita legalidade ampara-se, primeira e fundamentalmente, no argumento de que a fixação do IPI em valores fixos por vintena de cigarros se equipararia à pauta fiscal, de há muito rechaçada pela doutrina e jurisprudência de nossos tribunais. Os diversos julgados sobre a matéria mencionados na peça de ingresso são inaplicáveis à espécie. O equívoco conceitual do Ministério Público em relação ao tema é gritante.

A uma porque a maioria da jurisprudência colacionada se refere ao ICMS, que, no que diz respeito ao princípio da legalidade, destoa bastante do IPI. É que no ICMS não há exceção ao princípio, havendo, sim, o importante papel conferido aos Convênios firmados entre os Estados dispendo sobre matérias relativas à renúncia fiscal; já no IPI, o art. 153, § 1º da Constituição Federal, expressamente o excetua do princípio da legalidade no que se refere a alteração de suas alíquotas, em virtude do caráter extrafiscal de que se reveste o imposto.

A duas porque todos os julgados batem todos na mesma tecla: a inadmissibilidade da fixação de base de cálculo de tributo por meio de pauta fiscal. Ocorre que o Decreto nº 3.070/99 e a IN SRF nº 60/99 não estabelecem pauta fiscal alguma, pelo contrário. A jurisprudência, bem como a doutrina, ao rejeitar a pauta fiscal, o faz pelo simples fato de ser inaceitável no nosso sistema jurídico a **adoção de base de cálculo por mera ficção legal, dissociada do efetivo valor econômico do fato imponible. É este o significado da pauta fiscal.**

Outra coisa é, tomando por base a classe de cigarros definida por decreto, adotar um valor fixo do IPI, por vintena de cigarros, que

varia de acordo com a categoria do produto, por razões de praticidade e racionalidade fiscal, de há muito praticada no país, como demonstrou-se no item anterior.

A adoção de um imposto com valor fixo por quantidade de cigarros não traduz novidade alguma. Cabe lembrar que, em relação ao setor de bebidas, o IPI com base em valor fixo é adotado há mais de uma década sem qualquer contestação. Sobre o tema manifestou-se Paulo de Barros Carvalho:

“A locução base de cálculo não é aceita com unanimidade entre os especialistas. Bem que alguns a empreguem, indiferentemente, como sinônima de base imponible, matéria tributável, pressuposto, valorativo do tributo e outras mais, há aqueles que a impugnam, como Geraldo Ataliba, por entenderem que existem tributos **cuja determinação quantitativa independe de cálculo e cuja base, portanto, não pode ser corretamente designada como “de cálculo” (além dos impostos fixos, isto se dá com a maioria das taxas).**

Achamos que a crítica do ilustre professor não tem visos de procedência, por razões que passaremos a expor.

Primeiramente, a instituição de tributo sem base de cálculo agrediria de maneira frontal os comandos constitucionais a que já nos referimos, tornando-os disposições imprestáveis. Depois, faria ruir a tipologia dos tributos, armado sobre o binômio hipótese de incidência/base de cálculo, impedindo ao estudioso discernir a legítima natureza jurídica das figuras impositivas. E o terceiro motivo, de ordem lógica, pode ser enunciado assim: **admitindo-se a existência de impostos fixos e de grande quantidade de taxas edificadas dessa forma, o que aceitamos porque verdadeiramente existem**, por certo que não há de falar em cálculo, posto que a quantia a ser paga a título de prestação final vem imediatamente consignada no texto normativo. Mas,

se não de falar-se em cálculo, em casos que tais, não poderemos também aludir a qualquer tipo de base, pois o valor da dívida está integralmente definido. Em contrapartida, nas hipóteses de tributos, que não os fixos, sempre haverá base e, por conseguinte, sempre haverá cálculo, do que inferimos ser plenamente apropriada a expressão base de cálculo”.(grifou-se) (*in Curso de Direito Tributário*, Saraiva, 4ª ed., p. 232)

“Etimologicamente, alíquota, vocábulo latino da primeira declinação, quer dizer parte, a parcela que se contém no todo um número exato de vezes. Esse deve ser o motivo pelo qual a doutrina insiste em considerá-la como a quota, fração ou parte que o Estado chama para si, do valor dimensível (base de cálculo) manifestado pelo fato jurídico tributário. Por certo que na maioria das vezes é isso que ocorre. Mas não se pode tomar como regra geral. **Se freqüentemente a alíquota se apresenta em forma de percentagem, nada impede que seja concebida em termos monetários, como aludimos em páginas anteriores (no exemplo, Cr\$ 1,20 por metro linear de comprimento, no caso da fabricação de tecidos).** Soaria deveras estranho vê-la aqui como parte, parcela ou fração pretendida pela Fazenda Pública. A verificação etimológica da palavra atende só a uma espécie do gênero, o que sugere sua impropriedade.

Não custa recordar a equação do objeto prestacional dos liames tributários. No critério quantitativo há dois fatores: base de cálculo e alíquota, que se combinam para traduzir um resultado que, obrigatoriamente, haverá de ter cunho pecuniário. Se assim é, tanto a base como a alíquota podem revestir esse caráter. Agora, se a base cálculo não for uma importância em dinheiro, a alíquota certamente o será. Nessa hipótese, o nome alíquota briga com a sua etimologia.

Infere-se do exposto que as alíquotas podem assumir duas feições: a) um valor monetário fixo, ou variável em função de escalas progressivas da base de cálculo (p.ex.:

Cr\$ 1,20 por metro linear, até 100 metros; Cr\$ 2,40 por metro linear, de 100 a 300 metros, e assim por diante); ou b) uma fração, percentual ou não, da base de cálculo (que neste caso será representada por quantia monetária).” (destacou-se) (*op. cit.*, pág. 235 e 236)

Geraldo Ataliba também lecionava:

“A própria designação (alíquota) já sugere a idéia que esteve sempre na base do conceito assim expresso: é a quota (fração), ou parte da grandeza contida no fato imponible que o estado se atribui.

Na maioria dos impostos, essa grandeza é uma expressão de riqueza, da qual o estado se atribui, mediante a lei tributária, uma quota (parte, fração).

Assim, a lei tributária imputa ao estado 10% da renda de alguém; 15% do valor de um produto; 10% do preço de uma operação mercantil, etc. Na maioria das vezes, a alíquota é expressa sob a forma de percentual do valor de uma coisa. Evidentemente, só tem cabimento a alíquota *ad valorem*, quando a base imponible seja o valor da coisa posta como aspecto material da h.i. Quer dizer: se a perspectiva mensável do aspecto material da h.i. for um valor, expresso em dinheiro, então a alíquota poderá ser um percentual.

Se - como é raro - a base imponible for outra (peso, volume, tamanho, capacidade etc.) já a alíquota deverá ser expressa diretamente em dinheiro, cuja expressão numérica será multiplicada pela base imponible. Assim, por exemplo, a lei tributária dirá: ‘pague Cr\$ 1,00 por quilo’, ou ‘por metro’ etc.” (*in Hipótese de Incidência Tributária*, RT, 3ª ed., pág. 106)

Como se vê, o que importa é que a lei estabeleça critérios para a fixação do *quantum debeat*, seja por meio da combinação da base de cálculo com a alíquota ou por meio de valores fixos, desde que qualquer desses critérios esteja em sintonia com o aspecto material

da hipótese de incidência. Isto é, o valor do débito tributário deverá decorrer da ocorrência do fato imponible e representar parte de seu conteúdo econômico.

Assim, no caso concreto, tanto é possível considerar a vintena de cigarros classificada por classe como base de cálculo do IPI e os valores em reais como alíquota, como entender que o Poder Executivo Federal, conhecendo os valores praticados na venda do cigarro, adiantou-se ao fabricante já apresentando-lhe o resultado da aplicação de uma alíquota em percentual sobre uma base de cálculo em dinheiro, ou, ainda, que o valor fixo do imposto levou em conta a quantidade de cigarros e a sua categoria, onde implicitamente está o seu preço. Representam técnicas de tributação, que respeitam a estrutura do imposto tal como concebida na Constituição e no CTN.

É dizer, a adoção de um valor fixo para IPI não macula a sua hipótese de incidência e muito menos invade área de incidência de qualquer outro imposto. Além do mais, não podemos perder de vista que, por autorização constitucional, o *quantum debeat* do IPI pode, nos limites da lei, ser alterado pelo Executivo.

Este é o ponto nuclear da questão. O decreto nº 3.070/99, do qual a IN/SRF nº 60/99 é mera reprodução, agiu nos limites permitidos pela lei nº 7.798/89 – que em momento algum, diga-se de passagem, teve a sua constitucionalidade questionada.

Repita-se que a lei nº 7.798/89 adotou para o setor de bebidas o IPI em valores fixos e permitiu que o Executivo estendesse o regime a outros setores, desde que observados os parâmetros nela estabelecidos. E quais são estes parâmetros? Aqueles constantes no art. 3º da referida lei, transcritos no tópico anterior. É só conferir.

O que fez então o decreto nº 3.070/99? Estabeleceu classes de cigarros tendo em vista a espécie do produto (definida pelo comprimento do cigarro), capacidade (20 cigarros) e natureza do recipiente (maço ou *box*), não fazendo distinção entre os cigarros da mesma

espécie, com a mesma capacidade e natureza do recipiente, tudo de acordo com os §§ 2º e 3º do art. 3º da lei nº 7.798/89.

Pergunta-se agora: qual a metodologia para se encontrar o valor fixo do IPI? Os valores de cada classe correspondem ao resultado da aplicação da alíquota a que o produto estava sujeito na TIPI, sobre o valor tributável numa operação normal de venda.

Desse modo, o Decreto nº 3.070/99 agiu conforme a lei nº 7.798/89 que de sua vez está em perfeita sintonia com o artigo 46 e 47 do CTN, porque a nova técnica não modificou nem a base de cálculo nem a alíquota do imposto. É a própria lei nº 7.798/89 que diz em seu art. 2º e art. 3º que o valor fixo do IPI é o que resultaria da aplicação da alíquota *ad valorem* sobre o valor tributável. Pergunta-se mais: a alíquota constante na TIPI pode ser alterada? A resposta é afirmativa, tanto para diminuir quanto para majorar, tendo em vista o que dispõe o art. 153, § 1º da Constituição Federal.

É verdade que noutra ocasião opinamos contra a lei nº 7.798/89. E o fizemos porque, no caso examinado, quebrara-se o princípio da isonomia, o que não ocorre *in casu*. A espécie dizia respeito ao IPI dos revendedores - distribuidores de bebidas, cujo imposto batia em valores mais elevados do que aqueles efetivamente praticados por eles, deixando-os em situação de desigualdade perante os supermercados que compravam as bebidas sem substituição tributária, com espeque nos preços efetivamente praticados pela indústria. Naquelas circunstâncias, poder-se-ia concluir que o sistema da lei estava a criar uma situação semelhante à das “pautas fiscais”, fenômeno comum a toda substituição tributária progressiva ou para a frente, cuja operacionalização exige, sempre, a suposição de um preço por presunção. No caso vertente, tal não ocorre porquanto todos os consumidores finais, por tipo classificatório de cigarro, pagam o mesmíssimo preço, independentemente do local de compra. Naquela ocasião, chegamos a increpar de inconstitucional a lei nº 7.798/89. Hoje, pensando melhor, retificamos o entendimento para concluir que a lei

não é de si inconstitucional, podendo apenas abrir ensanchas a situações concretas de inconstitucionalidade, na medida em que haja um preço prefixado por presunção capaz de ser contrastado com outro real, em valor menor, situação que inexistente *in casu*.

5. DA ALEGADA OFENSA AO ANEXIM: *DELEGATUR DELEGARE NON POTEST*

Quanto à alegada afronta ao princípio geral de direito *delegatur delegare non potest*, basta uma simples leitura conjunta do Decreto n° 3.070/99 com a IN n° 60/99 para se verificar que a definição das classes de cigarros e dos valores do IPI foi feita pelo Decreto n° 3.070/99, cabendo à Secretaria da Receita Federal, somente, por meio de ato declaratório, enquadrar, com base nas informações dos fabricantes, os cigarros nas faixas definidas pelo Decreto n° 3.070/99.

Aliás, registre-se, apenas para argumentar, que o princípio questionado não é absoluto. No direito privado, hipóteses há em que poderes delegados podem ser transferidos, caso do contrato de mandato com autorização expressa para substabelecer. No direito público, igualmente, nas hipóteses que configuram o processo de concreção progressiva das normas, admite-se a delegação em prol da autoridade que estiver mais próxima dos fatos.

In casu, seria ridículo, quando não patético, atribuir o mister da Secretaria da Receita Federal ao Presidente da República.

6. DO ALEGADO FERIMENTO AOS PRINCÍPIOS DA IGUALDADE, DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA SELETIVIDADE

A IN/SRF n° 60/99 afrontaria, ainda, segundo alegado pelo Ministério Público Federal, os princípios da capacidade contributiva e da isonomia, pelos seguintes motivos:

“Constitui a pauta fiscal de IPI, fixada pela Instrução Normativa apontada, uma forma engenhosa de estabelecimento de desigualdade, onde aqueles contribuintes que mais caro cobram os seus produtos menos impostos pagam, proporcionalmente.

Os fatos podem ser assim sintetizados:

- 1) Entre as diversas indústrias do setor produtivo do cigarro, o preço de venda varia de acordo com seus custos. As pequenas indústrias de cigarro, para concorrer com as grandes, reduzem os seus lucros, controlam suas despesas e tornam anêmica a propaganda, que tem peso significativo.
- 2) O valor do IPI, aplicando-se a alíquota sobre a base de cálculo - valor do produto - tem uma conseqüência direta no valor final do produto industrializado;
- 3) Assim, logicamente, quanto maior o valor do produto, da operação de venda, maior será o valor do IPI devido;
- 4) Integrando o valor do IPI o preço final do produto, o seu peso é fundamental para estabelecer a concorrência e estar participante nos atos de comércio;
- 5) Ao exigir o Fisco federal o IPI com base em pauta fiscal, estabelecendo valor predeterminado e uniforme a ser recolhido, indistintamente, por todas as indústrias do setor, inferior ao que deveria ser pago por todas elas, acaba por, de uma só vez: a) dispensar o pagamento de tributo sem que tenha estabelecido isenção; b) dá desconto desigual, beneficiando a quem tem preço mais elevado, contribuindo para alijar ou colocar à margem da lei aqueles contribuintes que podem oferecer preços inferiores.

Tal mecanismo, a toda evidência, representa afronta direta ao princípio da isonomia e ao princípio da capacidade contributiva. Constitui forma diferenciada de tributação. Apresenta-se como recurso inverso ao da aplicação da

capacidade contributiva. Apesar de todas recolherem valores menores a título de IPI, algumas empresas recolhem muito menos do que outras. O benefício fica com quem tem mais poder econômico, numa inversão que o ordenamento jurídico não pode admitir.

É a utilização do tributo indireto em prejuízo do Erário Federal e contrário aos princípios tributários, premiando os contribuintes de maior capacidade contributiva em detrimento dos seus congêneres de menor fôlego econômico.”

Mais uma vez, a confusão conceitual leva a equívocos insuperáveis. Cabe-nos, antes de verificarmos a aplicação dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva ao caso concreto, tecermos breves considerações a respeito do tema.

Os impostos, sempre que possível, terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica (contributiva) dos contribuintes. Ao falar em pessoalidade, o constituinte rendeu-se a classificações pouco científicas da Ciência das Finanças. Nem por isso o seu falar é destituído de significado. Dentre as inúmeras classificações dos impostos, avultam duas:

- a) a que divide os impostos em pessoais e reais; e
- b) a que os divide em diretos e indiretos.

Impostos pessoais seriam aqueles que incidissem sobre as pessoas, e reais, os que incidissem sobre as coisas. Pessoal, por exemplo, o imposto de renda, e real, o imposto sobre a propriedade de imóveis ou de veículos.

A classificação é falha, por isso que os impostos, quaisquer que sejam, são pagos sempre por pessoas. Mesmo o imposto sobre o patrimônio, o mais real deles, atinge o proprietário, independentemente da coisa, pois o vínculo *ambulat com dominus*, isto é, segue o seu dono.

O caráter pessoal a que alude o constituinte significa o desejo de que a pessoa tributada venha a sê-lo por suas características pessoais (capacidade contributiva), sem possibilidade de repassar o encargo a terceiros. Esta impossibilidade de repassar, transferir, repercutir o encargo tributário é que fecunda a classificação dos impostos em diretos e indiretos. O imposto sobre a renda dos assalariados, p. ex., seria direto, porquanto a pessoa tributada não teria como transferi-lo para terceiros. Ao revés, seria indireto o ICMS e o IPI, porque a pessoa tributada tem condições de transferir o ônus fiscal a terceiros, denominados contribuintes de fato desses impostos, pois, em última análise, visa o legislador atingir a capacidade contributiva dos que estão a gastar as suas rendas ao consumirem bens e serviços, como já ficou clarificado *ab initio* no presente parecer.

Em suma, imposto pessoal e direto é o que incide sobre o contribuinte sem transferência. O contribuinte de *jure* (eleito pela lei) é ele próprio também contribuinte de fato (o que sofre no mercado o peso do encargo). O IPI, para exemplificar, tem como contribuinte de *jure* o industrial ou fabricante e como contribuinte de fato os consumidores ou adquirentes, pois no preço da compra está embutido o valor do imposto.

A capacidade contributiva é a possibilidade econômica de pagar tributos (*ability to pay*). É subjetiva quando leva em conta a pessoa (capacidade econômica real). É objetiva quando toma em consideração manifestações objetivas da pessoa (ter casa, carro do ano, sítio numa área valorizada, etc.). Aí temos “signos presuntivos de capacidade contributiva”.

Por ser do homem a capacidade de contribuir, a sua medição é pessoal, sendo absolutamente desimportante intrometer no assunto a natureza jurídica das espécies tributárias. É errado supor que, sendo a taxa um tributo que tem por fato jurígeno uma atuação do Estado, só por isso, em relação a ela, não há que se falar em capacidade contributiva. Ora, a atuação do Estado é importante para dimensionar a prestação, nunca

para excluir a consideração da capacidade de pagar a prestação, atributo do sujeito passivo e não do fato jurígeno. O que ocorre é simples. Nos impostos, mais que nas taxas e contribuições de melhoria, está o campo de eleição da capacidade contributiva. Contudo, os impostos “de mercado”, “indiretos”, não se prestam a realizar o princípio com perfeição. É nos impostos patrimoniais, com refrações, e nos impostos sobre a renda das pessoas físicas, principalmente nestes, que a efetividade do princípio é plena pela adoção das tabelas progressivas e das deduções pessoais. Nas taxas e contribuições de melhoria, o princípio realiza-se negativamente pela incapacidade contributiva, fato que tecnicamente gera remissões e reduções subjetivas do montante a pagar, imputado ao sujeito passivo sem capacidade econômica real. É o caso, *v.g.*, da isenção da taxa judiciária para os pobres e o da redução ou mesmo isenção da contribuição de melhoria em relação aos miseráveis que, sem querer, foram beneficiados em suas humílimas residências por obras públicas extremamente valorizadoras. Obrigá-las a vender suas propriedades para pagar a contribuição seria impensável e inadmissível, a não ser em regimes totalitários de direita. Nos impostos que percutem (chamados de “indiretos” ou de “mercado”), entra em cena o contribuinte de fato, diferente do *de jure*, e a capacidade contributiva realiza-se imperfeitamente. É o caso das alíquotas menos gravosas do IPI e do ICMS. Supõe-se que os de menor renda (contribuintes de fato) consomem artigos necessários tão-somente a uma existência sofrida e, por isso, as alíquotas são reduzidas, ou mesmo isenções são dadas. Ocorre que tanto compra feijão José da Silva quanto Ermírio de Moraes, com o rico industrial se beneficiando dos favores pensados para José. Em compensação, José não consome champanha ou caviar, cujas alíquotas são altas...

Conclui-se que igualdade na tributação, capacidade contributiva, essencialidade e extrafiscalidade formam uma intrincada teia cujo resultado está longe do pretendido pelo Ministério Público Federal.

Ora, a capacidade contributiva nos tributos indiretos ou sobre o consumo, o caso do IPI, visa à pessoa do fumante ou do consumidor do produto cigarro e de forma alguma a indústria tabagista. Ocorre que, no caso específico de cigarros, por se tratar de produto não essencial e prejudicial à saúde, a tributação deve ser mais alta do que a de produtos essenciais, tais como os produtos que integram a cesta básica, em obediência ao princípio da essencialidade, e também em virtude do aspecto extrafiscal, qual seja, o de desmotivar o consumo do fumo. De forma que as questões que se colocam na tributação do cigarro são diametralmente opostas àquelas pretendidas pelo MPF, cuja algaravia conceitual produz apenas fumaça.

Muito menos há que se falar em ferimento ao princípio da isonomia. A tributação é uniforme e idêntica para todos os produtos enquadrados nas mesmas classes de cigarros definidas no Decreto n° 3.070/99. Todos os consumidores do mesmo tipo de cigarro pagam o mesmo valor de IPI.

7. RESPOSTA AOS QUESITOS

1) Os impostos fixos podem ser adotados no sistema tributário brasileiro? Podem eles ser instituídos em matéria de IPI?

Sim. A determinação do *quantum debeatur* pode se dar pela fixação de um valor, desde que esse critério respeite o fato imponible do imposto e os principais constitucionais tributários que o balizam. No caso do IPI, o valor fixo é compatível com a sua estrutura constitucional, não ferindo princípio constitucional algum, nem em especial o princípio da legalidade, da não-cumulatividade e o da seletividade.

2) É possível a adoção de tributos fixos em face do que dispõe o parágrafo 1° do artigo 145 da Constituição Federal? É certo que, em

termos de IPI, a capacidade contributiva considerada é a do contribuinte de fato, uma vez que ele é quem suportará o ônus do tributo?

Sim, é possível em tese, para todos os tributos. A capacidade contributiva é, de fato, a espinha dorsal da justiça tributária. É o critério de comparação que inspira, em substância, o princípio da igualdade. Mas não é o único. Critérios constitucionalmente válidos podem presidir as exceções da proibição de discriminar entre iguais (pessoas que demonstram mesma capacidade contributiva). O Texto Constitucional relativiza a vedação de discriminar, quando estipula as imunidades, atendendo a outros valores... A política de exportação de manufaturados (art. 153, § 3º, III, 155X, a, e 156, § 4º, II) orientou a imunidade dos produtos industrializados destinados ao exterior, em relação ao imposto federal incidente e ao estadual sobre operações de circulação de mercadorias. Entretanto, os exportadores, em geral, são dotados de grande capacidade econômica e os maiores beneficiados (do ponto de vista pessoal) serão os consumidores estrangeiros, enquanto os nacionais não têm as mesmas vantagens. O mesmo critério autoriza as isenções heterônomas nas exportações, concernentes ao imposto sobre operações de circulação de mercadorias e serviços e ao imposto municipal sobre serviços, por meio de lei complementar federal (arts. 155, XII, e art. 156, § 4º, II).

Na extrafiscalidade, em muitos casos, a capacidade contributiva é posta de lado de forma total ou parcial. Nas isenções e demais benefícios fiscais, outorgados como incentivos, os destinatários do favor legal podem ser pessoas de grande capacidade econômica; igualmente, na progressividade (ou regressividade) dos impostos incidentes sobre propriedade imobiliária, ou se colima a produtividade da terra ou a edificação e plena utilização, o que pressupõe também capacidade econômica. Mas isso não representa quebra do princípio da igualdade formal. Trabalha-se, então, com novo critério de comparação (valores distintos) que não a capacidade contributiva.

Nos incentivos fiscais, a pessoa isenta demonstra aptidão maior para realizar os objetivos da política econômica do País, ou mérito econômico (ou mérito científico, nas invenções, por ex.), por isso é premiada. Na tributação extrafiscal progressiva, o proprietário que conduz mal a sua propriedade, conservando-a socialmente inútil, é onerado com encargos fiscais mais elevados, pois mantém comportamento inadequado ao interesse público ou inaptidão para se adaptar a esse interesse.

Assim, as pessoas favorecidas por isenções, créditos presumidos, prêmios e alíquotas diminutas, devolução de tributo pago, etc., são tratadas de uma forma especial porque são consideradas da mesma categoria essencial, em razão de uma aptidão para concretização dos planos econômicos governamentais ou por mérito. Também aquelas, tratadas de forma mais desfavorável, assim o são, graças a seu comportamento danoso à política agrária ou urbanística.

O que importa registrar é que, se o critério da capacidade econômica nem sempre prevalece na extrafiscalidade, em nenhum caso poderá haver ofensa à igualdade formal, estando dessa maneira submetida à regra de *regularidade e igual tratamento para seres da mesma categoria essencial*. Inconstitucional será a norma legal que, concedendo estímulos à exportação, exclua pessoas que dela poderiam gozar por estarem em igualdade de condições, ou por pertencerem à mesma categoria essencial.

As atividades identicamente situadas têm de merecer, sem exceções, o mesmo tratamento nos impostos, nos incentivos, nos prêmios, nas isenções. Qualquer critério de exclusão do tratamento igual para pessoas iguais jamais poderá ser arbitrário, mas dele dever-se-á poder aferir a razoabilidade.

A jurisprudência norte-americana, assim como a jurisprudência alemã e brasileira, estabelece determinadas condições. (V. A. R. Sampaio Dória, *Direito Constitucional Tributário e Due Process of Law*,

Rio de Janeiro, Forense, 1986, pp. 149 e ss.; Friauf, K.H., “*Verfassungsrechtliche Anforderung von die Gesetzgebung über die Steuern vom Einkommen und vom Ertrag.*” In *Steuerrecht und Verfassungsrecht*, Köln, Otto Schmidt KG, 1989, p. 29). Como regra geral, a lei precisa basear-se em princípios justos no caso, e, se esse princípio não existe, dá-se o arbítrio, há ausência de princípios jurídicos, há vontade qualquer. O princípio do justo fornece os critérios para medir o que é digno de pena, digno de prêmio, digno de ajuda social, de subvenção ou de imposto. Assim, o princípio da igualdade:

“proíbe ao legislador adotar a lógica da valoração nula (sem efeito), pois, no mínimo, ele precisa justificar-se por meio de outro princípio (contra-princípio ou exceção)”. (Cf. Tipke K., *Steuerrecht*, 9, Köln, Schmidt, Otto KG, 1983, pp. 26-7).

Mesmo para o imposto de renda da pessoa física, em que a capacidade contributiva deve ser plenamente observada, adota-se um valor fixo para a fixação da base de cálculo. Como se sabe, aplica-se uma alíquota em percentual sobre uma base de cálculo manifestada em dinheiro (salário) sobre a qual a lei fixa um valor para fins de abatimento por faixas salariais. Isto é, para quem ganha acima de R\$ 1.800,00 por mês a parcela de dedução é fixada em R\$ 360,00. Assim, tanto para quem ganha R\$ 1.800,00 ou R\$ 10.000,00 o valor do abatimento é o mesmo. Tal critério fixo para apuração da base de cálculo foi recentemente reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal ao decidir recurso que questionava o congelamento dos valores da tabela de dedução.

Tratando-se de IPI, o que se deve verificar é se aquele valor fixo fere o princípio da seletividade, que é o instrumento possível de fazer valer a capacidade contributiva dos consumidores. Por exemplo, os produtos essenciais, se forem tributados, devem sê-lo por valores fixos baixos, e os produtos supérfluos podem ser tributados por valores fixos altos. Como a capacidade contributiva é do consumidor, jamais do fabricante, o valor fixo pode aumentar, repita-se, de acordo com a essencialidade do produ-

to e atingir patamares inclusive que venham a impossibilitar o consumo, por motivação extrafiscal. Isto é, o cigarro pode ter a sua vintena tributada por R\$ 0,35 ou por R\$ 5,00, não importa.

3) Haveria inconstitucionalidade na nova disciplina traçada para o IPI pela Lei n° 7.798/89 e pelo Decreto n° 3.070/99, posto haverem fixado contornos específicos ao tributo em face do Código Tributário Nacional?

Não. A sistemática da Lei n° 7.798/89 e do Decreto n° 3.070/99 não afronta o CTN porque a nova técnica não modificou nem a base de cálculo nem a alíquota do imposto. É a própria Lei n° 7.798/89 que diz em seu art. 2° e art 3° que o valor fixo do IPI é o que resultaria da aplicação da alíquota *ad valorem* sobre o valor tributável.

4) A IN/SRF n° 060/99 criou regra jurídica nova ou apenas reproduziu o que constava do Decreto n° 3.070/99?

A IN/SRF n° 060/99 apenas reproduziu o que constava do Decreto n° 3.070/99 no que se refere à classificação dos cigarros e aos valores do IPI, não inovando em nada em matéria de tributação.

5) A determinação de recolhimento do IPI com base em valores predeterminados caracteriza pauta fiscal?

Não. Pauta fiscal pressupõe fixação de base de cálculo por presunção legal em dissonância com a realidade dos fatos, o que é diferente da fixação de valores fixos para o imposto, levando em consideração as várias categorias em que se divide o produto tributado. É o parecer.

Belo Horizonte, 18 de outubro de 2000.

IV

ALTERAÇÕES PROCEDIDAS NA CF DE
1988 PELA EMENDA
CONSTITUCIONAL Nº 33/2001.

CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO
DOMÍNIO ECONÔMICO
LEI Nº 10.336/2001.

José Souto Maior Borges

Consultam-me sobre as principais implicações de alterações introduzidas pela Emenda Constitucional nº 33, de 11.12.2001, na CF de 1988, relativamente a contribuições sociais: Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), bem como a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE).

As questões que constituem o objeto da consulta, em seus lineamentos fundamentais, serão enfrentadas ao longo deste parecer. Antes, porém, faz-se necessário explicitar, para a compreensão da matéria, o regime das contribuições e sua autonomização diante das demais categorias tributárias preestabelecidas na CF de 1988.

I – REGIME JURÍDICO-CONSTITUCIONAL E INFRACONSTITUCIONAL DAS CONTRIBUIÇÕES

1.1 - As contribuições correspondem a uma categoria de direito positivo, objeto de acesa controvérsia quanto à sua caracterização doutrinária. Discute-se, em doutrina nacional e estrangeira, se elas configuram uma espécie doutrinária autônoma e, pois, distinta dos impostos, ou se com eles se confundem. A opção por uma ou outra dessas posições antagônicas não há, porém, de decorrer de opiniões doutrinárias, porque a doutrina não é a base experimental de testabilidade da ciência dogmática do direito constitucional. Essa base, quem a fornece é a CF mesma, um subsistema de normas inserto do sistema jurídico nacional. Portanto, a solução desse problema de identificação do regime jurídico das contribuições há de decorrer da própria CF, tal como as suas normas se mostram ao intérprete e aplicador, dado que as contribuições configuram matéria de direito constitucional positivo. Não são originariamente instituídas em nível infra-

constitucional. Inserem-se reversamente no âmbito do sistema constitucional tributário (CF, arts. 145 e ss).

1.2 - Deveras: a contribuição, assim como o imposto, a taxa e o empréstimo compulsório, não é categoria lógico-jurídica, nem de teoria geral do direito, mas de direito constitucional tributário. Isso explica as constantes mutações do seu regime jurídico-formal. O legislador constitucional é quem configura esse regime. Ora é havida como extratributária, ora como categoria tributária.

No sistema da CF de 1988, as contribuições têm caráter tributário porque estão disciplinadas genericamente no art. 149 da CF; dispositivo integrado no capítulo da CF que trata do **sistema tributário nacional**. O caráter tributário das contribuições sociais foi reconhecido pelo STF no RE 146.733.9 (Pleno), rel. Min. MOREIRA ALVES. Que as contribuições se classifiquem como tributos não se segue, porém constituam elas categoria jurídica distinta dos impostos. Elas o são, entretanto, em decorrência das subseqüentes considerações, essas de peso decisivo.

1.3 - Na discriminação de competências para instituir tributos, a CF utilizou critério aplicável aos impostos, mas inaplicável às contribuições. Critério pertinente aos impostos, mas sem pertinência às contribuições. Por isso elas se autonomizam diante dos impostos. Os impostos são constitucionalmente discriminados pela menção aos seus pressupostos de fato (“fatos geradores”, hipóteses de incidência). Utiliza a CF, para discriminá-los, critério “estrutural”, vinculado ao âmbito material de validade das normas tributárias integrativas, i. é, a matéria por elas regulada. Assim, à União cabe instituir impostos sobre importação e exportação, sobre a renda, produtos industrializados, etc. Aos Estados-membro, incumbe instituir os impostos de

transmissão *causa mortis*, sobre a circulação de mercadorias. Aos Municípios são atribuídos o imposto predial e territorial urbano e o imposto sobre serviços de qualquer natureza. Assim, a CF reparte a carga tributária nacional pelos impostos atribuídos às pessoas constitucionais habilitadas a instituí-los. E se inicia, na própria CF, mediante normas de habilitação (competência), o processo de criação dos tributos, a ser concluído pela legislação integrativa.

1.4 - Diversamente ocorre com as contribuições em geral. Elas estão atribuídas por um critério **funcional**. Responde, esse critério, à indagação não sobre “o que são”, quais os seus pressupostos de fato (“fatos geradores”), mas “para que” servem, qual a função a que elas estão constitucionalmente destinadas. As contribuições são tributos **finalísticos** ou **teleológicos**. Especificam-se entre si, em razão das finalidades diversas que são convocadas a exercer. Assim é que, *ex vi* do art. 149 da CF, as contribuições podem destinar-se a fins a) sociais, b) de intervenção no domínio econômico, c) de interesse das categorias profissionais ou econômicas e d) ao financiamento da seguridade social (CF, art. 195). Mesmo quando a CF excepcionalmente especifica as hipóteses de incidência de contribuições (art. 195, contribuição da seguridade social sobre folha de salários, receita ou faturamento e lucro), não é essa menção que as autonomiza, mas a função a que elas estão destinadas: financiar a seguridade social.

1.5 - Essa previsão constitucional dos pressupostos de fato (fatos jurídicos tributários), sobre os quais recai essa contribuição, é, porém, meramente **acidental** para a sua tipificação. Se essa previsão fosse derogada (= supressa), a contribuição ainda assim persistiria no sistema constitucional como categoria específica. Não poderia, entretanto, ter ela a sua **finalidade** derogada, sem perder *ipso facto* a

sua especificidade. Em suma: não mais existiria no sistema constitucional como contribuição, porém como imposto. Ali onde há o mesmo regime jurídico, há a mesma categoria. É mera opção do legislador constituinte financiar a seguridade social com incidência de contribuição sobre a folha de salários, faturamento e lucro. *De iure condendo* lhe era possível optar por outras fontes de financiamento da seguridade social. Mas *de iure conditum* foi esta a opção adotada pelo sistema constitucional brasileiro.

Se a finalidade da contribuição da seguridade social fosse extirpada do texto constitucional (art. 195), ela não mais integraria a espécie das contribuições, porque o seu regime jurídico seria o de impostos. A finalidade não é pois **acidental**, mas **essencial** às contribuições. Não ter a doutrina suficientemente atentado para esse atributo das contribuições é causa de inúmeros equívocos na exegese constitucional.

Em virtude desse peculiar regime constitucional, as contribuições configuram categorias obrigacionais distintas dos impostos e nisso consiste a sua autonomia conceitual e regime jurídico próprio. A definição do “fato gerador” (hipótese-de-incidência) é de fundamental relevância para a identificação do regime jurídico dos impostos, mas despicienda para as contribuições. A finalidade a que servem é da essência das contribuições, mas a tipificação dos seus “fatos geradores”, posto excepcionalmente ocorra (CF, art. 195, I), não basta, por si só, para tipificá-las. Essa definição é, na CF de 1988, meramente acidental, insista-se, ao regime jurídico das contribuições.

1.6 - A relevância da finalidade para as contribuições e sua irrelevância, sob esse aspecto, para os impostos, pode ser deduzida também no plano da legislação tributária imediatamente integrativa da CF. Normas hoje sob reserva constitucional de lei formal e materialmente complementar. As normas postas no CTN são formalmente

lei ordinária (Lei nº 5.172/66). Embora antecedentes à CF de 1988; dela recebem, porque recepcionadas constitucionalmente, seu fundamento de validade (art. 146, III). As normas gerais de direito tributário, insertas no CTN, devem incidir sobre outras normas da legalidade tributária material (ordinária) instituída pelas pessoas constitucionais, União, Estados, DF e Municípios. Por isso as normas do CTN são sobrenormas, apenas materialmente complementares, que incidem sobre outras normas legais (ordinárias). Normas gerais que são, normas voltadas sobre a legislação tributária, as do CTN prescreveram que o conjunto dos tributos, i. é, as suas classes, estava integrado pelos impostos, taxas e contribuição de melhoria – com exclusão das demais contribuições (art. 4º). Por isso, o regime jurídico das normas gerais mostrou-se consistente e coerente quando expressamente contemplou norma sobre a irrelevância do destino da arrecadação dos tributos que elencou (art. 4º, II). É que as contribuições estavam, como nele estão até hoje, excluídas de sua regência. E, para os impostos, taxas e contribuição de melhoria, a finalidade é irrelevante. No sentido de que não são categorias tributárias, vinculadas a fins determinados. A relação entre o CTN e a CF é, nesse sentido, **assimétrica**. O que é relevante para a CF não o é para essa legislação integrativa, sem, contudo, nenhuma oposição ao texto constitucional (art. 149). Simplesmente o âmbito das normas gerais de direito tributário é mais restrito do que o campo constitucional da tributação. Não foram inseridas no CTN normas gerais relativas às contribuições, exceto a contribuição de melhoria. Mas essa é uma categoria jurídica distinta (CF, art. 145, III) das demais contribuições. Ocorreu, no particular, como que um “vazio” de legislação pelo CTN.

Dada essa “omissão” (anomia), o DL 27, de 14.11.66, editado imediatamente após a vigência do CTN, deu extrema pressa em preservar a “incidência e exigibilidade” (*sic*) das contribuições para fins

sociais que enumerou. Somente lhe foi possível instituir essas providências porque tais contribuições não estavam contempladas no CTN.

1.7 - Porque as contribuições, exceto a de melhoria, não estão previstas no CTN, explica-se a regra nele contida da irrelevância do destino da arrecadação dos tributos (art. 4º, II). Constitucionalmente, porém, vigora critério diverso: sem destinação específica, nenhuma contribuição. Surpreendente constatação: o que é irrelevante para o CTN é relevante para a CF – o destino da arrecadação de tributos. E, todavia, não há nenhuma inconstitucionalidade nesse regime infraconstitucional das normas gerais. O caráter restrito das normas gerais decorre das próprias restrições constitucionais do seu âmbito de aplicabilidade. O CTN não esgota o regime jurídico dos tributos. A anomia é de essência das normas gerais (CF, art. 146, III).

Esse o quadro constitucional e infraconstitucional que antecedeu a vigência da EC 33/2001. Quais são, no entanto, as modificações e acréscimos que essa reforma constitucional introduziu? Qual o seu significado normativo? O que resulta da comparação entre a CF de 1988 e a EC 33? Há dissimetrias entre os respectivos regimes jurídicos?

Para logo, deve-se acentuar que esse regime constitucional antecedente foi modificado, sob esse aspecto, pela EC 33, porque esta contempla “fatos geradores” da contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE) e contribuições sociais, como imediatamente a seguir se verá. Por isso e não outro motivo é que esse intróito se fez necessário. Descabe, porém, assinalar, neste trabalho, as implicações dessa atribuição da competência federal no tocante às contribuições que a EC 33 especifica. Mas a EC 33 não afastou o critério da finalidade das contribuições, sejam elas sociais, como PIS e COFINS, ou de intervenção no domínio econômico (CIDE). A finalidade persiste como o critério distintivo das contribuições, no confronto com os impostos.

II – PREVISÃO DE INCIDÊNCIA E NÃO-INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO NA EC 33

2.1 - O art. 1º da EC 33 acresceu ao art. 149 os seguintes parágrafos, renumerando o § único para § 1º:

“§ 2º - As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o **caput** deste artigo:

I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II – poderão incidir sobre a importação de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível”.

Dá-se uma inversão lógica nesse dispositivo quando disciplina hipóteses de não incidência das contribuições sociais e interventivas antes da caracterização de sua incidência sobre a importação de petróleo e seus derivados, etc. Mas as imperfeições da **linguagem-objeto**, assim considerada a linguagem normativa da EC 33, não devem comunicar-se à linguagem da ciência, metalinguagem interpretativa. Por isso, a exegese desse dispositivo constitucional deve iniciar-se pelo seu item II, invertendo-se a ordem topográfica na análise de ambos os preceitos.

2.2 - As normas constitucionais sobre a instituição de tributos são normas de **competência** e portanto autorizativas de determinadas condutas dos indivíduos-órgãos que atuam em nome da União, Estados, DF e Municípios (órgãos legislativos, executivos e jurisdicionais). A competência tributária é formal e materialmente legislativa (CF, arts. 5º, II e 150, I). Exerce-se sob a forma de lei, e o seu conteúdo é a matéria tributária *lato sensu*.

Essa habilitação constitucional condiciona o exercício do dever-poder de integrar a CF, pela edição das leis tributárias. Esse dever

incumbe primariamente aos agentes e órgãos do legislativo, dado que tributo é matéria sob reserva de lei. Editada a lei, deve, porém, o executivo regulamentá-la (CF, art. 84, IV).

Ora, a competência envolve, na sua unitária estruturação, dois aspectos distintos: 1º) trata-se de norma **autorizativa**. A pessoa competente está habilitada para exercer todas as funções compreendidas na outorga, mas só elas e nenhuma dessas funções excetuada. Na hipótese, essa norma autorizativa é o art. 149, § 2º, II da CF, na redação da Emenda 33. Não há norma jurídico-positiva, entretanto, com âmbitos de validade ilimitados.

A competência é ontologicamente limitada. Portanto, devem-se identificar os limites constitucionais da competência tributária. O dever-ser da competência é demarcado pelos seus âmbitos materiais, pessoais, espaciais e temporais de validade. A essas características das normas de competência, extraídas da teoria geral das normas, não escapam as normas de direito constitucional positivo atributivas de competência tributária. Normas autorizativas do exercício da competência impositiva (CF, arts. 153 a 156) e proibitivas desse exercício, como as limitações constitucionais do poder de tributar (CF, arts. 150-151).

Por isso é que a CF não apenas discrimina os diferentes tributos que integram o sistema, mas também as limitações constitucionais do poder de tributar. Esse é o 2º aspecto característico das normas de competência: a congênita **limitação** dos seus âmbitos de validade. Autorização e limitação a um só tempo. Sem a unificação desse regime jurídico diversificado, nenhuma competência tributária.

2.3 - A EC 33 não altera esse quadro referencial e nem poderia alterá-lo. Seu art. 1º prescreve que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico poderão incidir sobre a importação do petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, álcool combustível. É aspecto **autorizativo** ínsito, como visto, a toda norma de

competência. As normas de competência, sob prisma de seu conteúdo, correspondem ao modal deontico (= modalidade de regulação da conduta): “estar autorizado”. Quem é destinatário da autorização? Resposta: os órgãos do Poder Legislativo, Senado e Câmara Federais. Qual o conteúdo da autorização? Resposta: a edição de lei sobre as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico.

2.4 - Quando se identifica, implícita no art. 149, § 2º, II, a atribuição de uma faculdade, essa atribuição corresponde ao dever de integrar (dever-poder da União), exercitável pelos indivíduos-órgãos constitucionalmente habilitados. Quem pode (o Congresso Nacional), deve. Quem deve, pode. Entretanto, numa linguagem deontica mais apropriada, o art. 149, § 2º, II, pode ser assim recomposto: “Se ocorrer a importação de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível, então deve ser a incidência das contribuições sociais e de intervenção domínio econômico, consoante prevista em lei”. Assim está recomposta, em linguagem deontica adequada, a norma atributiva de competência.

2.5 - O item I do § 2º do art. 149 fixa o **limite** da competência, ou seja, hipóteses de não-incidência das contribuições. Não se deve confundir a linguagem da CF e a linguagem interpretativa que a descreva e explique. No plano constitucional, a expressão cunhada é “não-incidência”. Mas essa linguagem-objeto recebeu, na metalinguagem doutrinária, diverso nomear: hipóteses de não-incidência autoaplicáveis, constitucionalmente instituídas, correspondem às clássicas **imunidades tributárias** da doutrina de direito público. Essa construção doutrinária é corroborada e confirmada pela CF, ao dispor sobre as **limitações constitucionais do poder de tributar** (arts. 150-151).

2.6 - Como toda norma de competência, o art. 149, § 2º, I e II da CF institui sobre-normas (que a doutrina alemã nomeia *Übernormen*), normas constitucionais que adotam, como pressuposto de incidência e aplicabilidade, preexistentes normas infraordenadas (leis ordinárias federais) e que dela extraem fundamento bastante de validação. Tributo – já dissemos – é matéria sob reserva de lei, por determinação constitucional (arts. 5º, II e 150, I) e infraconstitucional (CTN, art. 97). Só à lei incumbe instituir os componentes materiais do regime jurídico tributário. Sem a instituição em lei tributária material, a atividade administrativa de cobrança dos tributos não se viabiliza (*nullum tributum sine lege*). Administrar é aplicar a lei de ofício, como ao seu tempo ensinou lapidarmente SEABRA FAGUNDES.

As normas constitucionais recaem, na hipótese, sobre normas gerais constantes da legalidade complementar (CF, art. 146, III) ou sobre as leis federais ordinárias (CF, art. 146). Assim está condicionada (*condicio iuris*) a aplicação do direito constitucional das contribuições, sua incidência sobre petróleo e seus derivados. É a lei de instituição dessas contribuições - e não atos infralegais, como os atos administrativos - que incidirá sobre o suporte fático regulado na EC 33.

2.7 - O art. 149, § 2º, I, imuniza às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico as receitas decorrentes de exportação. Não as operações mercantis de exportação propriamente ditas, mas as receitas delas decorrentes. Juridicamente o tributo incide sobre uma realidade econômica, no caso a receita de exportação (CF, art. 145, § 1º, 1ª parte). Juridiciza-se desta sorte o fenômeno econômico sobre o qual incidem normas jurídico-tributárias. Essa a função instrumental das normas tributárias. Servir ao interesse público pela técnica da instituição de tributos em proporção à realidade econômica (capacidade contributiva individual), postulado da justiça tributária.

E porque a imunidade é categoria de direito constitucional positivo - hipótese de não-incidência, por determinação constitucional, de normas tributárias - não há óbice algum a que seja instituída, como o foi pela EC 33, a imunidade (não-incidência) das contribuições. Normalmente a imunidade sempre recai sobre impostos (CF, art. 150, VI, a). Não necessariamente, entretanto. A imunidade tributária recíproca das pessoas constitucionais (União, Estados, DF e Municípios) é paradigmática, não porém excludente de outras fórmulas imunitárias, introduzidas por reformas constitucionais, como a da EC 33, e abrangente de outros tributos, como as contribuições.

2.8 - A EC 33 instituiu hipóteses-de-incidência (“fatos geradores”) para as contribuições sociais (PIS/COFINS) e de intervenção no domínio econômico (CIDE), ao autorizar-lhes a incidência sobre a importação de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (CF, art. 149, § 2º, II). Veda, porém, a sua incidência sobre as receitas decorrentes de exportação. Há, como se vê, uma correlação de opostos no regime constitucional do comércio exterior: essas contribuições podem incidir sobre a importação, não sobre a exportação, de petróleo e derivados, gás natural e derivados e álcool combustível. Esse regime da EC 33 é, porém, simétrico – e, pois, harmonioso – com o da CF, que imuniza ao IPI as exportações de produtos industrializados (art. 153, § 3º, III), como também ao ICMS (art. 155, § 2º, a). Essa simetria já de si revela a compatibilidade do novel regime da EC 33 com o regime da CF de 1988.

2.9 - A hipótese de incidência das contribuições da EC 33 corresponde a uma previsão abstrata, ao nível constitucional, dos supertes fáticos (“fatos geradores”) das contribuições em tela. Como toda norma atributiva de competência, o art. 149, § 2º, I e II da CF, condiciona, para a sua integração, lei ordinária a ser instituída pela União,

dispondo sobre o regime jurídico dessas contribuições. Na hipótese, a integração constitucional está preenchida apenas em relação à CIDE - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Lei nº 10.336/2001). Nenhuma integração, porém, das contribuições sociais (PIS/COFINS). Significa dizer: autorizada legalmente está apenas a cobrança da CIDE na importação de combustíveis e gás natural (e derivados de ambos) e álcool combustível. Não se contraponha que a lei complementar de normas gerais é indispensável. Essa lei complementar não é uma condição *sine qua non* para a edição da lei ordinária. Não é, portanto, indispensável. Pode então suceder ou anteceder a lei ordinária. Se lhe for subsequente, a lei complementar de normas gerais suspende a eficácia da lei ordinária, para acatarmos a nomenclatura constitucional (art. 24, § 4º).

2.10 - Poder-se-á alegar, em contraposição à legitimidade da CIDE/Importação, que ela se confunde com o imposto de importação, ocorrendo, portanto, dupla tributação sobre o mesmo fato gerador. Sem razão, contudo, porque o regime jurídico da CIDE, como visto, é peculiarizado pela sua destinação – intervenção no domínio econômico. Irrelevante, essa destinação, para o imposto de importação. E o *bis in idem* (dupla incidência: CIDE + Imposto de Importação) é um fenômeno econômico, sem configurar antijuridicidade, ou seja, sem envolver nenhuma inconstitucionalidade. Aliás, como fundamentar juridicamente essa alegação se a CIDE está instituída em normas constitucionais (EC 33) sobranceiras às “cláusulas pétreas” do art. 60, § 4º, IV? De modo algum – é a resposta. Matéria inteiramente estranha ao regime estrito de imodificabilidade das normas constitucionais. A destinação extra-orçamentária de impostos não é, aliás, apenas irrelevante – ela é constitucionalmente proibida (CF, art. 167, IV). A destinação das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico não é só constitucionalmente

relevante, ela é obrigatória. O exercício da competência é, na hipótese, discricionário (poderia a União instituir ou não a CIDE). Mas o seu conteúdo é totalmente determinado pela CF (vinculado). É dizer: quanto ao conteúdo, a destinação constitucional das contribuições de intervenção econômica pela União é inteiramente vinculante para a legalidade integrativa.

2.11 - Por outro lado, não ocorre a identificação entre os fatos geradores do imposto de importação e da CIDE. Deveras: o CTN prescreve, no seu art. 19, que o imposto de importação incide sobre a importação de produtos estrangeiros, tendo como fato gerador a entrada destes no território nacional. Em plena consonância com a CF, art. 153, I.

Mas a CIDE, *ex vi* da EC 33, não recai sobre a importação em si mesma considerada, senão sobre as receitas decorrentes da importação - pressuposto formalmente diverso. A distinção é sutil, mas juridicamente relevante. A incidência da CIDE (art. 149, § 2º, II) está vinculada a suas hipóteses de não-incidência (art. 149, § 2º, I). Descabe imunizar-se aquilo que não é *a priori* tributável. Se a EC 33 imuniza as receitas decorrentes de exportação é porque sobre receitas de importação - não sobre a importação em si - recai a CIDE. Logo, não há confusão entre o fato gerador da CIDE e o imposto de importação. Formalmente os pressupostos de ambos os tributos não se confundem.

2.12 - Se a incidência do PIS/COFINS for entendida como economicamente abrangente de mais um tributo sobre a importação, ou melhor, como instituinte de novo "fato gerador" (fato jurídico tributário) na importação de petróleo, nada a opor. É de reforma constitucional que se trata.

Antecedente à vigência da EC 33, a CF já admitia, como até hoje admite, outras fontes para manutenção e expansão da segurida-

de social, além da contribuição de seguridade social (art. 195, § 4º). A exegese evidencia a compatibilidade da EC 33 com essa programação constitucional (norma constitucional programática). Não que esse dispositivo discipline matéria idêntica. Mas a sua regência de matéria **análoga** já é o bastante para legitimar a conclusão de que, se outras fontes legais infraconstitucionais (leis complementares) poderiam ser instituídas para dispor sobre o financiamento da seguridade social, com maior razão (argumento *a fortiori*), uma emenda à CF pode instituir outras hipóteses da incidência da contribuição de intervenção no domínio. Aquilo que não é vedado à lei complementar integrativa não o será às emendas à CF de 1988. Essa conclusão soa, embora só na aparência, como um exercício de obviedade.

Não está, portanto, a contribuição de Seguridade Social, redação originária, submetida à regra da taxatividade da competência federal, senão à regra inversa: a lei complementar poderá criar outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da Seguridade Social (CF, art. 195, § 4º). A instituição, na EC 33, não de outras contribuições, mas de hipóteses específicas de incidência da CIDE, nenhum obstáculo encontrou no sistema tributário da CF de 1988. É dizer: a EC 33 não institui normas constitucionais inconstitucionais por violação de cláusulas pétreas. Essa matéria é simplesmente estranha ao seu campo de normatividade.

2.13 - Há uma consistente harmonia na regência da matéria pela EC 33, igualando-se o regime jurídico da tributação no plano intraestatal e no internacional. Dá-se no particular uma harmonização tributária. Como as contribuições sociais e a CIDE podem incidir sobre as receitas decorrentes de importação de petróleo e seus derivados, se alguém importar esses produtos para consumo, o ônus da tributação deverá ser igual ao suportado no mercado interno. Fiel a esse desiderato, a L.

10.336 permite que, se alguém importar para revenda, se dê a compensação do valor da CIDE pago na importação (art. 7º, I).

2.14 - Na sistemática da EC 33, a CIDE pode, conseqüentemente, incidir tanto sobre (a) a importação de petróleo e seus derivados, gás natural, seus derivados e álcool combustível, quanto (b) nas operações de comercialização desses produtos no território nacional. A compensação iguala a incidência das operações externas e internas.

Como decorrência do que decidiu o STF, a incidência do PIS/COFINS sobre a importação é constitucional, dado que as respectivas operações não estão ao abrigo da imunidade (CF, art. 155, § 3º). E, ademais, a incidência da CIDE/ Importação é conseqüência de reforma constitucional (EC 33). Nenhum empeco jurídico, portanto, à incidência da CIDE sobre as receitas decorrentes de operações de importação de petróleo e seus derivados.

III – AS ALÍQUOTAS ESPECÍFICAS DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO: SUA VINCULAÇÃO COM A BASE DE CÁLCULO DA CIDE NA EC 33

3.1 - A EC 33 não se inclinou para as alíquotas específicas das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico em decorrência de mero acaso. As alíquotas específicas têm a virtude de, tanto quanto possível, evitar o subfaturamento. Essa é, porém, uma justificação ética e técnica para a sua introdução no sistema. Fundamentação pré-jurídica, portanto. Resta em aberto a necessidade de abordagem jurídica das alíquotas específicas.

Parte-se do quadro normativo que atualmente disciplina as alíquotas da CIDE, levando em conta o critério hierárquico. Assim é

que, na região material das normas tributárias (normas jurídico-positivas), serão identificados os pressupostos que, na EC 33, caracterizam essas alíquotas, em seu art. 1º, ao acrescentar, no art. 149 da CF, o § 2º, III, a e b, contemplando as seguintes alternativas, para as alíquotas das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, *in verbis*:

“III – poderão ter alíquotas:

- a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso da importação, o valor aduaneiro;
- b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada”.

3.2 - A contraposição entre alíquota genérica e alíquota específica deve ser procedida não apenas em imediata interpretação do art. 149, § 2º, III, a) e b) da CF de 1988, com a redação da EC 33/2001. Essa interpretação postula uma pré-compreensão do que sejam as relações entre gênero e espécie. No gênero estão contidos todos os atributos da espécie, em relação de continente (o gênero) para conteúdo (a espécie). Na espécie estão contidos todos os atributos do gênero, mais algumas características que precisamente a individualizam. Assim é que as contribuições, na CF de 1988 e EC 33/2001, podem ser havidas como uma categoria genérica, abrangente das seguintes contribuições específicas, a saber: (a) sociais, (b) de intervenção no domínio econômico, (c) de interesse de categorias profissionais ou econômicas e (d) securitárias (CF, arts. 149 e 195, combinados). Tudo depende aí da perspectiva de análise adotada. Se a análise voltar-se para o tributo como categoria genérica, a contribuição já será uma espécie tributária e as contribuições sociais e interventivas, meras subespécies, divisões da espécie. Só um ato estipulativo, um corte conceitual, decide sobre a perspectiva de abor-

dagem das categorias jurídicas tributárias, com maior ou menor âmbito de abrangência. E, assim sendo, na classificação das contribuições, influencia o âmbito de referibilidade da interpretação (= sua pertinência às normas constitucionais interpretadas). As contribuições podem ser havidas como gênero, envolvendo, dentre outras, as contribuições sociais e as de intervenção no domínio econômico. Mas podem também ser consideradas, noutra perspectiva de análise, como espécies do gênero tributo, desconsideradas as suas relações como subespécies de uma espécie tributária.

3.3 - As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico recebem, na EC 33, uma disciplina mais estrita do que as demais contribuições dos arts. 149 e 195 da CF de 1988. Porque a EC 33 disciplinou, num grau muito mais acentuado de normatização, tanto as alíquotas quanto as bases de cálculo dessas contribuições. E fê-lo por critério de ordem material, que não toma em consideração fatores de natureza **subjéctiva**, i. é, ligadas às pessoas físicas ou jurídicas intervenientes nas respectivas operações (âmbito pessoal), mas a matéria regulada (âmbito material de validade). Dito noutros termos: a EC 33 regula o âmbito material das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico. Não disciplina expressamente os seus sujeitos passivos, embora estes estejam neles implicados pela sua participação nas operações tributadas. São, em suma, as pessoas que participam das operações mercantis tributadas.

3.4 - Conforme prescreve a EC 33, as alíquotas das contribuições poderão ser *ad valorem*, recaindo sobre bases de cálculo **alternativas**: a) faturamento, b) receita bruta, c) valor da operação e, no caso da importação, o valor aduaneiro. Só essa última não é alternativa, porque será sempre aplicável nas operações de importação (CF, art. 149, § 2º, III, a). Supõe-se que essas alíquotas autorizadas sejam va-

lores percentuais proporcionais ou progressivos incidentes nas operações de importação, sobre as bases de cálculo que o dispositivo adnumerava. A explicitação desse regime constitucional depende, porém, de integração legal.

3.5 - Que as alíquotas incidentes sobre a unidade de medida adotada são específicas é algo situado no campo da determinação expressa pela EC 33. Não o é, porém, a consistência material dessa unidade de medida, indeterminada na EC 33. Portanto, a sua determinação incumbe à legalidade integrativa das normas constitucionais. Se a norma superior (EC 33) não determina a alíquota da contribuição, a lei estava livre, nessa parte, para fixar o conteúdo das alíquotas específicas.

Deveras: o CTN, em seu art. 97 e nos diversos itens em que ele se desdobra, explicitou o campo material do princípio constitucional da legalidade tributária. Dentre as matérias que somente a lei pode estabelecer incluem-se a base de cálculo e alíquotas do tributo (item IV). Há, portanto, uma reserva legal para a fixação das bases de cálculo e alíquotas dos tributos, aplicável às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico. Reserva de lei plenamente obedecida na hipótese.

3.6 - Não há, porém, impedimento constitucional ou infraconstitucional algum sejam adotadas alíquotas *ad valorem* ou específicas, conforme disposto na EC 33, para as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico. Logo, a lei ordinária que dispuser sobre essa matéria o fará legitimamente (legitimidade constitucional, entenda-se).

E decerto *legem habemus* relativa à CIDE: Lei nº 10.336, de 19.12.2001, imediatamente subsequente à EC 33, que é de 11.12.2001.

Em decorrência da indeterminação constitucional, a caracterização das alíquotas específicas da contribuição de intervenção no domínio econômico, na lei integrativa, é plenamente legítima – e até certo ponto necessária. Porque é com base nela, e não em considerações doutrinárias, que as suas características devem ser identificadas. A especificidade das alíquotas não pode ser extraída no mundo das idéias platônicas, mas em sede de direito constitucional positivo.

3.7 - E a base de cálculo da CIDE? Está revestida de maior grau de determinação do que as alíquotas na EC 33. É expressamente conjugada à alíquota das contribuições nela contempladas. E compreende-se que assim o seja porque a base de cálculo é a grandeza econômica sobre a qual incide a alíquota do tributo. Na EC 33, a CIDE tem como bases de cálculo alternativas o faturamento e a receita bruta ou o valor da operação – sobre as quais poderão recair as alíquotas *ad valorem* ou específicas (CF, art. 149, § 2º, III, a e b). Em que consiste, porém, a especificidade das alíquotas, a EC 33 não o esclarece. Alíquota específica é apenas a unidade de medida adotada na lei respectiva. Nenhuma outra indicação sobre o seu conteúdo na EC 33.

3.8 - A CIDE tem, assim, como base de cálculo, o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação. Quando a alíquota for *ad valorem*, o preço normal do produto (base de cálculo do imposto de importação, CTN, art. 19, II) é inconfundível com o valor da operação (CIDE). O valor da operação inclui, além do preço, as despesas de armazenagem, transporte, seguro, etc. Logo, a EC não instituiu imposto sobre a importação, que não ousa dizer o seu nome. É diverso o seu regime jurídico. Nenhuma incompatibilidade, também sob esse aspecto, com o sistema tributário da CF de 1988. Nenhuma aproximação com o imposto de importação revelam as outras bases de cálculo alternativas da CIDE: faturamento e receita bruta. E se acaso se

confundissem a cobrança *ad valorem* do imposto de importação e CIDE, esta poderia ser havida como simples adicional a esse imposto. Nenhuma tributação inconstitucional, portanto.

IV – AINDA AS ALÍQUOTAS ESPECÍFICAS: SUA CARACTERIZAÇÃO NA DOCTRINA E NA LEI 10.336/2001

4.1 - Há várias propostas doutrinárias para a caracterização da alíquota específica. Todas, porém, convergem para esse único ponto: a sua tipificação é obtida pela contraposição à alíquota *ad valorem*, i. é, a que incide percentualmente sobre o valor do produto tributado, p. ex., a mercadoria objeto de circulação juridicamente qualificada (tributada percentualmente pelo ICMS).

Em contraposição à alíquota *ad valorem*, a alíquota específica é determinada pela consideração de que o cálculo do tributo não resulta de sua aplicação percentual sobre o valor da operação mercantil (ICMS) ou da mercadoria produzida (IPI) ou o da prestação de serviços (ISS), mas por medidas diversas, como peso, área, comprimento, volume, quantidade dos produtos. Não recai, porém, de regra sobre o respectivo valor. Nem há prefixação doutrinária sobre o critério legal de que resulte a alíquota específica. De certo modo, sua caracterização é obtida por um processo de exclusão. Alíquotas específicas se contrapõem à classe “normal” das alíquotas *ad valorem*. São múltiplas, entretanto, as formas que podem revestir as alíquotas específicas.

4.2 - Uma dessas formas ou critérios legais, tipificadora das alíquotas específicas, dar-se-á quando elas recaírem sobre determinada **unidade de medida**. Nesse caso, aliás, base de cálculo e alíquota se confundem, sob certo aspecto, numa radical unidade. Pois bem: esse critério unificador é precisamente o adotado na Lei nº 10.336, de

19.12.2001, que instituiu a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, álcool etílico combustível, com fundamento de validade na EC 33.

Essa contribuição tem como base de cálculo o múltiplo da unidade de medida, adotada na lei 10.336, para os produtos sobre os quais incide na importação e sua produção ou comercialização no mercado interno (art. 4º).

A CIDE está sujeita a alíquotas específicas, por determinação do seu art. 5º. E a especificidade se caracteriza pela previsão legal da incidência das alíquotas expressas em valores monetários (reais), calculados por metro cúbico (assim: gasolina, R\$ 501,10 por m³). Essa é matéria das alíquotas específicas, como discriminadas na L. 10.336. Em plena consonância com a EC 33 e reflexamente com a CF de 1988.

4.3 - Sob prisma de análise sócio-empírica (quantitativa), as alíquotas *ad valorem* são mais usuais do que as alíquotas específicas, ou seja, o percentual sobre o valor dos produtos (alíquota *ad valorem*) é mais comumente utilizado em lei do que as alíquotas específicas. Isso não significa, porém, que exista alguma incompatibilidade entre as alíquotas específicas e a CF de 1988. Decerto alíquotas específicas recaem, na Lei nº 10.336, sobre base de cálculo constituída pela conexão entre a unidade de medida adotada (alíquota, parte ideal) e o número de vezes em que o valor da alíquota será multiplicado (base de cálculo). O quantitativo do produto, p. ex., o nº total de metros cúbicos é, ao cabo das contas, base de cálculo sobre a qual recai a alíquota da CIDE. Sua incidência está de antemão fixada: a CIDE recai sobre as operações de importação e comercialização no mercado interno de petróleo e derivados, e seus sujeitos passivos (contribuintes) estão discriminados no art. 2º da L. 10.336, p. ex., o produtor e o importador. Mas a CIDE não incidirá sobre as receitas de exporta-

ção para o exterior de combustíveis e seus derivados (“Não se deve exportar tributos”). Poderá, entretanto, recair sobre a importação de petróleo e seus derivados. O âmbito material de validade da CIDE, na L. 10.336, está, portanto, demarcado em conformidade com a EC 33 CTN, art. 97 (reserva material de lei).

V – VINCULAÇÕES DA CIDE COM A ISONOMIA TRIBUTÁRIA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA INDIVIDUAL

5.1 - O princípio geral de isonomia, art. 5º, *caput*, da CF, tem projeções em matéria tributária, e, pois, aplicabilidade às contribuições *in genere* e especificamente à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) por determinação expressa do art. 150, II da CF. As contribuições consistem em prestações pecuniárias compulsórias, legalmente instituídas e cobradas mediante atividade administrativa vinculada. Em tudo e por tudo a sua regência é, na CF, tributária. Conseqüentemente, se todos devem ser iguais perante a lei tributária (igualdade como conteúdo da lei tributária), todos devem ser iguais perante a CIDE.

5.2 - O art. 145, § 1º, 1ª parte, da CF, prescreve, na sua formulação unitária, duas normas distintas, ambas aplicáveis aos impostos. A primeira pode ser assim recomposta: “Sempre que possível, devem os impostos ter caráter pessoal”. A segunda pode ser assim enunciada, em linguagem descritiva: “Os impostos deverão ser graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”. Como, porém, a isonomia é, no art. 5º, *caput*, um princípio geral, a menção literal no art. 145, § 1º, à graduação dos **impostos** pela capacidade contributiva não implica a exclusão das outras categorias tributárias (p. ex., as contribuições) dessa exigência. Aqui não se aplica a regra: *inclusio unius, exclusio alterius*.

5.3 - O art. 150, II, *ab initio*, da CF, contempla mera explicitação, no campo tributário, da isonomia geral do art. 5º, *caput*. Com uma ressalva importantíssima: o princípio geral da isonomia “todos são iguais perante a lei” é relativamente **formal**, nada adianta quanto ao conteúdo da igualdade. Só por implicação aplica-se a matéria tributária. Mas o art. 150, § 1º, determina o conteúdo da isonomia tributária: graduação pela capacidade contributiva individual.

5.4 - A demonstração de que o art. 150, § 1º, não é aplicável apenas à matéria **impositiva** (de imposto, *impositus*), mas extensivamente aos outros tributos, nos é fornecida pelas suas relações semânticas (de significado) e sintáticas (internormativas) com o art. 150, II da CF, que veda à União instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Este último dispositivo prescreve as hipóteses de discriminação proibida: distinção em razão de (a) ocupação profissional, (b) ou função exercida pelos contribuintes, (c) independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. Esse é, no substancial, o conteúdo do regime jurídico da isonomia em matéria tributária. E a ele a CIDE está vinculada, tributo que é. Não o ofende, porém, em ponto algum.

5.5 - Não é verdade, ao contrário do que se pode supor, que a alíquota *ad valorem* preserva a capacidade contributiva. E muito menos que a alíquota específica a agride.

A alíquota *ad valorem* pode incidir com tal intensidade que aniquile a capacidade contributiva, chegando, em hipótese-limite, às raias do confisco tributário. Mas a alíquota *ad valorem* está beneficiada por uma presunção de razoabilidade, e, pois, de atendimento à capacidade contributiva individual. Será em princípio proporcional à capacidade contributiva individual. Sem embargo, porém, a essa mácula, o eventual efeito confis-

catório, são permeáveis quaisquer tributos – e não apenas as contribuições sociais ou de intervenção no domínio econômico.

5.6 - Seria totalmente equivocado, porém, pretender que as alíquotas específicas não podem ter efeitos análogos aos das alíquotas *ad valorem*. Não estão elas maculadas por uma presunção oposta: a de violação de capacidade contributiva. Não há inconstitucionalidade *a priori* na instituição de alíquotas específicas ou *ad valorem*. A questão constitucional se coloca *a posteriori*, ou seja, após a instituição da CIDE, pela sua referibilidade ou não à cláusula pétrea da CF de 1988 (isonomia, direito individual resguardado pela CF, art. 160, § 4º, IV). Essa matéria, a alíquota específica, nada tem, entretanto, de violatório às cláusulas de insusceptibilidade a reformas constitucionais. É matéria inteiramente diversa, como se verá. Nenhuma irregularidade nas alíquotas específicas da CIDE.

5.7 - Discussões exclusivamente econômicas, e, pois, extrajurídicas, sobre a capacidade contributiva são aqui simplesmente impertinentes. A produção e comercialização de derivados de petróleo já expressa inequivocamente capacidade contributiva individual das pessoas físicas ou jurídicas intervenientes nesse processo juridicamente alcançado pela CIDE.

O problema da isonomia deve então ser deslocado para sede apropriada. Não há, na Lei nº 10.336, nenhuma discriminação entre contribuintes, quer no sentido **positivo** da atribuição de privilégios fiscais a algumas categorias de pessoas, quer no sentido **negativo** da oneração dezarrazoada de algumas pessoas. Todos concorrem, diante da Lei 10.336, em condições de igualdade. A nenhum contribuinte é interposto qualquer obstáculo tributário à produção e comercialização do petróleo e seus derivados. Nenhum agravo, portanto, à isonomia constitucional. E só nessa hipótese poder-se-ia

interpor o problema de violação de “cláusula pétrea” diretamente pela EC 33 e indiretamente pela Lei 10.336. São estritíssimas, na CF de 1988, as hipóteses de aplicação da regra: *lex prior derogat lex posteriori* (= a CF de 1988 revoga Emenda Constitucional atentatória a direito individual, art. 60, § 4º, IV). E, no poder de tributar, se contém o poder de isentar (CTN, arts. 97, VI e 175, I, combinados). A isenção a partir da EC 33 aos produtos vendidos à empresa comercial exportadora, conforme definida pela ANP, com o fim específico de exportação para o exterior, é legítima. E se for entendida como imunidade, tampouco estará eivada de qualquer vício que a invalide.

5.8 - Eventual tentativa de invocação das “cláusulas pétreas”, na hipótese, consistiria em expediente *ad hoc*. Não objetivaria explicitar o regime das alíquotas específicas da L. 10.336, num esforço legítimo e necessário para compatibilizá-las com a CF de 1988 e EC 33, mas imunizar, a apenas opinativa interpretação (amplíssima) do art. 69, § 4º, IV, a qualquer ensaio de refutação. Mas nem tudo o que se refere na CF a direito individual é “cláusula pétrea”. Admiti-lo seria “petrificar” o texto constitucional, convertendo-o indevidamente em algo insusceptível a qualquer emenda.

5.9 - Do contrário, a Constituição seria imodificável, como se fora muralha de pedras contra a sua alteração. Mas as numerosas emendas já procedidas no texto constitucional infirmam exegese tão ampla da CF que a converteriam, toda ela, em insusceptível de reforma. Constituição e cláusula pétrea, o mesmo! Sabemos que não é assim e a experiência constitucional brasileira bem o demonstra. O grande desafio consiste em esclarecer ao intérprete quais os limites entre a regra (a modificabilidade constitucional) e a exceção (sua imodificabilidade). O que não envolve apologia das sucessivas reformas constitucionais, porque apenas implica o reconhecimento da

sua viabilidade. A EC 33 não é uma exceção a essa tendência evolutiva do sistema constitucional.

5.10 - Quais são, no entanto, as alíquotas específicas da L. 10.336? Vejamo-las no que à questão interessa, segundo dispõe o seu art. 5º, I. São, todas elas, aplicáveis em função de valores específicos por m³ (gasolina, diesel, querosene, álcool etílico combustível) ou diversos valores por t. de óleos combustíveis, gás liquefeito de petróleo. Por exemplo, à gasolina corresponde alíquota específica de R\$ 505,10, por m³. Ora, o volume de importação e comercialização de gasolina e outros combustíveis é fato-signo presuntivo de receita. Maior o volume de importação e comercialização, maior receita. Maior receita, maior capacidade contributiva de quem a aufere. Portanto, sob esse aspecto, a capacidade contributiva individual foi considerada e acatada pela CIDE. Nenhuma discriminação, mas identidade e razoabilidade de tratamento, entre os contribuintes.

5.11 - Porque a instituição das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico está subordinada à regra da relevância da destinação do produto de sua arrecadação, essa destinação é condição pela qual (*per quam*) e sem a qual não (*sine qua non*) há constitucionalidade dessas contribuições (CF, art. 149, *caput*). Essa condição está cumprida na L. 10.336, ao discriminar, no seu art. 1º, § 1º, como finalidades da CIDE, a sua destinação orçamentária, ou seja, subsídio a preços ou transporte de álcool combustível, de gás natural e seus derivados e derivados de petróleo (item I), bem assim o financiamento de projetos ambientais (item II) e programas de infra-estrutura de transportes (item III). No particular, essa lei está em consonância com o art. 177, II, a, b e c da CF, na redação da EC 33.

A condição necessária e suficiente, *ex vi* da CF e EC 33, para a instituição das contribuições, está obedecida na Lei 10.336. E como

a hipótese-de-incidência (“fato gerador”) das contribuições não tem relevância decisiva para o seu regime jurídico-constitucional, não há como vislumbrar qualquer irregularidade nos suportes fácticos da tributação legalmente eleitos, p. ex., importação e comercialização do petróleo e seus derivados.

VI – UNICIDADE DA INCIDÊNCIA DO PIS/ COFINS E DA CIDE

6.1 - Por outro lado, inexistente, na CF de 1988, qualquer regra que disponha quer sobre a unitariedade da incidência, quer proibitiva da multiplicidade de incidências dessas contribuições. Neste tópico, vigora a regra: o que não está juridicamente proibido está juridicamente autorizado, ou seja, essa matéria recai na esfera de liberdade da lei infraconstitucional, i. é, de discricionariedade das alternativas à disposição da lei integrativa. É essa uma consequência não da aplicação de um princípio *a priori*, mas da própria discriminação constitucional de tributos, caracterizada por sua rigidez e pormenorização. As proibições constitucionais são expressas ou implícitas na CF, como as limitações dos arts. 150-151. Mas nenhuma regra restritiva está inserta na CF relativamente à unicidade ou pluralidade de incidência das contribuições sociais e interventivas. Nenhuma limitação constitucional, expressa ou implícita, no tocante às etapas de incidência desses tributos. E compreende-se que assim o seja, porque não é a unidade ou pluralidade de incidências que, em si mesmas, ofendem as garantias do contribuinte e o seu estatuto constitucional, mas o *quantum*, o volume do débito tributário resultante da tributação. Se desproporcional e desarrazoado, o tributo será, aí sim, inconstitucional, por infringência do dever de otimização da carga tributária (princípio da proporcionalidade do tributo). E mais: se essa limitação, a proibição da unicidade de incidência, preexistisse na CF,

nenhuma impossibilidade de sua modificação acarretaria para reformas constitucionais.

6.2 - Note-se que a CF é expressa no tocante à **seletividade** do tributo, vinculando-a ao IPI (art. 153, § 3º, I). Essa regra envolve a seletividade (é dizer: diversidade) das suas alíquotas em função do produto tributado (consumo supérfluo *versus* mínimo vital). A CF contempla vários preceitos sobre alíquotas, p. ex., art. 153, §§ 4º e 5º; art. 155, § 2º, V; art. 156, §§ 1º e 4º. Nenhuma inferência ou referência à unidade ou multiplicidade das alíquotas de contribuições. Logo, a opção por uma dessas modalidades de estruturação desse tributo recai na esfera de indeterminação constitucional e, pois, de liberdade (discricionariedade) da legalidade integrativa. Estão constitucionalmente autorizadas as alíquotas da CIDE diversificadas por uso ou produto (CF, art. 177, § 4º, I, a).

6.3 - A lei integrativa pode instituir a impropriamente denominada “alíquota condensada”, abrangendo operações anteriores e/ou posteriores à realização do suporte fático das contribuições (EC n° 3/93). A alíquota será, em tal hipótese, *una tantum* ou unifásica, justificada por motivos de **política tributária** (praticabilidade de arrecadação). Deve, porém, ser razoável, razoabilidade que se verifica pela sua adoção sobretudo em hipóteses nas quais a incorporação de valor tributável, nas diversas operações tributadas, é de difícil apuração. Aliás, a expressão “alíquota condensada”, embora cara a certos autores, é realmente imprecisa, porque essa **condensação** (= concentração) é fenômeno puramente **econômico**. Juridicamente inexistem alíquotas condensadas ou não. Essa tributação, unificado o múltiplo (de incidências) no uno (a contribuição), não terá, só por si, nenhuma repercussão **jurídica**. No campo do Direito, o único problema que releva sindicarse é a tributação se mostra proporcional; se ela guarda relação com a capacidade

contributiva individual, eis que a CF proíbe a tributação desproporcional (proibição constitucional de confisco tributário). Por maior que seja a carga tributária, não haverá confisco tributário ali onde não se manifeste **perda da propriedade** (CF, art. 5º, XXII e XXIV).

6.4 - Em conclusão sumária: não deve incidir o intérprete no erro elementar de confundir os aspectos econômicos e os critérios jurídicos na análise das implicações constitucionais e legais da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE). Se economicamente a incidência da CIDE correspondesse a uma condensação, em fase única, de alíquotas preexistentes no processo de produção, industrialização, comercialização de petróleo e seus derivados, em todo o ciclo econômico, essas vicissitudes que a cercam seriam juridicamente irrelevantes. É dizê-las: desprezíveis para a dogmática do direito tributário. Só interessam a um momento pré-jurídico: o da política de formulação de lei fiscal, na busca do meio mais adequado para tornar a carga tributária não apenas útil (efetividade) mas sobretudo justa (problema então de política econômica). Pela sua relevância, deve-se insistir um pouco na análise deste tópico.

6.5 - A equiparação conceitualmente indevida entre alíquota **única** (categoria constitucional, art. 149, § 4º, na redação da EC 33) e alíquota **condensada** (categoria econômica), inaplicável, portanto, à nova regência constitucional da CIDE e contribuições sociais, pode viabilizar a intromissão de críticas infundadas à nova disciplina desses tributos. Ao contrário do que apreendemos nos bancos acadêmicos, as leis hoje estão maculadas por uma presunção de inconstitucionalidade até demonstração em contrário...

A alíquota única está sinteticamente prevista, pelo mencionado dispositivo constitucional, nos seguintes termos:

“A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez”.

Rigorosamente, a unicidade de incidência jurídica é incompatível com a pluralidade de incidências econômicas que a imprópria expressão “condensação de alíquotas” sugere. Não se superpõem, porém, ambas as perspectivas de análise. É dizer: análise jurídica e análise econômica da incidência tributária não coincidem. Juridicamente não se dá, com a sua unidade, nenhuma condensação de alíquotas. A alíquota da contribuição é uma só (*una tantum*).

6.6 - Mas a expressão alíquota “condensada” ou “consolidada” pode induzir ao equivocado entendimento de que há, na EC 33, **unificação de regime de múltiplas incidências** (?), que somente pode ser considerada no plano pré-jurídico da **política fiscal**, e não a partir da inserção de norma no direito constitucional positivo. Mas inexistem, diante do art. 149, § 4º da CF, várias incidências de alíquotas **antes**, p. ex., sobre a refinaria, distribuidoras e postos de revenda de combustíveis, **depois** unificadas essas incidências. Sobre ser, esse dispositivo, norma constitucional apenas atributiva de competência para a fixação da alíquota das contribuições, ele nada tem a ver com responsabilidade tributária por substituição (“substituição mascarada”), prevista em nível infraconstitucional (CTN, art. 128).

6.7 - A alíquota única do art. 149, § 4º da CF, uma vez legalmente implantada, **revoga** todas as alíquotas anteriores se incidentes sobre as operações com petróleo e seus derivados. Efeito da norma revogatória – KELSEN bem o demonstrou – é extinguir a validade (existência) da norma revogada. Logo, não pode sequer haver, na hipótese, substituição tributária ostensiva ou disfarçada. A fixação da nova alíquota nada tem, portanto, de consolidação ou condensação.

Como a alíquota da contribuição do PIS e COFINS incidentes sobre as distribuidoras é alíquota-zero, interpõe-se o dilema: (i) ou não há substituição *in casu*, porque obrigação tributária inexistente e ninguém pode ser responsável por substituição sem haver débito tributário alheio, ou (ii) ocorreria essa substituição, sub-rogando-se a refinaria numa teratológica substituição tributária na alíquota-zero... Substituição em obrigação sem débito? Impossível. Nesta última hipótese, ficaria inviável explicar como efetivar-se a substituição tributária sem uma obrigação preexistente. Alíquota-zero é um nome pouco ortodoxo para nomear a hipótese de inexistência da obrigação tributária, em tudo e por tudo equiparável à isenção tributária.

Mas a manipulação doutrinária da condensação de alíquotas (fenômeno econômico) abre o flanco para eventuais tentativas de assimilá-la a uma incidência plurifásica oculta (= disfarçada), uma pretensa ocorrência, de modo algum efetivamente verificada, de substituição das distribuidoras pela refinaria.

6.8 - A sujeição passiva é, porém, matéria de exclusiva competência da lei (princípio da reserva legal). Se o tributo deve ser pago na refinaria ou pelas distribuidoras ou postos de revenda de combustíveis, ou se essas operações devem ser, todas elas, tributadas ou submetidas a regime de substituição tributária, ou unicidade de incidência, é questionamento que somente pode depender da consulta à lei de regência. Não há proibição da unidade de incidência em processo de substituição tributária “para frente” (EC 03/93) ou “para trás”. No campo da lógica jurídica material, que é o da lógica do razoável, somente se deve sindicá-la da justa proporcionalidade da carga tributária. Em tese, será cabível, portanto, atribuir à refinaria de petróleo sujeição passiva por substituição (CTN, art. 128) de distribuidoras e postos de revenda de combustível. Nesse caso, o débito tributário seria imputável juridicamente só ao substituto. Não seria, porém, razoável,

como que invertendo-se a direção, em mero exercício de imaginação, se a lei convertesse em responsáveis exclusivos os postos de gasolina pelo tributo devido por refinaria e/ou distribuidoras... Medida, sobre irracional, economicamente iníqua e fiscalmente impraticável, no plano da aplicação da lei aos casos concretos.

A unicidade ou pluralidade de incidências são fórmulas alternativas, porém adotar uma ou outra depende de decisão da legalidade integrativa da CF. Mas a unicidade de matérias não é, na hipótese, decorrente de substituição tributária.

6.9 - Pois bem: essas considerações sobre a unicidade ou pluralidade de incidência tributária já de si seriam procedentes, independentemente de previsão constitucional específica, como também de preceituação na legalidade complementar integrativa (CTN). Elas consistem numa implicação contida no princípio constitucional da legalidade tributária. Na competência para instituir o tributo está contida a competência para instituir as alíquotas das contribuições. O poder de instituir alíquota é apenas uma face do poder de tributar. E, na competência para fixar as alíquotas das contribuições, insere-se a competência para adotar a lei alíquotas *ad valorem* ou específicas. Tudo estava, como está, confiado pela CF à livre discricção da legalidade integrativa.

6.10 - O art. 149, § 4º, implica a previsão, em norma constitucional expressa, da unicidade de incidência das contribuições. Não está o preceito posto aparentemente formulado em termos imperativos, revestido de efetiva imperatividade, senão de significado autorizativo (é de norma sobre competência tributária que se trata). Por isso esse preceito pode ser reproduzido, em reestrutura interpretativa, da seguinte forma: “A lei integrativa está autorizada a definir as hipóteses de incidência unifásica das contribuições”.

Não há porém e a rigor nenhuma inovação em decorrência da EC 33 no regime das alíquotas de contribuições. Ela apenas explicita, em maior grau de determinação, o regime alternativo de fixação das alíquotas da contribuição. Note-se que, dada a generalidade da formulação constitucional, todas as contribuições podem ser havidas como abrangidas no âmbito do art. 149, § 4º, ou seja, submetidas à regra da eventual unicidade de incidência. E não apenas as contribuições sociais (PIS/COFINS) e a de intervenção no domínio econômico (CIDE). Descabe, porém, enfrentar aqui este problema.

6.11 - A opção atual, tributando-se exclusivamente as refinarias, com exclusão tanto das distribuidoras quanto dos postos de venda de combustíveis, atende a critérios de razoabilidade. Unifica-se a carga tributária e simplifica-se assim a fiscalização do recolhimento das contribuições PIS/COFINS. As distribuidoras estão submetidas à alíquota-zero. Não se deve exigir esses tributos de numerosíssimas distribuidoras de mais diversa índole: desde as grandes distribuidoras (em menor número), até a sua maioria, utilizando apenas um caminhão-tanque e telefone celular como instrumentos de comercialização dos derivados de petróleo. E às vezes nem esse veículo é de propriedade da distribuidora. Seria, portanto, a quintessência da irracionalidade atomizar carga tributária que pode ser, como o foi, unificada. A fiscalização das distribuidoras é praticamente impossível. E note-se que hoje inexistente qualquer obstáculo constitucional para a antecipação do tributo ao seu “fato gerador”, com a superveniência da EC nº 03/93, que autorizou a chamada substituição tributária “para frente” (CF, art. 150, § 7º). Esse regime merece as críticas doutrinárias que lhe são ofertadas – mas está desenganadamente em vigor.

VII – REDUÇÃO OU RESTAURAÇÃO DAS ALÍQUOTAS DA CIDE PELO PODER EXECUTIVO

7.1 - O art. 177, I, b) da CF, na redação da EC 33, outorga ao Poder Executivo competência para reduzir ou restabelecer as alíquotas da CIDE. Poder-se-á objetar que essa atribuição de competência ao Executivo fere o princípio da tripartição do poder (CF, art. 2º). Tampouco a essa objeção eventual assistiria procedência. Vejamo-lo a breve espaço, que mais não é necessário para demonstrar seu caráter desarrazoado.

7.2 - Há preceito análogo, mas inspirado pelos mesmos motivos, na CF de 1988. Trata-se do art. 153, que autoriza o Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, a alterar as alíquotas do imposto de importação (regime similar ao da CIDE), exportação (itens I e II), IPI (item IV) e IOF (item V).

Deveras: as flutuações do comércio exterior, as oscilações dos preços de produtos industrializados e a circulação volátil de capitais, sobretudo internacionais (via eletrônica), inspiram a edição de normas que preservem a adaptabilidade das normas tributárias a essas circunstâncias emergentes na sociedade. Esses impostos não devem estar absolutamente condicionados às vicissitudes do processo legislativo, sabidamente moroso em decorrência de razões institucionais que emperram o funcionamento do Congresso Nacional.

7.3 - Tais condicionamentos aplicam-se *mutatis mutandis* à CIDE, que incide sobre as receitas decorrentes de importações, ou seja, pode recair **temporalmente** quer no ato de importação propriamente dito, quer sobre a mercadoria já “nacionalizada”, i. é, que já tenha ingressado no território nacional. A similitude de circunstân-

cias operacionais com o imposto de importação é patente. A CIDE pode, nesses termos, ter efeitos econômicos **equivalentes** ou **análogos**, não juridicamente iguais, aos do imposto de importação. Efeitos tão relevantes, no âmbito do direito interestatal, que podem ser objeto de tratados internacionais, vedando-os com base na regra da reciprocidade entre os Estados-parte, como o Tratado de Assunção instituinte do MERCOSUL (art. 2º). Essas razões econômicas se manifestam, na economia nacional, pelas variações de preços do petróleo. Nada mais difícil de controle do que o câmbio monetário nas operações do comércio internacional – o que torna eventualmente a fixação das alíquotas da CIDE incompatível com a morosidade do processo legislativo.

7.4 - “Onde está a mesma razão, deve estar o mesmo dispositivo”, ensina a sabedoria jurídica imemorial. Conseqüentemente, nenhuma agressão ao sistema constitucional tributário de 1988, com a introdução dessa competência excepcional do Executivo. Sua principal função é extrafiscal, regulatória do comércio interno e sobretudo exterior (importação). Regular o comércio exterior não é apenas tributá-lo. Mas o tributo tem importante função regulatória do comércio exterior.

7.5 - Note-se que, onde a CF fala em “limites” para a competência do Executivo, a EC nº 33 prescreve semelhantemente que o Poder Executivo poderá reduzir ou restabelecer alíquotas, legalmente prefixadas. É o mesmo que dizer: poderá o Executivo alterar as alíquotas da CIDE dentro dos limites legais (redução, não aumento) ou restabelecê-las, nunca excedê-las. Critério bastante semelhante ao da CF de 1988.

7.6 - E as condições para a redução ou restauração das alíquotas da CIDE pelo Executivo? Claro que uma delas, **implícita**, mas claramente implícita, é a urgência na adoção dessas providências. Por isso à CIDE não se aplica o art. 150, III, b da CF de 1988, ou seja, a regra da “anterioridade” dos tributos. Os preceitos constitucionais implícitos têm a mesma efetividade dos preceitos constitucionais expressos, como o Min. ALIOMAR BALEEIRO superiormente ensinava. Logo, para a fixação das alíquotas da CIDE há “limites e condições” constitucionalmente preestabelecidos. Nenhuma irregularidade, portanto, na atribuição dessa competência presidencial pela EC 33. Ela atende também à natureza das coisas, ao que concretamente ocorre na comercialização de combustíveis, a exigir célere regulação pelo poder público, ou seja, o Executivo Federal.

VIII – O DIREITO INTERTEMPORAL NA EC 33: SUAS RELAÇÕES COM A CF, ART. 150, III, B

8.1 - A CF, no seu art. 150, III, b, veda à União cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu e aumentou. Uma observação preliminar: a CF estabelece, nesse dispositivo, regra aplicável a todos os tributos, inclusa no âmbito do princípio constitucional **implícito de segurança jurídica** em matéria tributária. Mas essa proibição geral somente se aplica à cobrança dos **tributos**. Inesperada conclusão: como a EC 33 institui exceção a essa regra, no tocante à contribuição de intervenção no domínio econômico, segue-se o inequívoco caráter tributário dessa contribuição. Ela desenganadamente reveste matéria tributária e tributário é o seu regime constitucional.

8.2 - O art. 150, III, b, estabelece uma *vacatio legis* de origem constitucional. As situações jurídicas dele emergentes são extremamente diversificadas. Em hipóteses extremas, uma lei pode ser publicada em início de janeiro ou fim de dezembro de um exercício financeiro coincidente com o ano civil. Será porém indiferente essa diversidade de circunstâncias para os efeitos do art. 150, III, b. A cobrança do tributo fica protraída no tempo: desloca-se para o exercício financeiro seguinte. Há precedentes tolerados de normas que, publicadas a 31.12 de um determinado ano, entraram em vigor a 1º.01 do ano seguinte.

8.3 - O princípio de segurança jurídica no sentido amplo (matéria tributária e extratributária) encontra abrigo na CF, art. 5º, XXXVI, em cujos termos a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. Note-se, entretanto, que esse princípio está ligado à proibição de retroatividade (inclusive da lei tributária). Aplica-se à legalidade integrativa da CF, e mostra-se ele insusceptível de revogação (CF, art. 60, § 4º, IV). Trata-se de direito e garantia individuais fundamentais, reflexos do dever geral, imputado à União, Estados, DF e Municípios, de não instituírem leis retroativas. Esse princípio constitucional é aplicável a todos os tributos e, pois, à CIDE. Porém a EC 33 não determina a incidência retroativa dessa contribuição, ao exceptuá-la ao art. 150, III, b. Uma coisa é a *vacatio legis* constitucional, outra, bem diferente, é a retroação dos preceitos legais. O sentido normativo do art. 5º, XXXVI, é a proibição de efeitos legais retroativos, não a proibição de efeitos legais opostos, prospectivos. Segue-se que não recai sobre a EC 33 nenhum preceito constitucional antecedente sobre imodificabilidade (= proibição de reforma). Pela simples razão de que não se trata de retroatividade proibida, mas de matéria diversa.

8.4 - Simple regra técnica de cobrança dos tributos, disciplinando-lhes os efeitos de direito intertemporal, o art. 150, III, b, nada tem, entretanto, de cláusula pétrea. Qual é o direito fundamental individual acaso afetado pela superveniência de derrogação da proibição do art. 150, III, b? Absolutamente nenhum. A EC 33 não abandonou a regra geral por capricho do legislador, mas porque a incidência da CIDE sobre a comercialização de petróleo e seus derivados implica a necessidade da vigência **imediate** de suas normas. Desnecessário fundamentá-lo, diante das notórias circunstâncias, altamente variáveis, que cercam o comércio de petróleo e derivados, exigindo medidas imediatas e eficazes. Resulta portanto a conclusão de que a nova redação do art. 177 da CF, acrescida da autorização de incidência imediata da CIDE, não é retroativa. Em nada agride cláusula constitucional pétrea e obedece ao critério de **razoabilidade**, também sob esse ângulo de análise.

8.5 - Não se verifica na hipótese o fenômeno da norma constitucional inconstitucional (CF, art. 60, § 4º, IV). E note-se que o art. 60, § 4º da CF, é o único dispositivo que afasta a regra: “emenda constitucional posterior revoga norma constitucional anterior” (*lex posterior derogat priori*). Só a cláusula pétrea, inaplicável na hipótese, envolve a aplicação de regra oposta: norma constitucional anterior revoga emenda constitucional (*lex prior derogat posteriori*).

O exame dessa matéria deve ser norteado pela regra dialética da **pertinência** da argumentação. Deslocar a discussão do art. 150, III, b da CF, para a região material das cláusulas pétreas seria simplesmente colocar a questão em terreno impróprio.

8.6 - E muito menos poder-se-á vislumbrar, na EC 33, a mais leve implicação com o art. 150, III, a da CF, que veda a cobrança de tributos com relação a fatos geradores ocorridos antes do início da

vigência da lei que os houver instituído ou aumentado. Está, esse dispositivo constitucional, ligado à segurança jurídica, instituinte de proibição expressa de leis tributárias retroativas. Mas em momento algum a EC 33 derroga esse regime constitucional. Efetivamente: a única regra nela expressa ou implícita sobre direito intertemporal tem ao contrário efeito *ad futurum* (art. 177, I, b, *in fine*, da CF, na redação da EC 33). Nenhum efeito retroativo para as contribuições sociais e a CIDE.

IX – A COMPENSAÇÃO DA CIDE COM O PIS/PASEP E COFINS

9.1 - Prescreve a L. 10.336, no seu art. 7º, que, do valor da CIDE incidente na comercialização, no mercado interno, dos produtos referidos no art. 5º (gasolina, diesel, etc.) poderá ser deduzido o valor da CIDE: I – pago na importação daqueles produtos; II – incidente quando da aquisição daqueles produtos de outro contribuinte.

9.2 - Preceitua ainda essa lei que o valor da CIDE, pago na importação ou na comercialização, no mercado interno, poderá ser deduzido dos valores da contribuição para o PIS/ PASEP e da COFINS devidos na comercialização, no mercado interno, dos produtos referidos no art. 5º, até os limites estabelecidos nos seus itens I (gasolina) a VII (álcool etílico combustível). Esses limites são de R\$ 39,40 e R\$ 181,70 por m³ no caso de gasolina e de R\$ 5,20 e R\$ 24,00 por m³, no caso de álcool etílico combustível.

9.3 - Tanto nas hipóteses do art. 7º, quanto nas do art. 8º da L. 10.336, estamos diante de normas legalmente autorizativas da dedução da CIDE, com os parâmetros que essa lei contempla. Essa com-

petência para a dedutibilidade da CIDE pode denominar-se **compensação**, i. é, a faculdade de deduzir do tributo a ser pago o valor do mesmo tributo pago em operações de comercialização anteriores (art. 7º). O tributo pago (CIDE) poderá ainda ser deduzido do valor de outros tributos (PIS/PASEP e COFINS), nas mesmas condições.

9.4 - Essa técnica de compensação de tributos não é estranha ao sistema constitucional brasileiro. Deveras: a CF, no seu art. 153, § 3º, II, prescreve que o IPI devido em cada operação poderá ser “compensado” (*sic*) com o montante desse tributo cobrado nas operações anteriores (incumulatividade). *Idem*, com relação ao ICMS (art. 155, § 2º, I). Nesses termos, a incumulatividade é simples técnica de compensação do IPI e ICMS, constitucionalmente determinada para esses tributos incumulativos.

9.5 - O regime da compensação de tributos é, no CTN, análogo. Não, porém, idêntico. Conforme dispõe o seu art. 170, *caput*, a lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

A compensação tributária, seja ao nível constitucional, seja ao nível infraconstitucional, é, portanto, categoria juspositiva amplamente utilizada no direito brasileiro.

Não há óbice constitucional a que assim ocorra, observada a reserva de lei. À compensação da CIDE com a própria CIDE (compensação “interna”) ou com outras contribuições, como o PIS/PASEP e a COFINS (compensação “externa”), não se interpõe nenhum obstáculo constitucional: essa compensação é sempre procedida no âmbito dos tributos da competência da União.

Explica-se que assim o seja, porque a compensação não acarreta majoração da carga tributária sobre o contribuinte de direito ou “de fato” (consumidor final dos produtos enunciados na EC 33). Antes propicia redução do *quantum* da CIDE a ser pago. Nenhuma repercussão onerosa portanto sobre o estatuto do contribuinte. Nenhum prejuízo para as prerrogativas da administração. E, quando menos, minimiza efeitos cumulativos.

9.6 - Restaria enfrentar o problema decorrente da atribuição ao Poder Executivo, pelo art. 9º da L. 10.336, de competência para reduzir a alíquotas específicas de cada produto, bem assim estabelecê-las até o valor fixado no art. 5º dessa lei. Também aí não se manifesta nenhum gravame adicional para o sujeito passivo. Poder-se-ia, entretanto, alegar que a reserva de lei (CF, arts. 5º, II e 150, I; CTN, art. 97, IV) ainda assim implicaria proibição implícita de fixar o Executivo as alíquotas da CIDE, mesmo com as limitações que o art. 9º estabelece. Não poderá majorá-las, só reduzi-las ou restabelecer as alíquotas até os limites do art. 8º da L. 10.336. Por isso faz-se mister avançar mais um pouco neste tópico.

9.7 - A L. 10.336, no art. 9º, atribui competência ao executivo para reduzir ou restabelecer alíquotas, observados os tetos legais (regra-de-tope). Esse é o campo de determinação expressa da competência presidencial. Não está, porém, expresso ou implícito, no art. 9º, qual o instrumento adequado para disciplinar a matéria. Noutras palavras: essa competência legal deve ser exercida mediante decretos executivos, com fulcro na CF, art. 84, IV, *in fine* (competência regulamentar *stricto sensu*), ou deverá ela ser efetivada por medida provisória (MP), com fulcro no art. 62 da CF? Esse dilema surge porque o instrumento normativo da função integrativa está indeterminado pela EC 33.

9.8 - A favor da alternativa do decreto regulamentar militam razões ligadas à prestação como devem ser reguladas situações emergentes da comercialização de combustíveis, vital para a economia nacional.

E mais ainda a consideração de que o decreto-executivo teria na hipótese a função de regulamentação estrita da L. 10.336. Todavia, essa alternativa não afastaria a objeção de que a regulamentação da lei envolveria delegação constitucionalmente proibida (CF, art. 2º), dada a reserva constitucional de lei para a fixação das alíquotas dos tributos.

9.9 - No plano infraconstitucional do CTN, art. 97, a reserva material de lei envolve a reserva legal tanto da majoração, quanto da redução de tributos (item II). Mas, para o CTN, não constitui majoração de tributo a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo (§ 2º), e a reserva legal de alíquota comporta exceções, necessárias para ajustar o tributo, p. ex., às flutuações da política cambial e do comércio exterior (art. 97, combinado com o art. 21).

9.10 - Não vislumbro obstáculos constitucionais à edição de medidas provisórias tendentes ao regramento das alíquotas da CIDE, conforme o art. 9º. Porque aí vigora a regra: quem pode o mais, pode o menos. A partir do momento em que o STF admite a possibilidade de regulação de matéria tributária via medida provisória, abre-se a possibilidade superveniente de que o executivo federal viesse a regular essa matéria até com prescindência de lei autorizativa, como a L. 10.336. E como a MP tende a converter-se em lei pelo Congresso Nacional, nenhuma violação do princípio da legalidade em decorrência do uso de MP para regular essa matéria. A conclusão será de que nada tem de inconstitucional o art. 9º da L. 10.336, se interpretado e aplicado *cum grano salis*, ou seja, no sentido estrito da regulação dessa matéria com a força de lei que reveste a eficácia da MP

(CF, art. 62, *caput*). Mas a alternativa do decreto regulamentar não deve ser aprioristicamente descartada.

X – CONCLUSÕES

Em face dos motivos expostos, respondo assim aos quesitos da consulta.

A) RELATIVAMENTE À EC 33/2001

1. É adequado o texto constitucional que permite a instituição da CIDE para combustíveis.

2. Alíquotas específicas, tendo por base a unidade de medida adotada, são apropriadas à tributação da comercialização de combustíveis e se mostram compatíveis com a estrutura e função da CIDE, PIS e COFINS. Na hipótese, elas atendem à capacidade contributiva das pessoas que lhes estão submetidas.

3. As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico foram submetidas, pela EC 33, a regime tributário que lhes tipifica os “fatos geradores” e as bases de cálculo, mantidas as características constitucionais que autonomizam as contribuições diante dos impostos, i. é, a destinação de suas receitas.

4. Nenhum problema de incompatibilidade constitucional se coloca a rigor com a superveniência do art. 177, § 4º, I, b da CF, na redação da EC 33, diante da redação anterior desse dispositivo ou quaisquer outros preceitos tributários da CF de 1988.

B) RELATIVAMENTE À L. 10.336/2001

1. Sem obstáculo constitucional, a CIDE pode ser cobrada por alíquotas específicas. Nenhum agravo à isonomia e capacidade contributiva em decorrência dessa técnica alternativa de cobrança.

2. Tampouco é constitucionalmente vedado cobrar a CIDE, nas operações internas de comercialização de derivados de petróleo, e a CIDE/Importação, no desembarço aduaneiro.

3. A técnica de dedução, no valor da CIDE, dos valores das contribuições PIS/COFINS atende à necessidade de racionalização e moderada distribuição da carga tributária. Nenhum agravo ao estatuto do contribuinte ou às prerrogativas do fisco.

4. Não há obstáculo constitucional a que, com a superveniência da L. 10.336, o Poder Executivo venha a reduzir ou restaurar as alíquotas específicas da CIDE. Nenhuma agressão ao art. 150, III, b da CF.

Recife, 07 de fevereiro de 2002.

V

**EMENDA CONSTITUCIONAL
Nº 33/2001.**

**INTELIGÊNCIA DAS
DISPOSIÇÕES SOBRE A CIDE
E O ICMS NELA INCLUÍDOS.**

Ives Gandra da Silva Martins

CONSULTA

Formulam-me as seguintes questões:

“CIDE e PIS/COFINS:

Emenda Constitucional nº 33/01:

1.1. A incidência monofásica prevista no atual parágrafo quarto do art. 149 da Constituição Federal deve ser considerada como uma substituição tributária disfarçada ou é uma nova e regular forma de incidência aplicável ao PIS e à COFINS devidos sobre as operações com os produtos referidos no dispositivo?

1.2. A nova redação do art. 149, § 2º, II da Constituição Federal, introduzida pela Emenda Constitucional nº 33 de 2001 viola alguma cláusula pétrea da Constituição Federal (e.g. isonomia tributária)?

1.3. A nova redação do art. 177, § 4º, I, b, introduzida pela Emenda Constitucional nº 33/01 ofenderia o princípio da anterioridade (CF art. 150, III, b) de modo a tornar o dispositivo inconstitucional?

Lei nº 10.336/01:

2.1. Considerando o disposto no artigo 8º da Lei nº 10.336 de 19 de dezembro de 2001, e em especial o seu parágrafo segundo, deve a parcela deduzida da CIDE referida no dispositivo ser considerada como tendo natureza jurídica de PIS/COFINS para fins de submissão a eventuais decisões judiciais que porventura disponham sobre a incidência destas contribuições?

ICMS

Emenda Constitucional nº 33/01:

3.1. A incidência monofásica prevista no artigo 155, § 2º, XII, h da Constituição Federal deve ser considerada como

uma forma de substituição tributária disfarçada? Esta incidência monofásica do ICMS é inconstitucional?

3.2. A incidência do ICMS sobre combustíveis sob o regime de alíquota específica é inconstitucional?

3.3. O dispositivo atualmente constante do artigo 155, § 4º, IV, c, da Constituição Federal é inconstitucional?

Lei complementar e Convênios:

4.1. Existiria alguma lei complementar atualmente vigente que poderia ser considerada como sendo a lei referida no artigo 155, § 2º, i, da Constituição Federal? Caso negativo, se algum Estado da Federação introduzir em sua legislação local dispositivo estabelecendo que o ICMS integra a sua própria base de cálculo nas operações de importação, antes que a lei complementar referida na Constituição seja editada, este dispositivo seria inconstitucional?

4.2. O estabelecimento de alíquotas uniformes na forma do parágrafo 2º, XII, g da Constituição Federal por acaso obriga os Estados que não concordarem com tais alíquotas ou que não estejam presentes à reunião do CONFAZ? Aplica-se ao caso o disposto na LC 24 para o estabelecimento destas alíquotas?

4.3. A aprovação de lei complementar definindo os combustíveis monofásicos seguida de uma ausência de definição da alíquota uniforme impediria os Estados de continuar cobrando ICMS com base na legislação atualmente vigente?

Geral

5. Existiria alguma outra inconstitucionalidade na EC 33/01 ou na regulamentação da CIDE, do PIS/COFINS, ou do ICMS sobre combustíveis (legislação editada desde dezembro de 2001) que não tenha sido abordada nos quesitos anteriores?”

RESPOSTA

As questões formuladas pela consulente merecem cinco pequenas considerações iniciais, antes de passar a respondê-las.

A primeira delas é que as emendas constitucionais podem modificar os textos anteriores, promulgados pelos constituintes originários, exceção feita às chamadas cláusulas imodificáveis.

É irrelevante que o constituinte, que produz a norma constitucional, seja originário ou derivado quando se cuida de norma não petrificada¹.

E o texto novo revoga sempre o texto anterior, desde que seja constitucionalmente válido, com eficácia e vigência a partir de sua promulgação, salvo se, expressamente, postergar a eficácia para data posterior, no que permanece em *vacatio* ou seja, vigendo, mas sem eficácia.

O segundo aspecto é que as cláusulas imodificáveis da Constituição são apenas aquelas expressamente assim consideradas, estando, na lei suprema do país, enfeixadas no artigo 60, § 4º, assim redigido:

“§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

- I. a forma federativa de Estado;
- II. o voto direto, secreto, universal e periódico;

1 Escrevi sobre o § 4º do artigo 60 que: “O segundo aspecto diz respeito à expressão “tendente a abolir”. Muitos vêem, na referida expressão, apenas um limite máximo (abolição) e não um limite médio (manutenção das cláusulas pétreas ou alteração). Para estes, uma alteração conceitual de cláusula pétrea sem aboli-la, não estaria vedada pela Constituição. Acrescentam, tais intérpretes, a inteligência de que o nível de generalidade a que se referem os quatro incisos do § 4º se interpretados de forma inelástica tornaria toda a Constituição imodificável, o que seria um contra-senso. Tenho para mim que a melhor interpretação é aquela pela qual qualquer ‘alteração’ implica abolição do ‘dispositivo’ alterado, o que vale dizer, não só cuidou o legislador supremo em ‘abolição completa’ de qualquer das cláusulas, mas também da abolição parcial por alterações tópicas dos referidos privilégios. Desta forma, qualquer alteração implicaria uma abolição parcial” (*Comentários à Constituição do Brasil*, 4º volume, Tomo I, Ed. Saraiva, p. 395).

III. a separação dos Poderes;

IV. os direitos e garantias individuais”.

Fora estas hipóteses, não há cláusula pétrea, imodificável, permanente, invulnerável a modificações. E, nisto, a doutrina e a jurisprudência são pacíficas. Não há divergências².

O terceiro aspecto é que, no Brasil, não há normas constitucionais inconstitucionais, como admitiu Otto Bachoff. Por sua teoria, se houvesse choques entre duas normas, prevaleceria aquela de espectro mais relevante.

No Brasil, a norma pode ser declarada inconstitucional sempre que violentar cláusula pétrea, e apenas nesta hipótese. Por esta razão, pode-se dizer que a norma ou é constitucional ou inconstitucional, não havendo, no estatuto supremo, normas constitucionais e inconstitucionais à luz de incompatibilidade de comandos. Esta incompatibilidade eventual resolve-se, como ensina Jorge Miranda, pela interpretação “construtiva”³.

2 Pinto Ferreira ensina: “Há um núcleo imodificável. Este núcleo absolutamente inviolável à emenda é o do art. 60, 4º: a forma federativa do Estado: o voto direto, secreto, universal e periódico; a separação dos Poderes; os direitos e garantias individuais.

Determinados constitucionalistas de renome pretendem que não existam limites implícitos do poder de reforma constitucional, mas a doutrina contrária é majoritária, afirmando que há limites ao poder de reforma ou de emenda à Constituição.

A colocação de Story foi a primeira a orientar-se nesse sentido, sustentando que a Federação é um núcleo intangível para ser objeto de emenda constitucional nos EUA, diante do preceito do art. V da Lei Fundamental que só contém a expressão “proibição de alterar a igualdade numérica da representação dos Estados-Membros no Senado” (*Comentários à Constituição Brasileira*, 3º volume, ed. Saraiva, 1992, p. 208/209)“.

3 Escrevi: “O discurso com que o constituinte inaugurou o § 4º tem levantado inúmeras objeções não só por parte dos doutrinadores mas de magistrados.

De início, coloca-se a questão se o comando veda o próprio exame da proposta ou se sua aprovação dependeria de uma declaração, a ser suscitada pelo poder competente, de constitucionalidade ou inconstitucionalidade junto à Suprema Corte, como ocorreu com o IPMF, instituído pela Emenda Constitucional n. 3/93 e declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em relação à obrigação de as entidades públicas pagarem-no.

O quarto aspecto diz respeito às técnicas de arrecadação dos tributos, assim como ao dimensionamento de sua quantificação.

Desde que não haja efeito confisco – e é difícil dizer o que seja efeito confisco –, nenhuma técnica de arrecadação ou forma de quantificação do tributo é cláusula pétrea. Técnicas monofásicas, plurifásicas, não-cumulativas, assim como formas de incidência (como alíquota fixa, *ad valorem* ou alíquota variável), podem ser modificadas, mesmo que perfiladas na Constituição, por outros processos e procedimentos impositivos, desde que por emenda constitucional⁴.

Por fim, a emenda constitucional nº 33/2001, que cuidou da contribuição de intervenção econômica e do ICMS, não hospedou, nem violentou qualquer cláusula pétrea, não vislumbrando, em todos os seus dispositivos, nenhuma inconstitucionalidade.

Colocadas tais premissas, passo a responder as questões formuladas.

Ao contrário do que foi levantado pelo jurista Saulo Ramos, em artigo para um dos jornais de São Paulo, não aplicou, na hipótese, o Supremo Tribunal Federal, a teoria de Otto Bachoff das normas constitucionais inconstitucionais, mas apenas considerou que o Congresso não poderia ter veiculado aquela emenda.

Pela teoria de Bachoff uma norma constitucional de menor espectro pode ser declarada inconstitucional se conflitante com uma norma constitucional de espectro maior, prevalecendo, no conflito, aquela de maior relevância ou melhor situada no contexto constitucional sedes *'materiae ou loci'*" (*Comentários à Constituição do Brasil*, 4º vol., tomo I, Ed. Saraiva, 1999, p. 393/394).

- 4 Escrevi: "Um terceiro aspecto merece consideração. É o que diz respeito aos tributos fixos. Neles, há integração entre a base de cálculo ('ad rem') e alíquota, resultando em valor fixo definido pela legislação. A doutrina tem procurado considerar que a alíquota corresponde ao percentual aplicado sobre uma base determinada. Na realidade, em termos de técnica de tributação, a incidência 'ad rem' corresponde a uma tributação não de interligação entre os dois elementos indissociáveis da tributação 'ad valorem' (alíquota e base de cálculo), mas a integração absoluta dos dois elementos, a base sendo substituída pela coisa e não pelo valor e o tributo por uma quantificação prévia, conformada pela fixação do valor pré-determinado.

Nitidamente, é uma técnica de tributação que pertine ao poder tributante. Não cabe à lei complementar impedir sua adoção por quem, tendo o poder de tributar, pode exercê-lo nos campos delimitados pela lei tributária. Claramente, pode a lei complementar definir quais os limites externos do tributo, em face aos demais tributos existentes, mas não pode, à evidência, invadir área própria da atuação 'interna corporis' do poder tributante, no exercício de sua competência de legislar, ordinariamente" (*Revista Dialética de Direito Tributário* nº 65, Ed. Dialética, Fev./2001, p. 153).

CIDE E PIS/COFINS

1.1. O § 4º do artigo 149, na redação ofertada pela E.C. nº 33/2001, reza o seguinte:

“§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez”.

Claramente, o legislador supremo criou incidência monofásica, que pode ser, inclusive, semelhante à técnica de que o constituinte pretérito se utilizara para os impostos únicos federais (artigo 21, inciso VIII da E.C. nº 1/69).

Não se confunde a técnica monofásica com a não-cumulativa, esta comportando, por força da emenda constitucional nº 3/1993, que introduziu o § 7º ao artigo 150, não só uma substituição tributária *a posteriori* (diferimento das incidências anteriores para uma ocorrência posterior), como uma substituição por antecipação, introduzida pela emenda, com criação de um fato gerador fictício e antecipado, de operações a serem realizadas posteriormente, assegurado o direito à devolução da quantia paga, se a pretendida operação não ocorrer ou tiver havido pagamento a maior, em face de valor final efetivo inferior àquele definido na primeira operação⁵.

5 Cheguei a considerar inconstitucional o § 7º do artigo 150, ao dizer: “Ora, se a garantia dos contribuintes é de que os impostos apenas incidam sobre fatos geradores ocorridos, e nunca sobre hipóteses futuras, à nitidez, a EC n. 3/93 infringiu, violentou, maculou, tisonou, feriu, maltratou um direito assegurado a todos os contribuintes de não serem compelidos a pagar impostos sobre relações antecipatórias, mas apenas sobre fatos reais tangíveis, tactáveis.

O § 7º do art. 150 é um verdadeira solução ‘spielberguiana’. Tributa, o Fisco, hipótese não ocorrida. Viaja para o futuro com sua máquina impositiva e assegura, por antecipação, receita a que só teria direito se e quando a operação viesse a ocorrer. Se não ocorrer, apenas estará obrigado a devolução, com as desculpas de que sua previsão ‘spielberguiana’ não foi tão bem sucedida, em seus efeitos especiais, como acontece nos filmes do cineasta americano. Ora, o sistema tributário brasileiro é o mais pormenorizado sistema dos países civilizados, em nível de disposições constitucionais. Por esta razão, colocou, o constituinte, à disposição do Fisco, um arsenal tributário fantástico, com inúmeras possibilidades de imposição e até, para a União, o direito à criação de novos impostos. Mas também reconheceu direitos ao contribuinte ofertando-lhe garantias para que todos os princípios lá

A técnica, portanto, da substituição tributária no caso de tributos não-cumulativos é apenas uma técnica de arrecadação, com direito à devolução, em face de a legitimidade do tributo antecipadamente recolhido depender da realização ou não da hipótese de imposição, nos exatos termos em que ficticiamente foi idealizada. Na incidência monofásica, não há como se cuidar de reparação futura, se diferentes os valores, visto que a incidência se esgota na própria operação.

Nenhuma semelhança, portanto, entre as técnicas de incidência correspondentes à imposição monofásica do § 4º do artigo 149 e à incidência não-cumulativa, com antecipação ou postergação de incidência própria, contemplada no § 7º do artigo 150 da Constituição Federal⁶.

1.2. O artigo 149, § 2º, inciso II, da Constituição Federal, na redação da E.C. nº 33/2001, está assim veiculado:

“§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: ...

II- poderão incidir sobre a importação de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível; ...”

expostos fossem assegurados, dentre os quais o de não sofrer nenhuma nova hipótese impositiva criada de forma diversa daquela exposta no próprio texto. O caput do art. 150 faz menção, claramente, a serem as garantias constitucionais do contribuinte cláusulas pétreas” (*Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, n. 8, ano 2, jul./set./1994, Ed. Revista dos Tribunais, p. 105/6). Hoje curvo-me à orientação jurisprudencial do S.T.J., pois mesmo que a decisão judicial não seja a melhor é aquela que oferece a certeza e a segurança do Direito.

- 6 Paulo Bonilha ensina: “O imposto do tipo monofásico presume a incidência em uma só etapa do ciclo de produção e comercialização, circunstância que pode ensejar sensível diminuição do número de contribuintes e favorecer, sem maiores problemas, uma política de desoneração de produtos destinados a exportação. Esta técnica, de fato, permite conhecer com exatidão a proporcionalidade da carga tributária, sem que a sua adoção acarrete as distorções do tipo plurifásico cumulativo e o indesejável estímulo à verticalização das empresas” (*IPi e ICM-Fundamentos da técnica não-cumulativa*, co-ed. IBDT/Ed. Resenha Tributária, S. Paulo, 1979, p. 30).

Manifestamente, não há qualquer violação a nenhuma cláusula pétrea. A isonomia tributária diz respeito às operações internas de tributos não regulatórios. A contribuição de intervenção no domínio econômico é, nitidamente, uma contribuição regulatória de mercado, sobre a qual já escrevi:

“Toda a ordem econômica está voltada a um liberalismo-social ou a um socialismo liberal, que, no dizer de Miguel Reale e Oscar Corrêa, compõem a terceira via da economia moderna. Ambos autores mostram que a economia de mercado, perfilada pelo constituinte de 1988, está temperada por valores sociais, ao ponto de os dois fundamentos maiores do artigo 170 referirem-se, de um lado, à valorização do trabalho humano e, de outro, à livre iniciativa. Esta última só é possível em face da livre concorrência (art. 170, inciso IV) e está balizada por dois mecanismos de cerceamento de desvios, quais sejam, na ponta da produção e circulação de mercadorias e serviços, pelo controle do abuso do poder econômico (art. 173, § 4º da C.F.), e na ponta do consumo, à proteção ao direito do consumidor (5º, inciso XXXII e 170, inciso V).

A opção pela economia de mercado, todavia, torna-se clara no artigo 174, ‘caput’, cuja dicção é a seguinte:

‘Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e **indicativo** para o setor privado’ (grifos meus), tornando o planejamento apenas indicativo para o segmento privado, embora obrigatório para o setor público, apesar de a disciplina legal de incentivos e fiscalização ser comum aos dois ramos.

O artigo 173, em seu ‘caput’, não alterado pela E.C. n. 19/98, declara que:

‘Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei’, apenas permitindo, na exploração da atividade econômica, a presença do Estado para atender:

1) a interesse coletivo relevante

ou

2) imperativos da segurança nacional.

Nas duas hipóteses, os comandos normativos a serem seguidos são próprios do direito privado, mais amplos no texto original (170, §§ 1º e 2º), e mais restritos no texto da E.C. n. 19/98 (173, § 1º), visto que certas normas pertinentes ao direito administrativo passaram a ser exigidas expressamente, a partir de 1998”,

continuando:

‘Ora, as contribuições de intervenção no domínio econômico só podem referir-se ao regime jurídico do artigo 173, visto que aquele de prestação de serviços públicos, diz respeito à própria atuação do Estado na ordem econômica.

Centrado, pois, nesta análise é que entendo ser a contribuição imposição excepcional e extraordinária, apenas possível em casos de marcante descompasso de mercado. Fora desta rara hipótese, entendo não ser possível a utilização de tal mecanismo tributário para aumentar a arrecadação de uma Federação maior que o PIB”⁷.

Antes da E.C. nº 33/2001 tinha a contribuição de intervenção caráter regulatório excepcional, passando a ter, a partir dela, para o

7 *Grandes questões atuais do Direito Tributário*, 5º volume, Ed. Dialética, 2001, p. 183/5 e 189.

petróleo, seus derivados, gás natural e álcool combustível, caráter de regulação “quase permanente”, constituindo-se em “exceção à regra excepcional” de essa espécie tributária só poder ser utilizada em casos de efetivo descompasso do mercado.

Para o segmento mencionado, não há necessidade da ocorrência de desvios de mercado. Embora o tributo apresente perfil regulatório, nitidamente seu espectro de abrangência é maior, nesse caso, do que o das demais contribuições interventivas, em face de explicitação constitucional⁸.

Que a incidência de um tributo regulatório de mercado – neste aspecto a natureza regulatória da incidência é semelhante à do imposto de importação – pode implicar maior tributação do produto importado não há dúvida. Não se aplica, entretanto, à hipótese a jurisprudência do STF quanto aos impostos circulatorios internos (IPI, ICMS, etc.). Estes, pelo princípio da isonomia, incidem igualmente sobre todos os produtos, importados e os de produção nacional.

A CIDE, de caráter regulatório, incidirá, nas importações dos referidos produtos, sobre a própria importação em si – como ocorre com o imposto de importação –, e não implicará concorrência desisonômica, pois, nos tributos internos, o tratamento será uniforme.

8 Fátima Fernandes Rodrigues de Souza e Patrícia Fernandes de Souza Garcia já admitiam antes da E.C. n. 33/2001 um espectro maior para utilização da CIDE, ao dizerem: “Tal entendimento conforme remissões constantes do acórdão supra mencionado, já havia sido manifestado em decisões anteriores, como se verifica do julgamento do Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante - AFRMM, definido como contribuição de intervenção no domínio econômico com o objetivo de melhor organizar serviço de interesse nacional, cuja execução é confiada à iniciativa privada.

Percebe-se, portanto, que a jurisprudência vem caminhando no sentido de admitir um alargamento da noção de domínio econômico, para abranger, também, aquelas atividades que, embora ostentando essa essência, eram excluídas do campo da intervenção, porque consideradas pela Constituição como serviço público e prestadas sob regime de direito administrativo” (*Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*, Ed. Dialética, 2001, p. 87).

A sua natureza regulatória permite que possa incidir nas importações, acompanhando o regime jurídico do imposto de importação⁹.

Não há que se falar de isonomia, pois, no mercado interno, a CIDE será cobrada igualmente, na circulação de produtos nacionais ou estrangeiros.

Não vislumbro, portanto, qualquer inconstitucionalidade em contribuição que incide igualmente sobre produtos nacionais e importados no mercado interno e normaliza o mercado externo, por ser sua incidência de natureza regulatória.

1.3. Reza o artigo 177, § 4º, inciso I, “b”, introduzido pela Emenda Constitucional nº 33/2001, que:

“§4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos:

I. a alíquota da contribuição poderá ser: (...) b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, III, b; (...)”.

Adota-se o regime jurídico dos impostos regulatórios, excluídos da submissão ao princípio da anterioridade, assim como dos empréstimos compulsórios para calamidade pública e guerra (artigo 148, *caput* e 153, § 1º, da Constituição Federal)¹⁰.

9 Escrevi: “O imposto de importação é nitidamente um imposto de proteção e de arrecadação. O mais antigo nas relações entre os homens, tem esse tributo um caráter internacional inequívoco, na medida em que os acordos gerais ou regionais buscam uniformizá-lo para facilitar o comércio internacional, qualquer que seja a teoria dominante para determinada conjuntura (competitivismo, protecionismo ou da vantagem comparativa)” (*Comentários à Constituição do Brasil*, 6º vol., tomo I, Ed. Saraiva, 2001, p. 272).

10 Têm os dispositivos a seguinte dicção: “Art. 148 A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I. para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II.

A razão de ser do afastamento do princípio da anterioridade é a natureza regulatória dos referidos impostos. O imposto de importação, o de exportação e o de operações financeiras e cambiais são devidos em função das necessidades do comércio exterior e da política monetária e cambial, razão pela qual não se pode esperar um ano para tomar medidas de correção de rumos, se necessária essa correção. Já no direito pretérito, os impostos de comércio exterior tinham este tratamento ao lado do imposto sobre produtos industrializados, este também vinculado, embora não exclusivamente, ao comércio exterior, razão pela qual segue o mesmo regime constitucional de não subordinação ao referido princípio.

De rigor, a política de desenvolvimento nacional justifica a maior flexibilidade para o IPI, cuja tabela de alíquotas variadas por produtos tem origem na “nomenclatura de Bruxelas”, sendo aplicada em seu nascedouro, indistintamente, para os impostos de importação e produtos industrializados¹¹.

O sentido da ação rápida para corrigir distorções na política empresarial, de comércio exterior, assim como na monetária ou cambial, levou o constituinte ao afastamento do princípio da anterioridade para estes tributos.

no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b”;

“Art. 153 - § 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V”.

- 11 Manoel Gonçalves Ferreira Filho explica: “Exceções à anterioridade. Não estão adstritos ao princípio da anterioridade os impostos federais sobre importação de produtos estrangeiros, exportação para o exterior de produtos nacionais ou nacionalizados, produtos industrializados e operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores imobiliários, bem como as referentes aos impostos extraordinários instituídos em caso de guerra. Quanto àqueles, isto se justifica pela importância que a variação para mais ou para menos de sua alíquota respectiva tem para a política econômica do governo; quanto aos últimos, é óbvio que a emergência de guerra justifica o abandono do princípio, que cede ao da salvação pública. *Salus reipublicae suprema lex est*, já diziam os romanos” (*Comentários à Constituição Brasileira de 1988*, vol. 2, Ed. Saraiva, 1999, p. 111).

No concernente aos empréstimos compulsórios por calamidade pública ou guerra, o princípio é o mesmo. Uma guerra declarada em janeiro ou uma calamidade pública ocorrida no mesmo mês, que necessitassem de financiamento, representam fatos que não poderiam ser enfrentados pelo governo se tivessem que aguardar até janeiro do ano seguinte para obter os recursos necessários, via empréstimo compulsório. A urgência da imposição foi fator determinante para que o constituinte entendesse não aplicável o princípio da anterioridade para tais espécies¹².

A contribuição de intervenção no domínio econômico tem caráter regulatório, como já expus no corpo deste parecer, o que vale dizer só se justifica em casos excepcionais, tendo, portanto, como seu nome determina, a função de “intervir” num mercado de livre concorrência. O mesmo caráter regulatório dos retrocitados impos-

-
- 12 Escrevi: “As hipóteses de guerra externa e calamidade pública foram mantidas. Acrescentou-se o da iminência de guerra, que é matéria discutível e propiciadora de gerar exações não conformadas. Parece-me deva a legislação complementar estabelecer os critérios que conformam o que seja iminência de guerra. Criou, todavia, um novo tipo de empréstimo sem perfil definido. Aquele de investimento público de caráter urgente e relevante. O texto da Comissão de Sistematização não continha o requisito da urgência na sua criação. Hamilton Dias de Souza e eu mesmo, quando chamados pelo grupo liderado por Roberto Cardoso Alves, José Lourenço, Bonifácio Andrade e José Lins para preparar um anteprojeto substitutivo, acrescentamos a segunda condição para evitar obras públicas consideradas relevantes politicamente, mas sem caráter de urgência. Tal acréscimo, felizmente, foi mantido no plenário, com o que se reduziu um pouco o espectro negativo da medida, capaz de tornar inútil todo o sistema, na medida em que, sempre que as demais imposições fiscais fossem insuficientes, o caminho do empréstimo compulsório seria uma válvula de escape ilimitada. Os Deputados Francisco Dornelles e José Serra, que se opuseram à medida, conseguiram, por outro lado, a necessidade de maioria absoluta para sua aprovação, assim como a submissão ao princípio de anterioridade. A evidência, a sujeição da hipótese ao princípio da anterioridade, expressamente colocada, exclui de tal tutela as demais modalidades de empréstimo. Parece-me correto que, em caso de guerra ou calamidade, não se submeta o empréstimo compulsório ao referido princípio, na medida em que tal sujeição poderia inviabilizar seu objetivo. Declarada uma guerra ou ocorrida a calamidade, tais recursos necessários poderiam se tornar inúteis, se tivessem que ser obtidos apenas no ano seguinte” (*Sistema Tributário na Constituição de 1988*, Ed. Saraiva, 1998, p. 95/96).

tos e dos empréstimos compulsórios reveste as contribuições de intervenção no domínio econômico, razão pela qual entendo que tal perfil da imposição levou o constituinte a dele retirar a proteção da anterioridade para o contribuinte.

Pode-se argumentar, todavia, que nenhum novo tributo introduzido pelo legislador supremo poderá desrespeitar o princípio da anterioridade, já tendo decidido o STF, no caso do IPMF, que deveria ele ser respeitado, de tal forma que, aprovado em 1993, o tributo só entrou em vigor em janeiro de 1994, em face da suspensão de sua eficácia nos meses de setembro a dezembro de 1993¹³.

Aquela decisão isolada da Suprema Corte não exterioriza uma inteligência definitiva do Pretório Excelso e nem é aplicável, a meu ver, às características próprias de uma contribuição, que só se justifica para casos excepcionais. A quebra da garantia da anterioridade decorre de sua excepcionalidade, por força do caráter eminentemente regulatório que ostenta, o que não ocorria com o IPMF, imposto meramente arrecadatário.

Entendo que não afeta cláusula pétrea o artigo 177, § 4º, I, “b”, sendo rigorosamente constitucional.

LEI Nº 10.336/01

2.1. O artigo 8º da Lei n. 10.336/2001 tem a seguinte redação:

“Art. 8º O contribuinte poderá, ainda, deduzir o valor da Cide, pago na importação ou na comercialização, no mercado inter-

13 “Por violação ao ‘princípio da anterioridade, que é garantia individual do contribuinte’, o STF decidiu que ‘A Emenda Constitucional n. 3/1993, que, no art. 2º, autorizou a União a instituir o IPMF, incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor; no § 2º desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica o art. 150, III, ‘b’, e VI, ‘a’ da Constituição” (ADIN 939, RDA 198/123 e RTJ /51/755) (*apud Constituição Federal Interpretada pelo STF*, 6ª ed., Ed. Juarez de Oliveira, 2001, p. 197).

no, dos valores da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidos na comercialização, no mercado interno, dos produtos referidos no art. 5º, até o limite de, respectivamente:

I - R\$ 39,40 e R\$ 181,70 por m³, no caso de gasolina;

II - R\$ 15,60 e R\$ 72,20 por m³, no caso de diesel;

III - R\$ 5,70 e R\$ 26,30 por m³, no caso de querosene de aviação;

IV - R\$ 4,60 e R\$ 21,30 por m³, no caso dos demais querosenes;

V - R\$ 2,00 e R\$ 9,40 por t, no caso de óleos combustíveis (fuel-oil);

VI - R\$ 24,30 e R\$ 112,40 por t, no caso de gás liquefeito de petróleo, inclusive o derivado de gás natural e de nafta;

VII - R\$ 5,20 e R\$ 24,00 por m³, no caso de álcool etílico combustível.

§ 1º A dedução a que se refere este artigo aplica-se às contribuições relativas a um mesmo período de apuração ou posteriores.

§ 2º As parcelas da Cide deduzidas na forma deste artigo serão contabilizadas, no âmbito do Tesouro Nacional, a crédito da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e a débito da própria Cide, conforme normas estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal”.

De rigor, é técnica de cobrança que permite melhor controle na arrecadação de ambos os tributos.

É de se lembrar que, quando da elevação da COFINS sobre o faturamento, admitiu-se que quem tivesse lucro poderia deduzir do imposto de renda devido até 1% da referida contribuição. A contribuição continuaria a mesma, mas parte do imposto de renda seria

destinada para compor a parte dedutível, sendo contabilizada na rubrica da COFINS.

Legislação posterior editada entre a vigência da norma e sua eficácia não permitiu que tal forma de controle arrecadatário entrasse em vigor.

No caso concreto, a questão é a mesma. A CIDE poderá ser deduzida da COFINS e do PIS devidos, nos termos do artigo 8º¹⁴.

Ocorrido o fato gerador, com o pagamento da obrigação consuma-se a extinção da obrigação tributária, eliminando-se, neste momento, a relação jurídico-tributária entre sujeitos ativo e passivo, no concernente a CIDE¹⁵.

14 Citado no RE 146.733-9-SP pelo Ministro Moreira Alves, Wladimir Novaes Martinez ensina que o orçamento fiscal pode hospedar matéria de preferencial ingresso no orçamento da Seguridade. "A idéia de que, aproximando uma das ou normativamente, as ações de saúde, os serviços assistenciais, o custeio e as prestações previdenciárias, a Constituição pretende criar - sem ter criado - a seguridade social é mais uma vez confirmada com a disposição do art. 195, par. 2º: 'A proposta de orçamento da seguridade social será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, assistência e previdência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos. O orçamento será, senão único, pelo menos unificado ou integrado, mas não será da seguridade social já que a essa técnica não corresponde ainda um ministério ou órgão centralizador e sim o de cada uma das três medidas que a compõem. Cada uma das áreas administrará o seu próprio orçamento, que será elaborado integralmente, propiciando no futuro a decisão político-administrativa de um único e gigantesco órgão controlador das três ações. (*op. cit.*, pág. 59)" (*Caderno de Pesquisas Tributárias* n. 17, Contribuições Sociais, Ed. Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, 1992, 2ª tiragem, p. 535). Como se percebe, em matéria de direito financeiro há elasticidade exegética para conformar realidade diversa.

15 O artigo 156, inciso I do CTN assim redigido: "Extinguem o crédito tributário: I. o pagamento; (...)", mereceu de Aliomar Baleeiro o seguinte comentário: "Pagamento, compensação, transação, remissão decadência, nesse dispositivo, como condição, no art. 117, têm o mesmo conceito que lhes atribui o Cód. Civil. Este, às vezes, define o instituto, estabelece expressamente o conceito, e, outras vezes, apenas o menciona, no pressuposto de que é tradicional nas formulações doutrinárias, jurisprudências ou da consciência jurídica do povo. Embora a autonomia do Direito Financeiro não constituísse objeto de atenção dos juristas ao tempo em que C. BEVILÁQUA redigiu o projeto do Código Civil, - os dois primeiros anos deste século - não lhe escaparam as peculiaridades das leis fiscais, tanto que a elas condiciona, p. ex., os efeitos da compensação (Cód. Civil, art. 1.017).

Após tal ocorrência, extinta a relação jurídico-tributária primeira, pode servir, o comprovante do tributo arrecadado, de elemento redutor do PIS e COFINS devidos, sem que seja prejudicado o *quantum* previsto orçamentariamente para as destinações das duas contribuições sociais. Cria-se uma outra relação tributário-jurídica, cuja “moeda” de pagamento será o valor da contribuição interventiva recolhida, quando da extinção da primeira relação mencionada.

Em outras palavras, após a extinção da relação jurídico-tributária da CIDE, com o pagamento do tributo, a matéria desborda do campo do direito tributário para o campo das finanças públicas, pois diz respeito à contabilização do *quantum* arrecadado em contas do próprio Estado a favor da Seguridade (PIS e COFINS), já encerrada a relação tributária primeira e encetada uma nova relação, esta de direito financeiro.

Poder-se-ia alegar que, nada obstante extinta a relação anterior, a destinação seria diversa da pretendidamente interventiva.

O argumento não resiste em face de dois aspectos, um de natureza jurisprudencial e o outro de natureza econômica.

O de natureza jurisprudencial é que a mesma tese foi levantada quando da instituição da contribuição social sobre o lucro, naquela ocasião tendo o STF entendido que, nada obstante a alta inflação e ficar o Tesouro Nacional com parte da receita que seria destinada à

Regem essa invocação do Código Civil e de outras leis do Direito Comum as normas dos arts. 109 e 110 do C.T.N. nesses casos em que o Direito Fiscal toma de empréstimo a secular e laboriosa elaboração do Direito Privado: “os princípios gerais de Direito Privado utilizam-se para ‘pesquisa’ da definição do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos efeitos tributários” (art. 109).

Essas definições, conceitos e formas do Direito Comum não podem ser alteradas, para limitação de competência fiscal” pelo Direito Tributário se utilizadas pela Constituição da União e Estados ou Leis Orgânicas do D.F. e dos Municípios (art. 110 do C.T.N. Ver comentários a este dispositivo e ao art. 109)” (*Direito Tributário Brasileiro*, Forense, p. 477).

Seguridade Social pela não correção dos valores em seus cofres – o mesmo ocorreu quando da decisão pela constitucionalidade da L.C. 70/91-, tal cobrança pelo Tesouro e tal apropriação da correção para o orçamento fiscal e não o da seguridade não seriam inconstitucionais¹⁶.

Nas duas oportunidades (CSL e COFINS), a Suprema Corte houve por bem não considerar inconstitucional a exigência em face desta apropriação não destinada à Seguridade (não correção dos valores em mãos do Tesouro em período de alta inflação).

O argumento de natureza econômica é que, embora com destinações diversas, em face da caracterização distinta dos tipos de contribuições, as 3 (COFINS, PIS e CIDE) incidem sobre as operações com petróleo, gás, álcool e derivados de combustíveis, o que vale dizer, mesmo quando destinadas a finalidades sociais, têm efeito regulador – às vezes desregulatório – sobre o mercado, no que concerne à simetria das imposições.

Incidem, de forma semelhante, sobre as operações mencionadas e conformam projeções impositivas sobre o mercado respectivo, vinculadas à receita decorrente do comércio mencionado.

Não vejo, pois, como desfigurar a CIDE por força de contabilização orçamentária posterior à relação jurídico-tributária encerrada.

16 O Ministro Moreira Alves escreveu, ao contestar Hugo de Brito Machado, no referido acórdão: “Não se venha argumentar que a passagem do orçamento da previdência social para o Ministério da Fazenda invalidou a definição, por nós formulada, do regime jurídico da contribuição para a seguridade social. Na verdade a arrecadação e fiscalização das contribuições previdenciárias continua sendo feita pela autarquia previdenciária com aplicação de legislação própria. Continua existindo relação jurídica entre os contribuintes da previdência social e a pessoa que a administra. De todo modo, se assim não for entendido, tem-se de concluir pela inconstitucionalidade da medida centralizadora, que impõe, flagrantemente, maus tratos aos dispositivos constitucionais, especialmente aos que determinam a existência de administração própria de um orçamento próprio para a seguridade social (art. 194, parágrafo único, item VII, art. 198, parágrafo único e art. 204)”. “Com a devida vênia, não me parece procedente essa linha de fundamentação para descaracterizar a contribuição instituída pela Lei 7.689/88 como contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social, com base no inciso I do artigo 195 da Constituição” (*Caderno de Pesquisas Tributárias* n. 17, ob. cit. p. 532).

Transforma-se em estímulo fiscal para arrecadação, sem perda do *quantum* final destinado a PIS e COFINS. A natureza, pois, continua sendo de CIDE e não de PIS e COFINS, em face de contabilização própria do direito financeiro e alheia ao direito tributário¹⁷.

ICMS

3.1. Está o artigo 155, § 2º, XII, letra “h” da Constituição Federal, nos termos da E.C. n. 33/2001, assim redigido:

“(...) XII. cabe à lei complementar: (...)

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b; (...)”.

Como se percebe, a questão é idêntica à formulada quanto ao PIS e COFINS, e a resposta é, conseqüentemente, a mesma ofertada para aquela questão.

Não se trata de substituição tributária, visto que esta é regulada pelo § 7º do artigo 150 da C.F. e pressupõe a possibilidade de devolução do excesso, o que não ocorre com a incidência monofásica, no caso regulada pelo art. 155, § 4º, inciso LV, “c”. Tal tipo de imposição

17 Hamilton Dias de Souza, com sua costumeira propriedade, ensina: “Como questão preliminar, é interessante salientar que não há ramo jurídico estanque, separado dos demais que compõem o Direito, razão pela qual há determinados autores, como Alfredo Augusto Becker, que afirmam ser a autonomia do Direito Tributário um problema falso, como ‘falsa é a autonomia de qualquer outro ramo do direito positivo’ (*Teoria Geral do Direito Tributário*, 2ª ed., 1972, Saraiva, p. 21). A afirmação, embora verdadeira, não exclui a possibilidade de certo conjunto de normas apresentar uma especificidade ou particularismo, decorrentes da coordenação delas entre si e subordinação a princípios que as informam, de sorte a formar um sistema normativo, ressaltando-se, todavia, que este sistema de normas está entrosado e submetido ao sistema jurídico global. Assim, quando determinadas normas jurídicas reguladoras do mesmo objeto material estão coordenadas entre si e subordinadas a princípios informadores próprios, diz-se que o ramo é cientificamente autônomo, ou então, como querem alguns, que apresenta especificidade ou particularismo com relação aos demais ramos jurídicos” (*Comentários à Constituição do Brasil*, 6º vol., tomo II, Ed. Saraiva, 2001, p. 1).

resume-se a uma incidência única, que se esgota nela mesma. Aquela consiste em incidências cumulativas, com postergação ou antecipação dos fatos geradores para um determinado momento, e possibilidade de devolução futura, se, nas antecipações, o fato gerador “presumido” – para mim fictício – não ocorrer nas operações seguintes ou ocorrer em menor extensão.

3.2. Como já abordei no início do parecer, técnica de arrecadação não constitui cláusula pétrea e pode ser modificada por emenda constitucional emanada de constituinte derivado se a técnica anterior tiver tido tratamento constitucional.

Foi o que fez a EC 33/2001, ao incluir, no art. 155, o § 4º, inciso IV, alínea “b”, com a seguinte dicção:

“§ 4º Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á o seguinte:

(...)

IV - as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito federal, nos termos do § 2º, XII, g, observando-se o seguinte:

a) (...)

b) poderão ser específicas, por unidade de medida adotada, ou ad valorem, incidindo sobre o valor da operação ou sobre o preço que o produto ou seu similar alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência;

c) (...)”

de vez que a alíquota específica é, claramente, uma técnica de arrecadação¹⁸.

18 Hamilton Dias de Souza, em parecer a que tive acesso, esclarece: “Em matéria de IPI, já de há muito tempo, mais precisamente desde a Lei 4.506/64, a tributação de cigarros se faz tomando-se como referencial o preço do produto no varejo. Não tem sido relevante o efetivo valor pelo qual o fabricante vende seus produtos. Em essência, a rigor, em todo o tempo mencionado, não se adota como base de cálculo o que dispõe o Código Tributário Nacional. Assim tem sido pelo fato de que as

Decidiu o constituinte constitucionalizá-la para o ICMS, oferecendo alternativas outras para o Poder Impositor.

É de se observar que pela primeira vez a alíquota específica é adotada no âmbito do imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias.

No passado, ainda na vigência da Constituição pretérita, a lei paulista pretendeu erigir a quantidade de álcool carburante produzido (então sujeito ao IUM) como fator determinante da base impositiva do imposto relativo às saídas de cana-de-açúcar destinada a sua fabricação.

peculiaridades desse setor de atividade, aliadas à elevada tributação que sofre, tem exigido trato normativo diverso do geral.

Em 1989, a Lei 7.798 criou sistemática em virtude da qual determinados produtos poderiam ser tributados por unidade consoante valores fixos expressos em BTN's. A mesma lei estabeleceu que poderia a sua sistemática abranger não só os produtos lá especificados mas também outros, definidos pelo Poder Executivo, tendo em vista o comportamento do mercado em sua comercialização.

Trata-se da adoção de sistema de tributação onde não há alíquota nem base de cálculo, de sorte que a cada unidade ou conjunto de unidades corresponderá um determinado valor fixo. Não se cuida propriamente de alíquotas específicas, conforme referências, a nosso ver equivocadas, que têm sido feitas sobre o tema. Cuida-se, sim, de imposto fixo". Bernardo Ribeiro de Moraes, com propriedade, traça os contornos desse modelo, *verbis*: "tendo em vista a alíquota tributária, os impostos podem ser denominados fixos, proporcionais e progressivos. Trata-se de uma classificação jurídica dos impostos fundamentada no critério formal, disposto em lei, da maneira de calculá-los (aspectos financeiros da hipótese de incidência tributária). Impostos fixos são os decorrentes de cota fixa, estabelecida em quantidade certa invariável e determinada de dinheiro, sem levar em conta uma base de cálculo (não se leva em consideração nem a capacidade contributiva da pessoa e nem o valor do patrimônio ou bem onerado). A norma jurídica estabelece o montante da dívida fiscal numa importância certa e igual para todos os contribuintes. Nos impostos fixos não há alíquota fiscal. O quantum a ser pago é fixado diretamente em lei. Como a importância a ser paga a título de imposto já vem prevista, de forma clara e expressa, na lei tributária, não há necessidade de cálculo algum para se chegar ao valor da prestação pecuniária".

No mesmo sentido a lição de Rui Barbosa Nogueira: "A alíquota nos impostos fixos é a tarifa do tributo, é a soma de dinheiro devida por unidade de tributo, entendendo-se por unidade de tributo ou unidade tributada, cada objeto tributado ou cada parcela de incidência. Assim, se a lei disser: cada quilo de açúcar paga Cr\$ 1,00, cada automóvel paga Cr\$ 5.000,00, aí está a alíquota, ou ali já está a quota ou quantia devida, que por não depender de cálculo não precisa de base".

E, por fim, Rubens Gomes de Sousa: "Fixos são os impostos cuja alíquota é estabelecida em quantidade certa de dinheiro, de modo que não há nenhum cálculo a fazer; por ex. quando a lei diz que um atestado paga Cr\$ 1,00 de selo, trata-se de um imposto fixo. Neste tipo de imposto, não tem importância o valor da matéria tributável".

A questão foi dirimida pelo Superior Tribunal de Justiça, declarando que a cobrança de ICM sob tal sistemática configurava exigência baseada em pauta fiscal, com manifesto desprezo ao critério natural do valor da operação previsto no DL 406/68.¹⁹

À evidência, a referência ao valor da operação como critério natural da quantificação do imposto só foi possível porque a Constituição, à época, não previa outro critério que não o *ad valorem*.

A partir da EC 33/2001, o mesmo não se poderá afirmar quanto ao ICMS incidente sobre os combustíveis e lubrificantes (XII, h), dada a possibilidade, consagrada na lei maior, de o imposto ser calculado “com base em alíquotas específicas por unidade de medida adotada”, prevista na alínea “b” do inciso IV do art. 155 da CF.

Nem se diga que, para a inclusão desse elemento no critério quantitativo da hipótese de incidência, seria necessário lei complementar.

É que, tendo o próprio texto constitucional, no inciso IV do § 4º do art. 155, estabelecido que as alíquotas do imposto dependem de deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, “g” do mesmo dispositivo constitucional, tal sistemática pode ser introduzida mediante convênio, já disciplinado pela LC 24/75, recepcionada pela Constituição de 1988.

O que cumpre ressaltar é que a “não-cumulatividade” não é um dogma petrificado no texto supremo. E nem o é o dimensionamento das alíquotas à luz da quantificação de bases de cálculos. Se o cons-

19 RESP 147877/SP, DJ 28/05/2001. Ementa: Tributário ICM. Entrada e Saída de cana-de-açúcar adquirida em caule para fabricação de álcool carburante. Diferimento e pauta Fiscal. Decreto-lei nº 406/68. Quebra por evaporação. 1. Constitui ilegalidade a cobrança do ICM baseada em Pauta Fiscal, em manifesto desprezo do critério natural do valor da operação (decreto-lei 406/68, art. 68). A pré-determinação de valores nas pautas pode causar vedada majoração de tributo (art. 97, § 1º, CTN). 2. A quebra, por evaporação, não repercute na incidência do ICMS a ser recolhido, nem afeta o diferimento, acertado que o recolhimento deve ser feito sobre a quantidade de cana-de-açúcar que entrou na usina, sem consideração com o álcool produzido. 3. Recuso a que se deu provimento para restabelecer a sentença.

tituinte resolver ofertar outras alternativas, com técnica de arrecadação diversa daquela consagrada em texto constitucional em dispositivo que não constitua cláusula pétrea - não sendo, portanto, imodificável -, e o fizer, por emenda constitucional, não restará ferido qualquer direito ou garantia individual²⁰.

Não vejo, pois, qualquer inconstitucionalidade na introdução de alíquotas específicas para ICMS, via emenda à lei suprema.

3.3. As respostas são as mesmas que as ofertadas no curso deste parecer para a primeira questão de COFINS e PIS.

Reza a alínea “c”, do inciso IV, do § 4º, do artigo 155, sobre as alíquotas de combustíveis e lubrificantes, que:

“c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b”.

Defendi, no passado, que o princípio da legalidade seria um direito individual impossível de ser afastado por Emenda Constitucional. Quando surgiu a E.C. n. 3/1993, mostrei que esse princípio estava sendo atingido, pois criava-se tributação **sem fato gerador**, o que feria o princípio da **estrita legalidade**. A lei criava um fato gerador “fictício”, pois dependente ainda de operação futura eventual, que poderia ou não ocorrer, implicando essa ficção mau trato àquele princípio²¹.

20 Canotilho, sobre as cláusulas de irreversibilidade ou petrificadas, escreveu: “**Os limites de revisão constitucional** - A constituição garante a sua estabilidade e conservação contra alterações subversivas do seu núcleo essencial através de cláusulas de irreversibilidade e de um processo «agravado» das leis de revisão.

Através destes mecanismos não se trata de defender o sentido e características fundamentais da constituição contra adaptações e mudanças necessárias, mas contra a aniquilação, ruptura e eliminação do próprio ordenamento constitucional, substancialmente caracterizado. A idéia de garantia da constituição contra os próprios órgãos do Estado justifica a constitucionalização quer do procedimento e limites de revisão (cf. infra) quer das situações de necessidade constitucional (cf. infra)” (*Direito Constitucional*, Almedina, Coimbra, 1991, p. 971).

21 Escrevi: “Com efeito, em direito tributário, só é possível estudar o princípio da legalidade, através da compreensão de que a reserva da lei formal é insuficiente para a sua caracterização. O princípio da reserva da lei formal permitiria uma

A tese, todavia, não foi hospedada pelos Tribunais Superiores, razão pela qual não mantenho preconceitos aristocráticos de entender que minha opinião é superior ao entendimento dos ínclitos Ministros que os compõem.

Sou obrigado, pois, a reconhecer que há uma interpretação flexibilizada do princípio da legalidade quando a introdução de temperamentos no sistema maior se dá por emenda constitucional.

certa discricionariedade, impossível de admitir-se, seja no direito penal, seja no direito tributário.

Como bem acentua Sainz de Bujanda (*Hacienda y derecho*, Madrid, 1963, vol. 3, p. 166), a reserva da lei no direito tributário não pode ser apenas formal, mas deve ser absoluta, devendo a lei conter não só o fundamento, as bases do comportamento, a administração, mas - e principalmente - o próprio critério da decisão no caso concreto.

À exigência da 'lex scripta', peculiar à reserva formal da lei, acresce-se da 'lex stricta', própria da reserva absoluta. É Alberto Xavier quem esclarece a proibição da discricionariedade e da analogia, ao dizer (ob. cit., p.39): 'E daí que as normas que instituem sejam verdadeiras normas de decisão material (Sachentscheidungsnormen), na terminologia de Werner Flume, porque, ao contrário do que sucede nas normas de ação (handlungsnormen), não se limitam a autorizar o órgão de aplicação do direito a exercer, mais ou menos livremente, um poder, antes lhe impõem o critério da decisão concreta, predeterminando o conteúdo de seu comportamento'.

Yonne Dolácio de Oliveira, em obra por nós coordenada (Legislação tributária, tipo legal tributário, in Comentários ao CTN, Bushatsky, 1974, v. 2, p. 138), alude ao princípio da estrita legalidade para albergar a reserva absoluta da lei, no que encontra respaldo nas obras de Hamilton Dias de Souza (Direito Tributário, Bushatsky, 1973, v. 2) e Gerd W. Rothmann (O princípio da legalidade tributária, in Direito Tributário, 5ª Coletânea, coordenada por Ruy Barbosa Nogueira, Bushatsky, 1973, p. 154). O certo é que o princípio da legalidade, através da reserva absoluta de lei, em direito tributário, permite a segurança jurídica necessária, sempre que seu corolário conseqüente seja o princípio da tipicidade, que determina a fixação da medida da obrigação tributária e os fatores dessa medida a saber: a quantificação exata da alíquota, da base de cálculo ou da penalidade.

É evidente, para concluir, que a decorrência lógica da aplicação do princípio da tipicidade é que, pelo princípio da seleção, a norma tributária elege o tipo de tributo ou da penalidade; pelo princípio do 'numerus clausus' veda a utilização da analogia; pelo princípio do exclusivismo torna aquela situação fática distinta de qualquer outra, por mais próxima que seja; e finalmente, pelo princípio da determinação conceitual de forma precisa e objetiva o fato impositivo, com proibição absoluta às normas elásticas (Res. Trib., 154:779-82, Sec. 2.1, 1980)" (*Curso de Direito Tributário*, Ed. Saraiva, 1982, p.57/58).

Por esta linha de raciocínio, não há por que entender que não possa, o constituinte, alterar essa matéria, na qual a intervenção no mercado faz-se necessária pela própria produção insuficiente no país de componente energético de relevância. Por este critério, é de se admitir uma intervenção dos Estados para estabelecer política de rápida adoção, com o afastamento do princípio da anterioridade. Neste campo, é de se lembrar que a Petrobrás surgiu pela necessidade de livrar-se o país da dependência externa de petróleo. Justifica-se, portanto, também o afastamento do princípio da anterioridade, no âmbito do ICMS, sobre as mesmas operações incididas pelo CIDE. E tal afastamento do referido princípio não é inconstitucional, visto que realizado por diploma (emenda constitucional) da mesma hierarquia da Carta Magna²².

22 É de se lembrar que a Suprema Corte tem dado interpretação cada vez mais elástica e a favor do Fisco no concernente a certos princípios protetores dos contribuintes:

1- "Entretanto, 'revogada a isenção, o tributo torna-se imediatamente exigível', não sendo caso de se observar o princípio da anterioridade, dado que o tributo já é existente" (RE 204.062-2-ES, STF/2ª T., DJU 19.12.96, ementário 1.855-12, com remissão a inúmeros precedentes).

2- "A alteração de indexador não importa em majoração do tributo, motivo por que não é ofensiva a direito do contribuinte nem ao princípio da anterioridade" (AgRg em RE 224.242-8-RS, STF/2ª T., RT 762/179, com remissão a precedentes). No mesmo sentido, AI (AgRg) 226.663-CE, STF/2ª T., RT J 171/709.

3- "A alteração do prazo de recolhimento do tributo, com o seu encurtamento, Lei n. 8.218/91, art. 2, IV, a, com observância, entretanto, da constituição da obrigação tributária com a ocorrência do fato gerador; não implica majoração da contribuição, motivo por que não está sujeita à anterioridade nonagessimal do art. 195, § 6, da CF" (RE 236.251-7-PR, STF/2ª T., RT 764/166). Nesse sentido, RE 213.705-7-PR, STF/2ª T., RTJ 168/343. Entendendo que o prazo de vencimento não está sujeito ao princípio da anterioridade, pelo que pode decreto estadual antecipar o vencimento de tributo, v. RE 213.395-7-SP (STF/1, RT776/156, com remissão ao RE 182.971 da 10 Turma e ao RE 154.273 do plenário).

4- "Inadmissível a modificação da base de cálculo do imposto predial e territorial urbano "mediante aplicação de tabelas contendo índices genéricos de valorização dos imóveis (...) se o instrumento normativo foi publicado no mesmo exercício financeiro da cobrança do imposto" (RE 196.550-9-RJ, STF/2ª T., RT 765/137). (Constituição Federal interpretada pelo STF, 6ª. ed., ob. cit. p. 197).

Apesar de a solução não me agradar e de já ter defendido a inconstitucionalidade de emendas destinadas a impor temperamentos ao princípio da legalidade – como ocorreu quando da E.C. n. 3/93 –, curvo-me à jurisprudência dominante.

LEI COMPLEMENTAR

4.1. Entendo que a lei complementar n. 87/2001 preenche a exigência constitucional de lei complementar, estando o § 1º, inciso I, de seu artigo 13, assim redigido:

“§ 1º – integra a base de cálculo do imposto:

I – o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;”

em face do disposto no artigo 155, § 2º, i, da Constituição Federal, na veiculação da E.C. 33/2001:

“i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço”.

É interessante notar que, desde a introdução do ICMS, a forma de cálculo “por dentro” do ICM foi adotada, estando o artigo 2º, § 7º do D.L. 406/68 assim redigido:

“§ 7º (Inclusão do ICM - Destaque) -O montante do Imposto de circulação de mercadorias integra a base de cálculo a que se refere este artigo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle”.

Tanto à luz do D.L. 406/68 como da lei complementar n. 87/96, a forma de incidência do ICMS é idêntica. O artigo 155, § 2º, letra “i”, apenas tornou explícito o que era implícito no texto anterior²³.

A segunda parte da pergunta fica prejudicada.

23 Vittorio Cassone ensina: “O art. 13, § 12, I, da LC n. 87/96 diz que o montante do

LEI COMPLEMENTAR E CONVÊNIOS

4.2. A resposta, aqui, é no mesmo sentido, visto que, tendo sido recepcionada a lei complementar n. 24/75, seu regime jurídico, para o estabelecimento de alíquotas é idêntico ao das isenções, lembrando-se que a letra “g” do inciso XII do artigo 2º do art. 155 tem a dicção que se segue:

“g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

Desta forma, uma vez estabelecidas as alíquotas nos termos do art. 155, letra V e VI da C.F., aplicar-se-á o mesmo modelo da L.C. 24/75 nas reuniões do CONFAZ. Não há, pois, à falta de novos mecanismos, outros que não aqueles até agora aplicados.

As alíquotas uniformes deverão ser estabelecidas, portanto, nos termos da L.C. n. 24/75, recepcionada pela C.F. de 88, no que concerne à aplicação dos princípios do § 2º, XII, “g” da Constituição Federal.

ICMS integra a própria base de cálculo, fenômeno a que se dá o nome de ICMS ‘por dentro’. Todavia, parece-nos que a regra-matriz constitucional direciona para uma base de cálculo ‘por fora’.

Parece-nos, contudo, que melhor seria se a LC n. 87/96 tivesse excluído da base de cálculo esse critério, fazendo-o incidir ‘por fora’, pois, além de facilitar o cálculo e a própria operacionalidade desse imposto, viria a dar um passo à frente na aproximação em relação à tributação dos demais países integrantes do Mercosul (que possuem um só IVA contra três impostos no Brasil, a saber: o IPI/ICMS/ISS), facilitando a harmonização tributária tão necessária para a integração desse bloco regional nesse aspecto.

Tivemos oportunidade de sugerir ao relator da reforma tributária, Deputado Mussa Demes, por ocasião da palestra proferida por esse nobre deputado na OAB-SP em 7-10-1996, que fizesse constar do PEC 175/95 que o ICMS passasse a incidir ‘por fora’, justamente para facilitar essa harmonização tributária” (*Comentários ao CTN*, Ed. Saraiva, 1998, p. 433).

L.C.

4.3. O Supremo Tribunal Federal, na ADIN n. 4/88, declarou, apesar de constar no § 3º do artigo 192 da C.F., que:

“As taxas de juros reais, nelas incluídas comissões e quaisquer outras remunerações direta ou indiretamente referidas à concessão de crédito, não poderão ser superiores a 12% ao ano; a cobrança acima deste limite será conceituada como crime de usura, punido, em todas as suas modalidades, nos termos que a lei determinar”,

tal dispositivo dependeria de lei complementar e, enquanto esta lei não fosse promulgada, prevaleceria o sistema vigente.

A ementa está assim redigida, na parte que interessa ao presente parecer:

“Tendo a Constituição Federal, no único artigo em que trata do Sistema Financeiro Nacional (art. 192), estabelecido que este será regulado por lei complementar, com observância do que determinou no ‘caput’, nos seus incisos e parágrafos, não é de se admitir a eficácia imediata e isolada do disposto em seu § 3º, sobre taxa de juros reais (12% ao ano), até porque estes não foram conceituados. **Só o tratamento global do sistema financeiro nacional, na futura lei complementar, com a observância de todas as normas do ‘caput’, dos incisos e parágrafos do art. 192, é que permitirá a incidência da referida norma sobre juros reais e desde que estes também sejam conceituados em tal diploma.**”

Em conseqüência, não são inconstitucionais os atos normativos em questão (parecer da Consultoria Geral da República, aprovado pela Presidência da República e circular do Banco Central), o primeiro considerando não auto-aplicável a norma do § 3º sobre juros reais de 12% ao ano, **e o segundo determinando a observância da le-**

gislação anterior à Constituição de 1988, até o advento da lei complementar reguladora do Sistema Financeiro Nacional.

Ação declaratória de inconstitucionalidade julgada improcedente, por maioria de votos” (grifos meus)²⁴.

Em face desta orientação da Suprema Corte, é de se entender que os Estados podem continuar cobrando o ICMS com base na legislação vigente, visto que não é possível vácuo legislativo a estancar a receita tributária dos Estados.

Os Estados podem, portanto, exigir ICMS como vêm fazendo, até o advento futuro da nova lei complementar.

GERAL

5. A resposta é que não vejo, na E.C. n. 33/2001, nenhuma inconstitucionalidade, pois não cuidou, em nenhum momento, de alterar cláusulas pétreas²⁵.

É, portanto, emenda rigorosamente constitucional.

S.M.J.

São Paulo, 11 de Março de 2002.

24 *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, ano 3, n. 12, Jul./Set. 1995, p. 243/244.

25 Manoel Gonçalves Ferreira Filho lembra lição de Jorge Miranda que permite “modificação” das “cláusulas imodificáveis”: “Possibilidade de eliminação dos limites materiais - Deve-se apontar que ponderável corrente de juristas, como o português Jorge Miranda (Manual de direito constitucional, 2. ed., Coimbra, Coimbra Ed., 1987, t. 2, p. 181 e s.), admite sejam suprimidos os limites materiais postos à mudança constitucional, por meio de uma alteração da regra que os edita. Ou seja, não havendo a proibição de alterar a norma enunciativa das limitações (o que muitos negam, vendo aí um dos limites ‘implícitos’), esta pode ser suprimida pelo processo de emenda. Depois disso, não haveria óbice ao estabelecimento de normas em sentido oposto ao da proibição eliminada. É a tese da ‘dupla revisão’ (cf. meu artigo Significação e alcance das ‘cláusulas pétreas’, RDA, 202: 11-8)” (*Comentários à Constituição Brasileira de 1988*, vol. 1, Ed. Saraiva, 2000, 3ª ed., p. 377).

VI

EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 33/2001: ASPECTOS DE CONSTITUCIONALIDADE

Alcides Jorge Costa

CIDE E PIS/COFINS

1. A incidência monofásica prevista no atual parágrafo quarto do art. 149 da Constituição Federal deve ser considerada como uma substituição tributária disfarçada ou é uma nova e regular de incidência aplicável ao PIS e à COFINS devidos sobre as operações com os produtos referidos no dispositivo?

A Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001, acrescentou três parágrafos ao artigo 149, que cuida das contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas. O parágrafo quarto, que é novo, diz:

“4º - A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez”.

A meu ver, seria absurdo pretender que uma contribuição monofásica fosse vista como um caso de substituição tributária disfarçada.

Sobre a substituição tributária, tal como praticada entre nós, reporto-me às considerações expendidas abaixo sobre a incidência monofásica do ICMS.

Em qualquer caso, o art. 149 da Constituição não dizia se a incidência das contribuições nele mencionadas devia ser monofásica ou se plurifásica. Podem exceptuar-se desta afirmação as contribuições sociais que, além de mencionadas no art. 149, são objeto do art. 195 que lhes determina o fato gerador. Agora, dentro de sua moldura constitucional, as contribuições de intervenção no domínio econômico e as de interesse de categorias profissionais e econômicas tanto podem ser monofásicas quanto multifásicas (como, de resto, já podiam ser). A lei ordinária que as criar é que fará a opção. A rigor, este § 4º do art. 149 seria dispensável e sua adição ao artigo em causa só

pode ser entendida como forma de evitar a absurda alegação de existência de uma substituição tributária disfarçada.

2. A nova redação do art. 149, § 2º, II, da Constituição Federal, introduzida pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001, viola alguma cláusula pétrea da Constituição Federal (e.g. isonomia tributária)?

O § 4º, adicionado ao artigo 177 da CF pela Emenda Constitucional 33, de 2001, menciona uma contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível. O inciso II deste parágrafo dispõe:

“II - os recursos arrecadados serão destinados:

- a) ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo;
- b) ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás;
- c) ao financiamento de programas de infra-estrutura de transportes”.

Não vejo, neste dispositivo, qualquer ofensa a princípios da Constituição de 1988 que são habitualmente invocados como cláusulas pétreas, ou seja, insusceptíveis de revogação ou restrição.

As contribuições de intervenção no domínio econômico não contêm, na Constituição, qualquer descrição de seu fato gerador, nem alusão à base de cálculo. O que as distingue é sua finalidade e o inciso II acima especifica, para a contribuição aqui tratada, a finalidade a que se destina, ou seja, como se fará a intervenção a que se destina o produto de sua arrecadação.

3. A nova redação do art. 177, § 4º, I, b, introduzida pela Emenda Constitucional nº 33/01 ofenderia o princípio da anterioridade (CF 150, III, b) de modo a tornar o dispositivo inconstitucional?

Em resposta a esta pergunta, reporto-me ao que abaixo exporrei sobre o art. 155, § 4º, IV, c, da Constituição Federal, com a redação da Emenda nº 33, de 2001; as considerações expendidas a respeito são aplicáveis ao dispositivo aqui examinado. Em poucas palavras, o STF já entendeu que a anterioridade é cláusula pétrea e o dispositivo focalizado permite redução e restabelecimento de alíquota no mesmo exercício. Reduzir é possível no mesmo exercício, mas qualquer aumento só pode ser exigido se a lei que o determinar for publicada antes do início do exercício da cobrança.

Note-se que, ao contrário do que ocorre com o IPI, o IOF, o imposto de importação e o de exportação, cujas alíquotas podem variar por ato do Poder Executivo, dentro dos limites estabelecidos em lei, no caso da contribuição só a lei vai poder reduzir e restabelecer. Em suma, trata-se de dispositivo de constitucionalidade bastante discutível, à luz da jurisprudência do STF.

LEI 10.336/01

1. Considerando o disposto no artigo 8º da Lei nº 10.336, de 19 de dezembro de 2001, e em especial o seu parágrafo segundo, deve a parcela deduzida da CIDE referida no dispositivo ser considerada como tendo natureza jurídica de PIS/COFINS para fins de submissão e eventuais decisões judiciais que porventura disponham sobre a incidência destas contribuições?

A circunstância de a lei admitir que o valor da contribuição paga na importação ou na comercialização, no mercado interno, da con-

tribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, não lhe confere natureza jurídica de PIS/COFINS. Ou seja, a contribuição prevista na lei nº 10.336/01 continua a ser uma contribuição de intervenção no domínio econômico, enquanto a COFINS continua a ser uma contribuição social, cada qual com um enquadramento em normas constitucionais específicas. Da mesma forma, não se confunde com as contribuições para o Programa de Integração Social - PIS - e para o Programa de Formação do Servidor Público - PASEP -, a que alude o artigo 239 da Constituição de 1988. Desta maneira, decisões judiciais que digam respeito a especificidades da COFINS e do PIS/PASEP não se estenderão à contribuição prevista na lei 10.336/01.

ICMS

1. ICMS monofásico é inconstitucional?

O art. 155, § 2º, III, h, da CF, com a redação da Emenda nº 33, de 11 de dezembro de 2001, diz:

“Art. 155 - (...)

§ 2º - (...)

XII - cabe à lei complementar:

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;”

Como se verifica, o novo texto constitucional institui uma incidência monofásica do ICMS para combustíveis e lubrificantes definidos em lei complementar.

O art. 155, 2º, da Constituição (com a redação dada pela EC nº 3, de 17 de março de 1993) dispõe que o imposto previsto no inciso II, ou seja, o ICMS, atenderá ao seguinte:

“I - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

A leitura deste dispositivo mostra que o ICMS é concebido como um imposto multifásico. Será possível, mesmo no plano constitucional, transformá-lo em monofásico para certos produtos?

Em princípio, não vejo incompatibilidade, desde que da monofasia não resulte cumulatividade, uma vez que o imposto deve submeter-se ao princípio da não cumulatividade, expresso no texto constitucional. Se a fase sobre a qual o imposto incide é a de varejo, não é possível existir cumulatividade. Entretanto, se a incidência for em qualquer fase anterior, como por exemplo na produção, haverá que assegurar ao adquirente o crédito correspondente ao imposto pago. Saliento: nas fases posteriores à de produção, não haverá nova incidência, mas é preciso assegurar que o comprador se credite do imposto antes recolhido. Depois que alguém adquirir o combustível não para revenda, mas para uso, não haverá mais transferência do crédito, exceto se este uso for em atividade sujeita ao ICMS, como a de transporte ou, talvez, como a de movimentar máquinas de produção. Desnecessário acrescentar que o crédito se fará nos termos das leis complementares nº 87/96 e 102/2000. Com estas qualificações, entendo que o ICMS pode ser monofásico.

2. A incidência monofásica prevista no artigo 155, § 2º, XII, h, da Constituição Federal deve ser considerada como uma forma de substituição tributária disfarçada?

A meu ver, a incidência monofásica agora prevista no art. 155, § 2º, XII, h, da Constituição, não é uma forma de substituição tributária

ria disfarçada. Cabe, aqui, uma breve explicação sobre a figura da substituição tributária, tal como configurada no Código Tributário Nacional. O sujeito passivo denomina-se contribuinte quando tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador (CTN, art. 121, I) e responsável quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra da disposição expressa de lei (CTN, art. 121, II). Entretanto, este responsável deve ter vinculação com o fato gerador (CTN, art. 128). A responsabilidade pode resultar de sucessão (CTN, art. 129 e ss.) ou de transferência (CTN, art. 134 e ss.). A substituição caracteriza-se pelo fato de a obrigação tributária nascer tendo como sujeito passivo um terceiro que tem algum vínculo com o fato gerador, com exclusão daquele que tem relação direta com o fato gerador. Exemplo de substituição: a instituição financeira que paga rendimentos das aplicações de renda fixa deve reter o imposto de renda, na qualidade de fonte pagadora. Quem auferiu a renda foi o aplicador. A instituição financeira é um terceiro que tem vinculação com o fato gerador e que a lei designa sujeito passivo. No caso, a instituição financeira é a substituta. Este o exato sentido da substituição.

A substituição implantada no ICMS nada tem com a substituição clássica, prevista no CTN e reconhecida pela doutrina. De fato, o ICMS é plurifásico, mas, pela dificuldade de arrecadá-lo, os Estados, em muitos casos, concentraram a arrecadação em uma única fase, a da produção. Deram o produtor como substituto de todos os outros que seriam contribuintes no resto da cadeia da circulação e calcularam o imposto devido sobre o preço de venda ao consumidor. Como era impossível saber este preço de antemão, fixaram-no em pautas. Esta substituição não passa, na verdade, da transformação do ICMS em imposto monofásico, cobrado com base em valores fixados pelo fisco. Saliento que a substituição existente no ICMS foi descrita de modo bastante esquemático. Depois de introduzida esta

substituição e tendo ela sofrido objeções de ordem constitucional, a Constituição sofreu emenda com o intuito de validar o procedimento. Trata-se da Emenda nº 3, de 17 de março de 1993, que acrescentou um par. 7º ao artigo 150 da Constituição.

Parece-me claro que, quando se pergunta se a incidência monofásica prevista no art. 155, § 2º, XII, h, da CF deve ser considerada uma forma disfarçada de substituição, quer-se fazer referência a esta substituição implantada no ICMS e depois utilizada em outros tributos como a COFINS.

A resposta é claramente negativa. A substituição aqui tratada é típica de tributos multifásicos e, por natureza, incompatível com tributos monofásicos. A alínea “h”, adicionada ao art. 155, § 2º, XII, da CF, refere-se, sem sombra de dúvida, a um imposto monofásico: “definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais **o imposto incidirá uma única vez**”. Logo, não se pode falar em forma disfarçada de substituição no caso desta alínea “h”.

Ademais, o mesmo art. 155, § 2º, XII, diz, em sua alínea “b”, que cabe à lei complementar dispor sobre a substituição tributária, forma específica de sujeição passiva. A alínea “h” do mesmo dispositivo refere incidência “uma única vez”. Se a incidência é única, quem iria substituir quem?

Não há, pois, substituição tributária no ICMS monofásico.

3. A incidência do ICMS sobre combustíveis sob o regime de alíquota específica é inconstitucional?

A EC nº 33, de 2001, introduziu algumas alterações no art. 149, da CF. Foram acrescentados três parágrafos a este artigo. O § 2º, III, dispõe:

“§ 2º - As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - (...)

II - (...)

III - poderão ter alíquotas:

a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada”.

O que se pergunta é se a incidência do ICMS sob a forma de alíquota específica é constitucional. Saliento, de início, que a expressão alíquota específica utilizada na EC 33/01 é contraditória. Como se lê em qualquer dicionário da língua portuguesa, alíquota é o percentual com que um tributo incide sobre o valor de algo tributado (Dicionário Houaiss da língua portuguesa). Se alíquota é percentual, não pode ser uma quantia fixa. O CTN, em seu art. 97, IV, dispõe que somente a lei pode fixar a alíquota do tributo e sua base de cálculo. O uso, em conjunto, de alíquota e base de cálculo dá bem idéia de aplicação de um percentual (alíquota) a uma ordem de grandeza expressa em dinheiro. Sem embargo do significado que os dicionários lhe dão e não obstante sua etimologia, alíquota assume, por vezes, o significado da soma fixa, relacionada com uma unidade, não monetária, como a unidade de medida a que alude o texto constitucional. Assim é que, no passado, já houve casos em que o imposto era cobrado mediante a chamada alíquota fixa.

A propósito, diz PAULO DE BARROS CARVALHO (*Curso de Direito Tributário*, Ed. Saraiva, São Paulo, 12ª edição, 1999, p. 335) que “infere-se do exposto que as alíquotas podem assumir duas feições: a) um valor monetário fixo, ou variável em função de escolas progressivas da base de cálculo (p. ex.: \$1,20 por metro linear, até 100 metros; \$2,40 por metro linear, de 100 a 300 metros, e assim por

diante); ou b) uma fração, percentual ou não, da base de cálculo (que neste caso será representada por quantia monetária)”.

Não vejo, em princípio, inconstitucionalidade na alíquota específica. Poderia alguém alegar que ela não se coaduna com o princípio da capacidade contributiva, mas a alegação não teria procedência. Tudo se passaria como se houvesse uma alíquota proporcional (mesmo porque sempre haverá uma relação percentual entre a quantia paga e o valor da mercadoria), e alíquotas proporcionais são características de vários impostos, como ICMS e IPI, entre outros.

4. O dispositivo atualmente constante do artigo 155, § 4º, IV, c, da Constituição Federal é inconstitucional?

O artigo 155, § 4º, da Constituição, com a redação da EEC nº 33/01, dispõe, em seu inciso IV, alínea “c”, que o ICMS sobre combustíveis e lubrificantes poderá ter suas alíquotas reduzidas e restabelecidas, não lhes sendo aplicável o artigo 150, III, “b”, da Constituição Federal.

Este artigo 150, III, b, da CF, diz que é vedado cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. Este dispositivo exprime o princípio da anterioridade.

O que se pergunta é se o art. 155, § 4º, IV, “c”, com a redação da EC 33/01, é constitucional ou não.

Sem entrar em maiores considerações sobre a inconstitucionalidade de emendas constitucionais, lembro que a EC nº 3, de 17 de março de 1993, criou o IPMF e dispôs que a este imposto, que deveria ser cobrado até 31 de dezembro de 1994, não se aplicava o art. 150, III, b e VI da CF. Ou seja, afastou a aplicação do princípio da anterioridade, no exercício de 1993.

O novo imposto foi instituído pela lei complementar nº 77, de 13 de julho de 1993, que, em seu art. 28, declarou que entraria em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos trinta dias após a publicação das normas previstas no seu artigo 3º, par. único, art. 8, §§ 1º, 2º e 3º e no artigo 10, todos referentes a normas a serem expedidas pelo Ministro da Fazenda e pelo Banco Central. O Supremo Tribunal Federal, instado a pronunciar-se em ação direta de inconstitucionalidade, entendeu que o princípio da anterioridade era cláusula pétrea que não podia ser afastada nem mesmo por emenda constitucional, por força do artigo 62, § 4º da CF. O princípio da anterioridade foi entendido como direito e garantia individual e, portanto, inafastável, em qualquer hipótese.

Se a orientação do STF for mantida, o dispositivo aqui examinado poderá ser declarado inconstitucional. Seria possível aplicar redução de alíquota no mesmo exercício financeiro em que fosse publicado o ato respectivo, mas qualquer aumento só poderia ser exigido no exercício seguinte.

Noto, ainda, que a CF/88 afasta a aplicação do princípio da anterioridade aos impostos de importação e de exportação, ao IPI, ao IOF e ao imposto criado por motivo de guerra externa ou sua iminência. Tratando-se de não aplicação do princípio da anterioridade, de acordo com previsão da Constituição mesma (e não de emenda), não há que falar em inconstitucionalidade dos respectivos dispositivos.

Lembro, ainda, que o artigo 153, § 1º, da CF, faculta ao Poder Executivo, atendidas as condições e limites previstos em lei, alterar as alíquotas dos impostos de importação e de exportação, do IPI e do IOF, ao passo que o art. 155, § 4º, IV, “c”, com a redação da EC 33/01, confere uma faculdade ao legislador e não ao Poder Executivo e uma faculdade sem limites ou, pelo menos, com limites muito vagos.

5. Existiria alguma lei complementar atualmente vigente que poderia ser considerada como sendo a lei referida no artigo 155, § 2º, i, da Constituição Federal? Caso negativo, se algum Estado da Federação introduzir em sua legislação local dispositivo estabelecendo que o ICMS integra a sua própria base de cálculo nas operações de importação, antes que a lei complementar referida na Constituição seja editada, este dispositivo seria inconstitucional?

A lei que pode ser considerada como a referida no art. 155, § 2º, i, da Constituição, com a redação da EC 33/01, é a lei complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, cujo artigo 13, § 1º, I, diz:

“Art. 13 - A base de cálculo do imposto é:

.....

§ 1º - Integra a base de cálculo do imposto:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;”

Este artigo 13 diz respeito à base de cálculo de todas as operações sujeitas ao ICMS, inclusive as de importação. O art. 155, § 2º, “i”, constitucionalizou o que já constava de lei complementar que, obviamente, é compatível com o novo texto constitucional.

6. O estabelecimento de alíquotas uniformes na forma do parágrafo 2º, XII, g, da Constituição Federal por acaso obriga os Estados que não concordarem com tais alíquotas ou que não estejam presentes à reunião do CONFAZ?

Nos termos da EC 33/01, as alíquotas do imposto sobre combustíveis e lubrificantes serão definidas mediante deliberação dos

Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XIII, g, ou seja, por meio de convênios na forma da LC nº 24/75.

A primeira indagação diz respeito à constitucionalidade deste dispositivo. Nos termos do art. 60, § 4º, I e III, da CF, não pode ser objeto de deliberação emenda tendente a abolir a forma federativa do Estado e a separação dos Poderes.

A emenda aqui examinada altera o perfil da autonomia dos Estados, delineado na CF/88. Ressalvadas as restrições constantes da própria Constituição, como, por exemplo, fixação de alíquotas nas operações de importação e de exportação pelo Senado, cabe ao Poder Legislativo de cada Estado fixar as alíquotas do seu ICMS. Esta autonomia desaparece perante a emenda em causa. E se desaparece neste particular, a autonomia dos Estados é restringida, com ofensa à forma federativa.

Em cada Estado, é a lei que fixa a alíquota. Trata-se, portanto, de competência da Assembléia Legislativa, do Poder Legislativo estadual. Transferir a competência para um convênio que, segundo a lei complementar 24/75, é celebrado pelos Poderes Executivos dos Estados significa atentar contra a separação de poderes. Eis aí outra possibilidade de inconstitucionalidade.

Se se admitir, para argumentar, a constitucionalidade da emenda, resta perguntar se a deliberação dos Estados a que alude será regida *in totum* pela LC 24/75, aí compreendida a unanimidade das decisões, ou se apenas em parte. Lembre-se que nos termos da LC 24/75 requer-se a unanimidade para a concessão de isenções, incentivos e benefícios e maioria de 4/5 para a respectiva revogação. O fundamento da unanimidade, que equivale ao direito de veto, não se aplica à fixação de alíquotas, campo em que melhor se decidiria por maioria. De fato, se houver veto na fixação inicial, o imposto não poderá ser cobrado. Em conseqüência, parece-me que -

maioria ou unanimidade - a deliberação tomada obriga todos os Estados, isto porque a alíquota deve ser uniforme. Não se compreenderia uma alíquota que não obrigasse a todos, o que não se coadunaria com a necessária uniformidade. Esta só pode ser realmente alcançada por decisão que obrigue todos os Estados, ainda que a decisão não seja unânime.

Daí colocar-se o problema, acima acenado, da aplicabilidade ou não da LC 24/75 a esta fixação de alíquotas. Se não for promulgada lei complementar específica para regular as deliberações concernentes às alíquotas surgirão problemas adicionais, o primeiro deles sendo a possibilidade de os Estados se reunirem e deliberarem independentemente da existência desta lei.

Em suma, em qualquer caso certamente problemas serão suscitados.

7. A aprovação de lei complementar definindo os combustíveis monofásicos seguida de uma ausência de definição da alíquota uniforme impediria os Estados de continuar cobrando ICMS com base na legislação atualmente vigente?

A resposta parece-me afirmativa. Se se passa de um imposto plurifásico para um monofásico, parece que a alíquota anterior deixa de ser aplicável. Além disto, será necessário definir se as alíquotas serão específicas ou *ad valorem*. E como cobrar imposto sem saber até mesmo que tipo de alíquota vai ser aplicável?

Parece que a única forma de conciliar as coisas é elaborar uma lei complementar com uma *vacatio legis* suficiente para que haja tempo de serem tomadas as decisões relativas a alíquotas.

8. O estabelecimento pelos Estados de uma alíquota de ICMS bastante elevada (80 ou 120%) poderia ser considerada como ilegal com base no argumento de que teria efeito de confisco?

Parece-me que uma alíquota desta ordem pode ser inquinada como equivalente a um confisco. Portanto, ofenderia a Constituição a cobrança do imposto com efeito de confisco.

9. Haveria alguma incompatibilidade entre o disposto no artigo 155, § 4º, IV, b, e uma legislação Estadual que preveja que o contribuinte poderá escolher, em cada caso, se prefere utilizar a alíquota específica (economicamente menos gravosa), à semelhança do regime instituído pela Lei nº 7.798 de 10 de julho de 1989?

Penso que existiria a incompatibilidade. Se a alíquota deve ser necessariamente uniforme, a existência de uma alíquota específica e, paralelamente, de outra *ad valorem* destruiria a necessária uniformidade.

São Paulo, 22 de março de 2002.

VII

IPI INCIDENTE SOBRE A INDUSTRIALIZAÇÃO DE BEBIDAS - LEI 7.798/89

Hamilton Dias de Souza

PARECER

I. DOS FATOS

A consulente relata que o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidente sobre a industrialização de bebidas, de acordo com a Lei nº 7.798/89, é calculado mediante sistema de tributação fixa, no qual o imposto é exigido em reais (R\$) por unidade, de acordo com a classe a que estiver enquadrado o produto por força de ato editado pela Administração.

Esse sistema foi adotado para o setor de bebidas (além de outros com características especiais, como os cigarros), com o objetivo de permitir arrecadação racional do imposto, tendo em vista que a submissão da exigência à regra geral - alíquota sobre o preço do produto - vinha acarretando volume considerável de sonegação, tendo ainda o efeito de evitar sérias distorções de mercado, na medida em que empresas fraudadoras utilizavam-se de meios furtivos para, subtraindo-se do dever de cumprir a obrigação tributária, desequilibrar a concorrência mediante a prática de preços incompatíveis com o mercado.

Nada obstante o sistema venha sendo empregado há vários anos, tendo obtido o almejado incremento de arrecadação, além de auxiliado para evitar (ou, ao menos, diminuir) a sonegação como meio de desvio concorrencial, objetivo de preocupação cada vez maior do ente arrecadador, que ensejou inclusive a modificação da Constituição (art. 146-A), algumas empresas têm questionado a legitimidade do sistema junto à Secretaria da Receita Federal, solicitando alterações no cenário vigente, mediante a implementação do sistema geral, qual seja, aquele que leva em consideração determinada alíquota sobre o preço de venda do produto (*ad valorem*).

A razão para isso seria a suposta incompatibilidade do regime de alíquota fixa em relação ao IPI, o que estaria em desacordo com a

base impositiva constitucionalmente admitida e prevista no Código Tributário Nacional.

Posta a questão, passamos a examinar os diversos aspectos nela envolvidos, adiantando, desde já, opinião no sentido de que não apenas o regime instituído pela Lei nº 7.798/89 mostra-se compatível com a Constituição e o Código Tributário Nacional¹, como também é atualmente o único consentâneo com os diversos princípios constitucionais aplicáveis à obrigação tributária.

Para chegar a essa conclusão, será examinada, inicialmente, a estrutura do IPI desde a sua instituição para, adiante, demonstrar que a adoção do regime de tributação fixa (*ad rem*) teve um propósito específico que encontra amparo no ordenamento jurídico.

Posteriormente, analisar-se-á a compatibilidade do regime previsto na Lei nº 7.798/89 em face dos princípios que norteiam o IPI (seletividade, isonomia e capacidade contributiva), bem como aqueles aplicáveis à atividade da Administração como um todo, tais como a eficiência e a obediência ao dever de livre concorrência que deve nortear o mercado (artigos 37, *caput*, 170, IV e 173, §4º da Constituição).

Finalmente, será demonstrado que a alteração do regime atualmente vigente dependeria de comprovação, devidamente motivada e fundamentada em estatísticas confiáveis, de que a adoção de nova sistemática (*ad valorem*) implicaria a manutenção do regime de arrecadação do IPI do setor de bebidas, ou mesmo de sua majoração, além de não ocasionar distorções no mercado do ponto de vista concorrencial, sob pena de configurar ato lesivo ao patrimônio público, passível de correção judicial e atentatório às disposições da Lei de Responsabilidade Fiscal, sujeitando seu infrator às penalidades nela previstas.

1 Valendo ressaltar que o Ministério Público do Distrito Federal ajuizou Ação Cautelar Inominada (Proc. nº 2000.34.00.022991-3), preparatória de Ação Civil Pública (2001.34.00.018447-0), em face do sistema de cobrança previsto na Lei nº 7.798/89, sendo que a primeira das demandas já foi julgada improcedente em primeiro grau.

II. O IPI INCIDENTE SOBRE A VENDA DE BEBIDAS. HISTÓRICO E JUSTIFICATIVA DA ADOÇÃO DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO FIXA

O Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI - resultou da antiga transformação do Imposto sobre Consumo, existente desde os tempos de colônia e que atravessou incólume o período imperial. A partir da primeira Carta republicana, de 1891, que permitiu a tributação concorrente pelas unidades federadas, passou a ser o imposto mais “produtivo”² do país, ganhando sua feição moderna na Carta de 1946.

A partir da Emenda n° 18/65, o imposto ganhou a denominação atual, tendo recepcionado a legislação então vigente (Lei n° 4.502/64), que, no art. 14, definiu a base de cálculo do imposto:

“Salvo disposição especial, constitui valor tributável:

...*omissis*...

II- quanto aos de produção nacional, o preço da operação de que decorrer a saída do estabelecimento produtor, incluídas todas as despesas acessórias debitadas ao destinatário ou comprador, salvo, quando escrituradas em separado, as de transporte e seguro nas condições e limites estabelecidos em Regulamento.”

Cumprido notar que, já sob a égide da Lei n° 4.502/64, previu o legislador, em relação às bebidas, a possibilidade de adoção de regime especial de recolhimento, certamente por levar em consideração a peculiaridade do setor, potencialmente sonegador, fazendo a seguinte observação na Tabela anexa à lei (capítulo 22):

“5º: A autoridade competente do Ministério da Fazenda poderá determinar a adoção de regimes especiais de controle, para os produtos desta alínea, inclusive com a exigência de medidores líquidos e contadores automáticos”.

2 Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, 9ª ed. Forense, p. 183/184.

Mantida essa possibilidade com o advento do Decreto-Lei n° 34/66, que consolidou as regras do imposto já sob a nova denominação (IPI), sobrevieram diversas alterações legislativas, sendo relevante, ao caso em estudo, o disposto no artigo 3° do Decreto-Lei n° 1.133/70 (posterior, portanto, à edição do Código Tributário Nacional, em 1966), assim vazado:

“Para efeito de cálculo e pagamento do imposto sobre produtos industrializados devido pelos produtos no Capítulo 22 à Tabela anexa à Lei n° 4.502, de 30 de novembro de 1964, o valor tributável, na saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial será o resultante da aplicação de um percentual a ser determinado pelo Poder Executivo, sobre o preço estabelecido conforme as normas deste artigo.

§1º: Para a determinação do montante do imposto, deverá o Ministro da Fazenda:

- a) relacionar, a seu critério os produtos do referido Capítulo 22 sujeitos à forma de cálculo estabelecida neste artigo;
- b) distribuir os produtos assim relacionados por classe de preço de venda no mercado atacadista ou no comércio varejista, conforme o critério que entender mais conveniente;
- c) estabelecer o conceito de preço no “mercado atacadista” ou no “comércio varejista”.

§2º: o percentual referido no ‘caput’ deste artigo será aplicado sobre o limite máximo do preço da respectiva classe, mencionada na alínea ‘b’ do parágrafo 1º para obtenção do valor tributável”.

Vê-se, portanto, que há 4 décadas o legislador preocupa-se com a arrecadação do IPI do setor de bebidas, prevendo a possibilidade de aplicação de um sistema especial, mas não contrário ao arquétipo constitucional e legal do imposto, eis que o preço do produto sempre foi o parâmetro para a apuração da obrigação tributária.

Esse foi o quadro existente quando sobreveio a Lei n° 7.798/89, que atualmente disciplina a apuração e recolhimento do imposto. Dispõem as atuais redações dos artigos 1° e 2° da norma em referência:

“Art. 1°: Os produtos relacionados no Anexo I desta Lei estarão sujeitos, por unidade, ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI fixado em Bônus do Tesouro Nacional - BTN, conforme as classes constantes do Anexo II”.

...*omissis*...

§2°: O Poder Executivo, tendo em vista o comportamento do mercado na comercialização do produto, poderá:

- a) aumentar, em até trinta por cento, o número de BTN estabelecido para a classe;
- b) excluir ou incluir outros produtos no regime tributário de que trata este artigo;
- c) manter, temporariamente, o valor do imposto, ainda que alterado o valor do BTN;
- d) estabelecer que o enquadramento do produto ou de grupo de produtos se dê sob classe única.”

...*omissis*...

“Art. 2°: O enquadramento do produto na classe será feito pelo Ministro da Fazenda, com base no que resultaria da aplicação da alíquota a que o produto estiver sujeito na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, sobre o valor tributável.

§ 1°: Para efeito deste artigo, o valor tributável é o preço normal da operação de venda, sem descontos ou abatimentos, para terceiros não interdependentes ou para coligadas, controladas ou controladoras (Lei n° 6.404, de 15 de dezembro de 1976, art. 243, §§1° e 2°), ou interligadas (Decreto-Lei n° 1.950, de 14 de julho de 1982, art. 10, §2°).

§2º: O contribuinte informará ao Ministro da Fazenda as características de fabricação e os preços de venda, por espécie e marca do produto e por capacidade do recipiente.

§3º: O contribuinte que não prestar as informações, ou que prestá-las de forma incompleta ou com incorreções, terá o seu produto enquadrado ou reenquadrado de ofício, sendo devida a diferença de imposto, acrescida dos encargos legais.

§4º: Feito o enquadramento inicial, este poderá ser alterado, observados os limites constantes do Anexo I.”

Os dispositivos em questão tiveram o propósito de permitir uma arrecadação adequada do IPI relativamente às bebidas e outros produtos que, em razão de suas peculiaridades, não poderiam se submeter ao regime *ad valorem*, sob pena de tornar difícil a aplicação e fiscalização da legislação tributária. É o que expressamente consta da Exposição de Motivos do Decreto-Lei n° 2.444/88 (que tinha conteúdo semelhante e antecedeu a Lei n° 7.798/89, mas perdeu sua vigência porque não apreciado em tempo pelo Congresso Nacional, como determinava o § 1º, do art. 25 do ADCT):

“3. Por outro lado, pela sistemática ora proposta, elaborada com base no comportamento da arrecadação e visando a combater a evasão de receita, a arrecadação do imposto sobre os referidos produtos passará a guardar correspondência com o seu efetivo valor e quantidades comercializadas.

4. Institui-se, ainda, processo mais simplificado de cálculo do imposto, tanto para a sua apuração pela fiscalização como, principalmente, pelo contribuinte.

5. A tabela em que são estabelecidas as classes das bebidas e o valor do imposto devido, em Obrigações do Tesouro Nacional (OTN), resultou de detalhadas pesquisas, a partir do preço final de venda no varejo, para, em etapas regressivas e admitidas as deduções normais, chegar-se a um

preço de venda da fábrica, sobre o qual foi calculado o imposto. Propõe-se a sua fixação em OTN, em face da atual conjuntura e da necessidade de se compatibilizar, permanentemente, o valor do imposto com o preço de venda do produto, sem a edição de sucessivas tabelas.

6. Estritamente dentro das limitações dessa diretriz básica é que são deferidas atribuições ao Poder Executivo e ao Ministro da Fazenda, visando à implantação e à exequibilidade de novo sistema.

7. Assim, a competência atribuída ao Poder Executivo, para incluir ou excluir produtos sujeitos ao regime ora proposto, parece mais consentânea com a dinâmica que o regime exige”.

A Exposição de Motivos da norma - que exterioriza a intenção do legislador e permite ao operador do Direito interpretá-la sistematicamente, buscando adequar sua aplicação à finalidade - deixa claro que a medida adotada tinha por objetivo estancar a sonegação que vinha afetando o erário, ante a inexistência de meios eficazes à fiscalização racional e eficiente do IPI atinente ao setor de bebidas. Esta é, portanto, a justificativa legal para a adoção de regime de tributação fixa em relação às bebidas, cuja pertinência com o ordenamento se passa a demonstrar.

III. CONSTITUCIONALIDADE DA LEI Nº 7.798/89. COMPATIBILIDADE COM O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

O regime de tributação fixa atinente ao IPI, adotado em relação às bebidas e outros produtos, embora resulte de medida de preservação do interesse público, revertendo a favor da coletividade em razão do incremento da arrecadação, tem sofrido algumas poucas contestações judiciais ao longo dos últimos anos.

Nesses litígios são alegados supostos vícios na adoção do regime de tributação fixa, que vão desde a impossibilidade de se alterar a base de cálculo prevista nos arts. 46 e 47 do Código Tributário Nacional, que derivariam do disposto no art. 146, III, “a” da Constituição, até a violação a princípios como o da isonomia, capacidade contributiva, seletividade em função da essencialidade e legalidade.

Tenho para mim, todavia, que a Lei nº 7.798/89 não apenas é compatível com os princípios tributários *supra* alegados, como também instituiu o único regime que atualmente pode ser aplicado em relação às bebidas, conclusão que decorre, de um lado, das características peculiares ao setor e, de outro, da aplicação conjunta dos princípios acima mencionados com outros aplicáveis à relação tributária, dentre os quais se sobressaem aqueles que visam a adoção de critérios especiais de tributação como meio de prevenir desequilíbrios concorrenciais (art. 146-A) e o da eficiência da Administração no exercício de suas atividades (art. 37, *caput*). Senão, vejamos.

III.1. POSSIBILIDADE DE ADOÇÃO DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO FIXA. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO À CONSTITUIÇÃO OU AO CTN

O art. 146, III, “a” da Carta Maior, estabelece que compete à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, incluindo a *“definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculos e contribuintes”*. Com base nesse dispositivo, poder-se-ia, em tese, sustentar que a base de cálculo do IPI não poderia ser diferente, no que respeita à industrialização de produtos internamente, do valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria (arts. 46 e 47 do CTN).

O exame da questão depende de duas considerações: a primeira, quanto ao efetivo alcance do disposto no art. 146, III, “a”, no sentido de definir se teria remetido à lei complementar a definição cerrada

das bases imponíveis dos tributos previstos na Constituição ou apenas fixado os critérios para tanto. A segunda, quanto à definição do regime de tributação fixa instituído pela Lei nº 7.798/89, isto é, se corresponderia a algo dissociado do valor da operação, como têm sustentado os intérpretes contrários à sua aplicação.

O cometimento à lei complementar da definição de matéria geral acerca de determinadas matérias remonta à Constituição de 1946 (que tratava das “normas gerais” sobre direito financeiro, que à época englobava o direito tributário)³. Na Carta seguinte - 67/69 - foi mantida essa exigência, embora sem qualquer referência expressa à definição das bases de cálculo dos impostos nela previstos⁴. Já no texto de 1988, o legislador fez expressa referência à aplicação da legislação tributária em matéria de definição de impostos e bases de cálculo, além de outras que não vêm ao caso.

O problema que se põe a respeito é o de definir no que consistiriam as normas gerais, já que a vacuidade da expressão pode ensejar interpretações das mais diversas. A interpretação mais consentânea com a Constituição é aquela que conduz ao entendimento de que as normas gerais referidas no art. 146, III, “a”, não podem ter a finalidade de definir cerradamente as bases de cálculo dos impostos discriminados no texto constitucional, impedindo qualquer margem de complementação por parte do legislador ordinário.

Com efeito, a lei complementar, com essa denominação, foi introduzida no cenário constitucional brasileiro em 1967 (após breve

3 Art. 5, V, “b”.

4 Sob a égide da Constituição passada, duas correntes se formaram acerca da correta interpretação do art. 18, § 1º: uma, a de que competia à lei complementar fixar normas gerais de direito tributário, sobre conflito de competência e limitações ao poder de tributar (corrente “tricotômica”). Outra, a de que o legislador complementar poderia dispor apenas sobre conflitos de competência e limitações ao poder de tributar, já que ambas estariam enquadradas no conceito de “normais gerais”, contido no início do dispositivo (corrente “dicotômica”).

experiência no regime parlamentarista que vigorou de 1961 a 1963), com a função de fazer um elo entre a Constituição e a legislação ordinária. Seu objetivo é o de fixar diretrizes e regras básicas após votação qualificada nas duas Casas Legislativas, com isso impedindo que matérias de relevância nacional fiquem sujeitas a alterações sucessivas, minando a estabilidade das relações jurídicas. Como aponta Luciano Amaro⁵, “*essas leis não têm a rigidez das normas constitucionais, nem a flexibilidade das leis ordinárias. Isso lhes dá estabilidade maior que a das leis comuns, evitando que se sujeitem a modificações ao sabor de maiorias ocasionais do Congresso Nacional.*”

Em matéria tributária esse caráter genérico e, ao mesmo tempo, delimitador de regras básicas é ainda mais premente. Isto porque o sistema federativo adotado no Brasil é extremamente complexo; especialmente em matéria tributária, permitindo, de um lado, que União, Estados e Municípios instituem, arrecadem e fiscalizem seus impostos, mas, de outro, condicionando sua atividade e autonomia a regras gerais fixadas por um poder central (federal). Justamente para evitar possíveis violações a direitos consagrados dos contribuintes remeteu-se à lei complementar a definição de normas gerais sobre direito tributário.

Essas normas gerais, contudo, não têm o efeito de tolher por completo a competência dos demais entes federados, sob pena de violação à autonomia dos entes políticos e quebra do pacto federativo.

Por essa razão, ao estabelecer, o art. 146, III, “a” da Carta Magna, que compete à lei complementar definir as bases de cálculo dos impostos previstos na Constituição, pretendeu o constituinte impedir o indevido alargamento das bases impositivas pelo legislador ordinário. Dito de outro modo, o dispositivo em questão tem o propósito de delimitar um espaço no qual o legislador ordinário - federal, esta-

5 *Direito Tributário Brasileiro*, 7ª ed., Saraiva, p. 164.

dual e municipal - possa instituir, no âmbito de sua competência, a incidência tributária prevista constitucionalmente. Amílcar de Araújo Falcão foi um dos autores que examinaram essa questão, tendo feito a seguinte indagação:

“Podem as normas gerais definir o fato gerador dos impostos discriminados como de competência da própria União, dos Estados e dos Municípios?”

Ao que respondeu:

“Está claro que, tendo o legislador constituinte pretendido, em princípio sob um critério de rigidez, segregar as diferentes áreas de competência tributária, de modo a atribuir exclusividade ao exercício de cada uma delas e incomunicabilidade às categorias de receitas fiscais respectivas, não se poderia conceber tivessem os diferentes titulares do poder de tributar ampla faculdade de definir os pressupostos de sua própria competência, o que equivale a definir os limites entre as suas e as demais esferas de competência tributária.”⁶

Nesta mesma linha, ainda, a opinião de Gilberto Ulhôa Canto acerca do contido no inciso III, do art. 146 da Constituição:

“Portanto, as regras da legislação complementar que enunciam esses três elementos devem ser entendidas como formuladoras dos contornos máximos delimitadores do campo de livre escolha do legislador que criar ou disciplinar cada um dos tributos que lhe competem.”⁷

Aliás, nem poderia ser diferente, já que seria impossível à lei complementar definir de forma cerrada e imutável a base de cálculo dos impostos previstos na Constituição, diante das múltiplas altera-

6 *Sistema Tributário Brasileiro*, ed. Financeiras, 1ª ed., p.52/53.

7 *Caderno de Pesquisas Tributárias*, vol. 15, Resenha Tributária, p. 17.

ções necessárias para que a obrigação acompanhe a evolução sócio-econômica própria de uma economia de mercado e, ainda, para abranger as possíveis variáveis que a base imponible deve adotar para possibilitar a exigência do imposto, sempre que verificada a hipótese genérica e abstrata legalmente prevista.

Veja-se, por exemplo, o que sucede em relação ao Imposto de Renda. O campo de delimitação da exigência - renda - está estabelecido no art. 43 do Código Tributário Nacional (recebido com o *status* de lei complementar pela Carta de 1988), mas é o legislador ordinário que, obedecida essa diretriz (conceito de renda oriundo do direito privado - art. 110 do CTN), fixa os atos jurídicos em relação aos quais considera ter havido a incidência do fato gerador, determinando o momento para recolhimento da exação.

Note-se que, em relação ao IPVA, imposto discriminado na Constituição (art. 155, III), não há lei complementar que disponha sobre a base de cálculo do imposto, mas nem por isso sua exigência fica prejudicada, como já decidido inúmeras vezes pela Suprema Corte, respaldada, inclusive, no parágrafo 3º do art. 34 do ADCT, que faculta à União, Estados e Municípios a edição das *“leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional...”*, consagrando o princípio da autonomia dos entes públicos na fixação das bases imponíveis de seus impostos, desde que atendida a materialidade prevista na Constituição⁸.

Além do mais, conforme se demonstrará mais adiante, a única forma de assegurar a arrecadação do IPI sobre as bebidas dá-se mediante a instituição do regime de tributação fixa, uma vez que o sistema *ad valorem* já se mostrou incompatível com as peculiaridades do setor. A tributação fixa, portanto, não é proibida pela Constituição, consistindo em um dos possíveis critérios de apuração do

8 RE's nºs 236.931, 206.003 e Agrag's nºs 167.777, 203.301 e 206.500.

imposto⁹, um mecanismo adequado para coibir a prática de sonegação fiscal, destinada a atender objetivos de política fiscal. Por essa razão, a Lei n° 7.798/89 não contraria seja a Constituição, seja o Código Tributário Nacional.

Não bastasse isso, ainda que se pudesse, apenas a título argumentativo, interpretar a Constituição no sentido de que a definição cerrada e limitada da base de cálculo dos impostos nela previstos teria de constar em lei complementar - no caso, o Código Tributário Nacional - mesmo assim não subsistiria qualquer vício na Lei n° 7.798/89, no que respeita ao critério de apuração do IPI nela previsto.

Realmente, a norma em questão não está dissociada do art. 47, II, “a” do CTN, que, em relação ao IPI devido em razão da saída interna de produtos industrializados, elege o valor da operação como base de cálculo. Isto porque o critério fixado pelo legislador leva em consideração o valor da operação, entendido como aquele usualmente praticado no mercado. Essa ressalva encontra-se expressamente prevista no art. 2° da Lei n° 7.798/89, peremptório ao estabelecer que o enquadramento do produto na classe será realizado “*com base no que resultaria da aplicação da alíquota a que o produto estiver sujeito na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, sobre o valor tributável*”.

Aliás, no sistema atualmente vigente é o próprio contribuinte que informa à autoridade as características de seu produto, incluindo o preço, a partir do que será editado o competente Ato Declaratório Executivo fixando a classe de enquadramento (art. 150 do RIPI - Decreto n° 4.544/2002). Essa participação reduz a possibilidade de o imposto deixar de refletir ou de tomar como parâmetro o preço do produto, sem prejuízo de, se isto ocorrer em desfavor do contribuinte,

9 Nesse sentido, dentre outros, Bernardo Ribeiro de Moraes (*Compêndio de Direito Tributário*, p. 445) e Rui Barbosa Nogueira (*Curso de Direito Tributário*, p. 114).

utilizar ele dos meios necessários à correção do equívoco, sem que isto prejudique a plena eficácia e operacionalização do sistema.

Essa dependência do regime fixado pela Lei n° 7.798/89 ao valor da operação torna ainda mais clara a sua compatibilidade com o sistema tributário nacional, tendo em vista que o preço do produto continua a ser o elemento essencial na definição do *quantum debeat*. É isto, aliás, que difere o regime instituído ao IPI das bebidas daquele denominado “pauta fiscal”, há muito repellido pelos Tribunais.

Na pauta fiscal, o Fisco desconsidera o ato praticado pelo contribuinte e, aleatoriamente, fixa o montante da obrigação tributária. A base de cálculo é presumida e não está de acordo com o ato praticado pelo contribuinte. Já o regime instituído pela Lei n° 7.798/89 reflete o preço da operação, encontrando-se dentro dos parâmetros estabelecidos pelo art. 47, II, “a” do CTN.

Digno de nota que a legislação contempla outras hipóteses de aferição da base de cálculo por meio indireto ou, ainda, presumido (facultado o acertamento ao final do período de apuração), sendo que os Tribunais, sempre que provocados, vêm reiteradamente reconhecendo a legitimidade das técnicas especiais de apuração.

Além dos inúmeros exemplos relativos ao Imposto de Renda, cuja diversidade de critérios de apuração decorre da complexidade de se captar o fenômeno “renda” (o regime do lucro presumido é o mais presente, no qual é presumido que um percentual do faturamento corresponde ao lucro auferido pelo contribuinte, sobre o qual é aplicada determinada alíquota), há outros ligados ao ICMS, imposto que também toma como parâmetro o valor da operação.

No passado, ao examinar os sistemas de estimativa instituídos pelos Estados da Guanabara e, posteriormente, Rio de Janeiro¹⁰, que

10 O art. 9 do Decreto-Lei n° 8/69 dispunha:
“O valor da saída de mercadorias, base de cálculo do imposto, poderá ser estimado

implicavam algumas situações, dentre as quais aquela em que a fiscalização se mostrava ineficiente, o recolhimento do imposto de acordo com a movimentação econômica do contribuinte, decidiu a Suprema Corte pela sua constitucionalidade, justamente porque havia um critério a ser obedecido pelo legislador estadual e, de qualquer forma, previa-se o acertamento entre o contribuinte e o Estado. Dos diversos julgados proferidos¹¹, cumpre destacar o voto proferido pelo Min. Rodrigues Alckmin na Representação n° 897/RJ:

“O sistema adotado - da estimativa fiscal - constitui técnica de arrecadação, por entender melhor com as formas de lançamento e recolhimento do tributo, ao diverso com a problemática da base imponible. Objetiva, precipuamente, facilitar a mecânica fiscalizadora da Administração Fiscal, obstando sua pulverização por milhares de pequenos contribuintes, simplificando ao mesmo tempo as obrigações do sujeito passivo da obrigação tributária.”

Mais recentemente, em situação que se assemelha à ora em exame, o Superior Tribunal de Justiça validou a exigência do ICMS relativamente à aquisição de cana-de-açúcar, conforme valores fixados em Portaria editada pelo governo paulista, por reconhecer que o critério nela estipulado não era meramente aleatório, possuindo base científica, e cuja forma de cálculo levava em conta o valor da mercadoria, conforme a média praticada no mercado. Isto ficou bem claro no voto da Relatora, a Exma. Ministra Eliana Calmon:

“Com efeito, o critério adotado pelo Fisco, com respaldo no rendimento industrial da matéria-prima, em nada se

por ato da autoridade fiscal, nos casos em que...”,

Dentre as diversas hipóteses, a do inciso III bem se assemelha à previsão contida na Lei n° 7.798/89, porque previa a adoção do critério especial de arrecadação para defesa dos interesses do erário, nos seguintes termos:

“III - a critério da autoridade fiscal, se tornar conveniente para defesa do interesse da Fazenda.”

11 RE's n°s 73.506 e 71.239.

assemelha ao arbitramento, como bem fez ver a sentença, ao rechaçar o disposto no art. 148 do CTN, porque não se confunde como regime de pauta fiscal.

Temos, na espécie, conseqüente, um critério específico de base de cálculo, preestabelecido pela legislação, o que não se confunde com a faculdade outorgada para as hipóteses de arbitramento.

É verdade que a jurisprudência, de forma reiterada, repudia a fixação de valores uniformes como base de incidência. Entretanto, na espécie, ficou bem claro na sentença e no acórdão que, embora fosse estabelecido valor diverso da operação de venda da cana-de-açúcar, não se estabeleceu pauta de valores, como no passado.

A tabela utilizada, mediante portaria, obedece a critérios técnicos, podendo ser impugnada, porque não cuida de tabela arbitrada, e sim elaborada a partir de critérios objetivos.” (RESP nº 110.799/SP, DJ de 17/12/1999, p. 342).

Também em matéria de substituição tributária “para frente”, relativamente ao ICMS, na qual o preço das operações (base de cálculo do imposto) subseqüentes àquela realizada pelo substituto é presumido pela Administração, com base na média de preços praticada no mercado, a Suprema Corte decidiu pela constitucionalidade da exigência, mesmo antes da edição da Emenda Constitucional nº 3/93 (que inseriu na Constituição previsão nesse sentido), reconhecendo tratar-se de critério especial de arrecadação que não viola a materialidade prevista na Constituição, tendo por objetivo permitir a arrecadação racional e eficiente do tributo¹².

Mesmo quanto ao IPI previsto na Lei nº 7.798/89, já existe pronunciamento judicial atestando sua legitimidade. Trata-se de pre-

12 RE nº 213.396/SP.

cedente oriundo do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, que res-
tou assim ementado:

“TRIBUTÁRIO. IPI. REGIME DA LEI 7.798/89.
CONSTITUCIONALIDADE E LEGALIDADE.

1- Se a Constituição se refere a lei, sem atributo algum, a lei há de ser ordinária e não complementar. O disposto no art. 146, III, em qualquer de suas alíneas, diz respeito ao estabelecimento de normas gerais em matéria tributária e não seria possível confundir aí normas gerais com normas endereçadas pela lei federal a tributo federal. É verdade que os nossos Tribunais Superiores já repeliram a sistemática das denominadas ‘pautas fiscais’. Mas a questão, no IPI, não está posta exatamente como pauta, como tabela de preços e, sim, como regime de tributação por alíquotas ad rem, visando a aperfeiçoar a técnica de cobrança do tributo, ou seja, o valor do IPI deveria corresponder ao que resultaria da aplicação da alíquota a que o produto estivesse sujeito na TIPI sobre o valor da operação. Não se modificou a base de cálculo do IPI e o valor do imposto está limitado ao valor que resultaria da aplicação da alíquota prevista na TIPI sobre o valor tributável da operação. Não há nisso, tecnicamente, alteração da base de cálculo.

II - Recurso improvido.” (AGTAG 2003.02.01.004673-0, rel. Des. Castro Aguiar)

Do voto do relator, o Exmo. Desembargador Federal Castro Aguiar, destaca-se o seguinte trecho:

“É verdade que os nossos Tribunais Superiores já repeliram a sistemática das denominadas ‘pautas fiscais’. Mas a questão, no IPI, não está posta exatamente como pauta, como tabela de preços, e, sim, como regime de tributação por alíquotas ad rem, visando a aperfeiçoar a técnica de cobrança do tributo, ou seja, o valor do IPI deveria corresponder ao que resultaria da aplicação da alíquota a que o produto estivesse sujeito na TIPI sobre o valor tributável da operação. Não se modificou a base de cálculo do IPI, como sustentam as autoras, e o valor do imposto

está limitado ao valor que resultaria da aplicação da alíquota prevista na TIPI sobre o valor tributável da operação. Não há nisso, tecnicamente, alteração da base de cálculo do IPI.

Por outro ângulo, a delegação de competência havida encontra amparo na Constituição (art. 153, § 1º). E o Supremo Tribunal Federal já se pronunciou sobre isto, em questão análoga, através de voto do Ministro Ilmar Galvão (RE 225655-PB).

Tem inteira pertinência a observação feita pela Procuradoria da Fazenda Nacional, através da manifestação do Dr. Alexandre Luís Campos Tristão: “para o cálculo da alíquota ad rem há um limite máximo (% ad valorem x preço), estabelecido pelo art. 2º da Lei nº 7.798/89 (o enquadramento do produto na classe será feito pelo Ministro da Fazenda, com base no que resultaria da aplicação da alíquota a que o produto estiver sujeito na TIPI sobre o valor tributável), diferentemente do que ocorreria se houvesse, de fato, pauta fiscal, hipótese em que, geralmente, são estabelecidos valores arbitrários, sem guardar correlação com alíquota ad valorem”.

Em conclusão quanto a este tópico, nenhum vício formal ou material há na Lei nº 7.798/89, que apenas instituiu critério especial de arrecadação do IPI-bebidas, que leva em conta o valor da operação e, ademais, está limitado ao que seria devido se aplicado o critério *ad valorem* (alíquota sobre preço), de modo que não causa nenhum prejuízo ao contribuinte.

III.2. LEGITIMIDADE DA FIXAÇÃO, PELO PODER EXECUTIVO, DO VALOR DO IPI DEVIDO POR UNIDADE. POSSIBILIDADE DE AMPLIAÇÃO DO ROL DOS PRODUTOS

O art. 1º da Lei nº 7.798/89 estabelece o critério de apuração do IPI das bebidas relacionadas no Anexo I (classificadas no capítulo 22 da Tabela de Incidência - TIPI), de acordo com um valor fixo por unidade

vendida, cujos preços foram fixados no Anexo II. Prevendo, todavia, a necessidade de eventuais alterações e ajustes no regime instituído, o parágrafo 2º, do art. 1º, e o *caput* do art. 3º da lei referida delegaram ao Poder Executivo a faculdade de alterar os valores fixados, respeitados certos limites e observadas condições de mercado, bem como de incluir outras bebidas no regime de enquadramento por classes.

Essa delegação poderia, num primeiro momento, ser vista como contrária ao princípio da separação de poderes ou, ainda, ao princípio da *delegatur delegare non potest*, como, inclusive, suscitado pelo Ministério Público na ação civil pública já mencionada.

Sucedendo que a delegação em questão é prevista no art. 153, § 10 da Constituição, que estabelece a faculdade deferida ao Poder Executivo, “*atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei*”, de alterar as alíquotas de determinados impostos, dentre os quais o IPI. É certo que a Constituição anterior¹³ fazia expressa referência à faculdade de alterar também a base de cálculo, o que não foi mantido pelo texto atual.

Tratando-se, todavia, de critério de apuração de tributo pela modalidade fixa, na qual a base de cálculo e alíquota se fundem, a modificação do valor por unidade equivale à alteração de alíquota, até porque o objetivo do constituinte, em relação aos impostos dotados de natureza predominantemente extrafiscal, foi o de permitir ao Poder Executivo alterar a carga tributária para adequá-la às circunstâncias do momento.

O que a Constituição impede é o exercício, pelo Poder Executivo, da competência originária e ilimitada de fixação das alíquotas, permitindo sua alteração conforme os critérios preestabelecidos pelo legislador. A Lei nº 7.798/89, por seu turno, relacionou os produtos e os preços, facultando sua alteração, até certo limite, pelo Poder Executivo.

13 Art. 22, §2º. A faculdade aplicava-se aos impostos de importação, exportação e IOF.

O *caput* do art. 3º, ao estabelecer que “o Poder Executivo poderá, em relação a outros produtos dos capítulos 21 e 22 da TIPI, aprovada pelo Decreto nº 97.410, de 23 de dezembro de 1988, estabelecer classes de valores correspondentes ao IPI a ser pago”, incluiu no rol de abrangência todos os produtos inseridos naqueles dois capítulos, possibilitando a modificação dos respectivos valores por unidade pelo Poder Executivo. Os produtos que não tiverem suas classes estabelecidas continuam a seguir a regra normal de tributação (*ad valorem*).

Portanto, também sob este prisma nenhum vício há na Lei nº 7.798/89, tendo o legislador fixado os parâmetros sobre os quais o Poder Executivo poderá atuar.

III.3. ISONOMIA, CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SELETIVIDADE DO IPI

Um outro aspecto a ser abordado diz respeito à compatibilidade do regime de apuração do IPI previsto na Lei nº 7.798/89, em face dos princípios constitucionais da isonomia, capacidade contributiva e da seletividade do IPI em função da essencialidade do tributo.

A interpretação da legislação ordinária em face dos princípios constitucionais aplicáveis à obrigação tributária depende, em cada caso, das características específicas de cada tributo. Isto ocorre porque nem sempre um mesmo princípio poderá ser aplicável indistintamente a todos os tributos. No que respeita à capacidade contributiva, por exemplo, sua aplicação será variável em função da natureza do imposto, isto é, se pessoal ou real, ou, ainda, se direto e indireto.

Além do mais, há princípios aplicáveis a determinados impostos, como a seletividade atinente ao IPI e ao ICMS (embora para este não obrigatória¹⁴), ou a progressividade em razão do valor e da

14 O art 155, §2º, III, estabelece que o ICMS “poderá” ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e serviços, revelando sua natureza meramente programática.

utilização do imóvel própria do IPTU e do ITBI, que não é aplicável a outros tributos.

Mais ainda, os princípios, como diretrizes aplicáveis a um sistema como todo, relacionam-se entre si de forma diversa, tendo por ponto de partida a característica do objeto envolvido. Essa referência é importante porque, em relação ao IPI, a Constituição consagra como princípio a seletividade em função da essencialidade do produto (art. 153, §3º, I), regra cogente (e não meramente programática, como ocorre em relação ao ICMS) que deverá ser observada pelo legislador ordinário. Essa característica é essencial porque delimitará a linha de atuação do Poder Legislativo e também do Executivo, na medida em que a este é facultado alterar as alíquotas do imposto (art. 153, § 1º).

O exame conjunto desses três princípios - isonomia, capacidade contributiva e seletividade - revela que a técnica especial de tributação prevista na Lei nº 7.798/89 não ofende qualquer norma constitucional.

Com efeito, o princípio da isonomia, previsto no art. 150, II, estabelece a vedação ao legislador de instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. A cláusula “em situação equivalente” reflete a concepção aristotélica de igualdade, no Brasil consagrada por Ruy Barbosa¹⁵, no sentido de que a igualdade implica tratar os iguais na medida de sua igualdade e os desiguais na proporção de sua desigualdade.

No caso, o critério de apuração instituído pelo legislador ordinário não implica qualquer violação à isonomia, na medida em que os produtos são enquadrados em classes, conforme elementos objetivos fixados na legislação (tipo de bebida, preço e capacidade do recipiente).

Vale dizer, a graduação do montante a recolher variará em face de diversos critérios, incluindo o preço (elemento norteador do as-

15 *Oração aos Moços.*

pecto quantitativo, em consonância com a Constituição e o CTN, conforme referido no item III.I), de modo que um determinado tipo de bebida (champagnes, por exemplo), com preço de mercado situado em determinada faixa e oferecido em um único tipo de recipiente, terá um IPI único para qualquer fabricante.

Poder-se-ia cogitar de violação à isonomia se o *discrimen* adotado pelo legislador fosse incompatível com o aspecto material do tributo. Na hipótese, todavia, não apenas o critério de apuração foi legitimamente fixado por lei, como também guarda estreita consonância com a materialidade do tributo, já que leva em consideração o tipo de bebida, o preço e o recipiente.

Por um outro ângulo, poderia ser argumentado que o regime de tributação fixa implicaria violação à capacidade contributiva - corolário da isonomia -, na medida em que, se fosse aplicável às bebidas o regime *ad valorem*, os grandes produtores, que, via de regra, vendem a um preço maior, em razão dos custos agregados ao produto (propaganda, gastos administrativos, etc.), arcairiam com o imposto numa proporção maior que a submetida aos pequenos fabricantes, sobretudo porque o próprio IPI é agregado ao valor final da operação.

Esse argumento, todavia, não tem como prevalecer, se analisados todos os princípios aplicáveis ao IPI.

Realmente, em primeiro lugar, há de se ter em conta que o tributo em questão é indireto e real, de modo que o ônus fiscal é destacado e, em separado, transferido ao adquirente. As figuras do contribuinte de direito e de fato são distintas.

O art. 145, §1º da Constituição, por sua vez, estabelece que, “*sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte...*”. A inserção da expressão “sempre que possível” revela a impossibilidade de aplicação indistinta da regra segundo a qual os impostos devem ser gradu-

ados conforme a capacidade econômica do contribuinte (conceito genérico de capacidade contributiva).

Por essa razão, parcela substancial da doutrina entende que o princípio da capacidade contributiva sequer é aplicável a impostos como o IPI e o ICMS, reais e indiretos, tendo lugar unicamente em relação aos impostos pessoais e diretos¹⁶.

Em segundo lugar, mesmo que se admita seja considerada a capacidade contributiva do adquirente, a quem o ônus do IPI é repassado, ainda assim o regime de tributação fixa não implicaria violação ao art. 145, § 1º da Constituição.

Com efeito, os princípios não incidem como as regras, em que a incidência de uma acarreta, necessariamente, a exclusão de outra. Em se tratando de dois ou mais princípios aplicáveis a um mesmo objeto, o intérprete deve examinar o grau de fundamentabilidade dos valores envolvidos, bem como a especificidade da situação concreta, para fins de avaliar a norma estudada.

Em matéria de IPI, a Constituição tem como princípio claro o da seletividade em função da essencialidade do produto (art. 153, §3º, I). Mais do que mera recomendação, como ocorre em relação ao ICMS (art. 155, §2º, III¹⁷), trata-se de imperativo dirigido ao legislador ordinário, que implica a obediência a parâmetros ligados à qualidade do produto para fins de mensuração do *quantum* de IPI devido. As alíquotas, portanto, deverão ser necessariamente graduadas em razão da essencialidade do produto.

Esse princípio de graduação do montante da obrigação conforme a essencialidade do produto revela a natureza extrafiscal do IPI,

16 Nesse sentido, Ives Gandra da Silva Martins e Ricardo Mariz de Oliveira (*Caderno de Pesquisas Tributárias*, vol. 14, Resenha Tributária).

17 "(...) poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços".

cuja finalidade é a de permitir ao ente tributante incentivar ou desestimular determinado comportamento de consumo mediante alteração da carga tributária. Tributa-se com alíquota maiores produtos supérfluos ou potencialmente nocivos e reduz-se ou anula-se a carga dos produtos essenciais.

A essencialidade está umbilicalmente ligada à qualidade do produto e à necessidade de consumo, sempre considerando as circunstâncias socioeconômicas de determinado momento. Isto não significa, necessariamente, que um produto largamente consumido pelas classes menos favorecidas deva ser tributado a uma alíquota menor em comparação com outros. A seletividade não está ligada ao preço, em absoluto. Exemplo disso ocorre com o cigarro e a cachaça, que, nada obstante sejam produtos largamente consumidos pelas classes menos favorecidas, podem ser tributados em patamar maior do que produtos mais caros, porém essenciais, como ocorre com os remédios.

O valor perseguido pela Constituição, levado em consideração o grau de fundamentabilidade dos princípios aplicáveis ao IPI (capacidade contributiva, essencialidade, etc.), é, indubitavelmente, o da graduação das alíquotas como forma de facilitar o consumo de produtos essenciais e dificultar o dos não-essenciais ou nocivos. Esse elemento indutor de comportamento de consumo é algo inafastável em matéria de IPI.

Portanto, nestes casos não é possível argumentar-se que as alíquotas devem graduar de acordo com a capacidade econômica do adquirente, muito menos do contribuinte de direito), que repassa o ônus da exação. Do contrário, violar-se-ia o valor fundamental da seletividade.

No caso em exame, considerando que o tipo de bebida é levado em conta na fixação do *quantum* de IPI incidente (além do preço e recipiente que delimitarão as classes aplicáveis), a conclusão é a de que o critério especial de tributação previsto na Lei n° 7.798/89 atende aos princípios aplicáveis ao IPI, inclusive o da capacidade contributi-

va, sem descuidar de atentar para a norma especial da seletividade *versus* essencialidade.

**IV. DA NEUTRALIDADE DA CARGA TRIBUTÁRIA E O
PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA LIVRE CONCORRÊNCIA.
ARTS. 146-A, 170, IV E 173, §4º DA
CONSTITUIÇÃO**

A complexa carga tributária submetida aos sistemas produtivo e de comercialização nacionais tem acarretado, por parte de determinados contribuintes, a adoção de medidas, lícitas ou não (embora geralmente não o sejam), tendentes a subtrair o adimplemento da obrigação fiscal, mediante condutas que têm por conseqüência última o não recolhimento de tributos.

Dentre os diversos problemas ocasionados por essa conduta encontra-se o desvio de concorrência causado pela distorção gerada nos preços oferecidos ao mercado em geral, que tem o efeito de minar a livre concorrência que deve nortear a atividade econômica. Esse problema é ainda mais patente nos tributos indiretos e não-cumulativos, dentre os quais o IPI, no qual a incidência recai sobre o produto ou mercadoria e a carga fiscal é repartida entre os diversos contribuintes que participam do ciclo que impulsiona o bem ao destino final.

A experiência dos últimos anos tem mostrado que, a cada medida legislativa implementada com o propósito de permitir uma arrecadação racional e equânime do tributo entre os agentes de mercado, medidas judiciais com o propósito manifestamente abusivo são intentadas Brasil afora.

Exemplo típico desta conduta encontra-se nas inúmeras medidas judiciais intentadas contra o mecanismo de substituição tributária aplicável ao ICMS, nas quais muitas unidades econômicas, ainda que cientes da legitimidade do regime de antecipação, declarado

constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, pleiteavam e obtinham medidas liminares para afastar momentaneamente a exigência, unicamente com o propósito de conseguir colocar seus produtos no mercado por um preço menor, gerando distorções que atentam contra o princípio da livre iniciativa. O mesmo ocorreu em relação ao mercado de veículos, tendo no pólo ativo das demandas as concessionárias.

Também no mercado de distribuição de combustíveis, fortemente competitivo e cuja variação, ainda que mínima, dos preços na ponta final tem o efeito de repercutir na concorrência, mesmo após o reconhecimento, pela Suprema Corte, da constitucionalidade da exigência do PIS e da COFINS sobre álcool carburante¹⁸, de acordo com a interpretação conferida ao art. 155, §3º da Constituição, inúmeras distribuidoras continuaram a distribuir medidas judiciais.

O mesmo ocorreu em relação ao PIS e à COFINS após a Lei nº 9.990/2000 ter atribuído à Petrobrás (no que respeita à gasolina) e às distribuidoras (quanto ao álcool) a responsabilidade única sobre o pagamento dos tributos. O objetivo do legislador, nesse caso, fora o de acabar com o regime de incidências das contribuições sobre toda a cadeia e, com isso, retirar a legitimidade dos agentes situados na ponta (postos de gasolina) para questionar a exigência em juízo. Nada obstante, multiplicaram-se as medidas judiciais, ainda que patente a ausência de legitimidade ativa de seus titulares.

Situação semelhante, e mais recente, deu-se após a instituição da CIDE-combustíveis, no qual as distribuidoras pleitearam medidas liminares para adquirir combustíveis da Petrobrás sem a incidência da contribuição. O efeito nefasto dessa conduta é ainda mais grave porque, em quase todos os casos, as liminares têm caráter satisfativo, permitindo a venda do produto sem a incidência fiscal, o que repercute no seu preço e acarreta distorções no mercado.

18 RE nº 230.337/RN, dentre outros.

No mais das vezes, conforme amplamente noticiado na imprensa, a cassação da liminar não implica o recolhimento do tributo ao Fisco, já que muitas das empresas não revelam capacidade econômica para fazer frente à obrigação, tampouco tem o efeito de fazer voltar o mercado ao *statu quo ante*.

O legislador, sensível a esse tipo de conduta, tem tido a preocupação de racionalizar o sistema de arrecadação de tributos, valendo-se, para tanto, de instrumentos legítimos e previstos tanto na Constituição quanto no Código Tributário Nacional.

Nesse sentido, a Lei nº 7.798/89 de que se cuida tratou de implementar técnica especial de tributação das bebidas, cujo sistema foi posteriormente adotado também em relação aos cigarros (outro produto cuja submissão ao regime *ad valorem* tornou-se inviável do ponto de vista fiscal e concorrencial). Posteriormente, a constitucionalização, pela EC nº 3/93, do regime de substituição tributária (embora tivesse a Suprema Corte entendido ser legítima sua instituição com base no art. 128 do CTN, como já referido). Mais recentemente, a EC nº 33/01 previu o regime monofásico para o ICMS e contribuições.

Por fim, sobreveio a EC nº 42, de 19/12/2003 que inclui a letra “A” no art. 146 da Constituição, nos seguintes termos:

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

O projeto de alteração constitucional de que resultou o artigo em referência atendeu ao anseio da classe empresarial, como forma de impedir que a livre concorrência pudesse ter os seus efeitos mitigados em razão de práticas reiteradas de sonegação fiscal.

O objetivo da norma é o de deixar clara, ao legislador (quanto à União Federal, basta lei ordinária, enquanto se exige *quorum* complementar para os demais entes públicos), a possibilidade de fixação de critérios especiais de tributação a determinados setores, como forma de assegurar a manutenção do regime de livre concorrência, que se erige como princípio fundamental da ordem econômica.

Com efeito, em matéria de direito concorrencial, enquanto nas Constituições anteriores a preocupação em relação ao tema era maior quanto à proteção dos consumidores (art. 117 da Constituição de 1934 e 141 da Carta de 1937), ou com questões estruturais (Constituição de 1967), o texto constitucional atual direciona seu foco no sentido de garantir uma concorrência livre e leal¹⁹.

Por essa razão, a livre concorrência foi inserida no inciso IV do art. 170, que trata dos princípios gerais da atividade econômica, enquanto ao parágrafo 4º do art. 173 estabelece que a lei (ordinária) reprimirá o abuso que vise à dominação de mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário de lucros.

O princípio da livre concorrência tem por objetivo assegurar que a participação de determinado agente no mercado não seja comprometida por fatores estranhos à atividade econômica, entendidos como aqueles que não são consentâneos com os princípios morais e éticos próprios das práticas empresariais. De acordo com Marcus Elydus M. de Almeida, “*o que se espera como princípio da livre concorrência é que não haja privilégios diferenciados concedidos pelo Estado a certos particulares em razão de interesses outros.*”²⁰

Justamente para garantir a livre iniciativa, prevê a Constituição que o Estado, como agente regulador da economia, exercerá, dentre

19 Reporto-me, nesse sentido, ao parecer específico elaborado a pedido de V.S.^{as} sobre o tema da neutralidade da carga tributária em face do direito concorrencial.

20 *Abuso do Direito e Concorrência Desleal*, p. 110.

outras, a função de fiscalização, conforme o dever atribuído pelo art. 174 da Constituição²¹. É no exercício dessa atividade de fiscalização que o agente regulador, titular do poder legiferante, tem o dever de adotar as medidas necessárias a assegurar a neutralidade concorrencial dos agentes do mercado.

Em matéria tributária, a neutralidade somente pode ser obtida mediante a implementação das incidências tributárias de uma forma eficiente e racional, que possibilite a distribuição da carga tributária de forma equânime aos sujeitos passivos da obrigação.

No que respeita ao IPI do setor de bebidas, a experiência mostrou que unicamente a incidência via regime fixo de tributação tem o efeito não apenas de garantir uma arrecadação eficiente ao erário, como também de assegurar uma justa competição entre os agentes de mercado, impedindo que a sonegação fiscal constitua elemento de desequilíbrio da concorrência.

A modificação da Constituição, mediante a inserção da letra “A” no art. 146, deve ser entendida como a consolidação do reconhecimento de que a obrigação tributária não pode servir como elemento indutor de comportamentos no mercado. Se isto vier a ocorrer, o legislador tem o dever, e não a mera opção, de adotar as medidas legais necessárias a ajustar a tributação para assegurar a neutralidade da carga fiscal para fins concorrenciais.

Esse dever não passou a ser existente apenas a partir da edição da EC n° 42/2003, que criou o art. 146-A da Constituição, mas já existia anteriormente, decorrendo do princípio geral de direito que obriga a Administração a envidar esforços para o melhor trato da coisa pública, o que se tornou ainda mais preemente após a referên-

21 “Art. 174: Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado”.

cia expressa, feita pelo *caput* do art. 37, à eficiência como princípio a ser observado pela Administração Direta e Indireta (assunto que será melhor tratado no item seguinte).

É certo que a Lei n° 7.798/89 foi publicada anteriormente tanto à EC n° 42/2003 (que inseriu a letra “A” no art. 146 da Constituição) quanto à EC n° 19/1998 (que erigiu a eficiência à categoria de princípio aplicável à Administração, embora o administrador sempre tivesse a obrigação de agir em prol da coisa pública), mas isto não significa que não tenha sido recebida pela ordem constitucional.

Realmente, a entrada em vigor de uma nova Constituição, ou a alteração daquela já existente, não implica a rejeição automática do arcabouço infraconstitucional anterior, mas unicamente das normas que forem incompatíveis com a ordem constitucional superveniente²².

Trata-se do fenômeno da recepção, largamente reconhecido em diversos sistemas constitucionais e que tem por objetivo dar continuidade à dinâmica das relações jurídicas sem que haja necessidade da alteração completa de todo o sistema normativo, algo incompatível com a dinâmica da atividade legislativa. Nas palavras de Michel Temer:

“A Constituição nova recebe a ordem normativa que surgiu, sob o império de constituições anteriores se com ela forem compatíveis. E o fenômeno da recepção que se destina a dar continuidade às relações sociais sem necessidade da nova, custosa, difícil e quase impossível manifestação legislativa ordinária.”²³

Curioso notar que as primeiras Constituições republicanas (1891, 1934 e 1937) continham cláusula expressa de recepção, enquanto a

22 Nesse sentido, Jorge Miranda, in *Manual de Direito Constitucional*, t. II, p. 242; Norberto Bobbio, in *Teoria do Ordenamento Jurídico*, 9ª ed, p. 177.

23 “Elementos de direito constitucional”, 1989, p.39.

atual, promulgada em 1988, é silente a respeito. Isto gerou controvérsia no sentido de se dirimir se a incompatibilidade da norma legal anterior com o texto constitucional superveniente implicaria sua inconstitucionalidade ou se a questão poderia ser resolvida unicamente pelas regras de direito intertemporal (*lex posterior derogat priori*).

Embora o efeito prático fosse o mesmo - retirada da norma do ordenamento jurídico -, no aspecto processual havia distinção, já que a declaração de inconstitucionalidade depende de requisitos específicos (votação por *quorum* qualificado de Magistrados) e, eventualmente, pode ser argüida em via própria (ADIN, ADC, etc.), enquanto pelo aspecto unicamente temporal a questão pode ser resolvida ordinariamente²⁴.

Já no que concerne ao exame de compatibilidade de uma norma legal com a Constituição, há de se ter presentes dois conceitos: o primeiro, o de que uma norma legal, para ser considerada recepcionada pela nova ordem constitucional, tem de ser compatível não apenas com ela, mas também com o regime constitucional sobre o qual foi editada. Norma inconstitucional é norma natimorta, é lei inexistente e que, em razão disso, não pode ser constitucionalizada posteriormente, como já reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal²⁵.

O segundo conceito diz respeito ao fundamento de validade da norma no âmbito da Constituição. Uma mesma lei pode ter fundamento num dispositivo constitucional pretérito diverso daquele que lhe dá suporte na ordem constitucional superveniente, ainda que,

24 Inicialmente prevaleceu a posição de que o conflito do direito pré-constitucional com a Constituição posterior resolver-se-ia pela aplicação do direito intertemporal (ADIN nº 2). Mais recentemente, a Suprema Corte admitiu o exame de norma pré-constitucional em controle concentrado de constitucionalidade (MC em ADPF nº 33-5).

25 Na ADIn nº 2-1/DF, decidiu a Suprema Corte que “a lei ou é constitucional ou não é lei. Lei inconstitucional é uma contradição em si. A lei é constitucional quando fiel à Constituição; inconstitucional, na medida em que a desrespeita, dispondo sobre o que lhe era vedado. O vício da inconstitucionalidade é congênito à lei e há de ser apurado em face da Constituição vigente ao tempo de sua elaboração.” (trecho da ementa - grifamos)

formalmente, o texto novo exija *quorum* qualificado para votação. É o que ocorreu com o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66). Aprovado por meio de votação simples, recebeu, da Constituição de 1988, o *status* de lei complementar, tendo em vista a referência feita pelo art. 146, III, “a”, à exigência de norma desta natureza para estabelecer normas gerais em matéria tributária.

Levando em conta esses dois requisitos, percebe-se facilmente que a Lei nº 7.798/89 continua perfeitamente válida sob aspecto formal, além de ter o seu fundamento de validade alterado.

De fato, conforme já demonstrado neste parecer, o ordenamento jurídico não veda a criação de critério especial de tributação pelo regime fixo, como reconhecido pela jurisprudência dos Tribunais Superiores nos casos envolvendo o ICMS (que também toma o preço da operação como base de cálculo) exigido sobre o regime de estimativa ou, ainda, de acordo com valores determinados pelo Fisco e que levam em consideração o preço normal de mercado, além de outros fatores. A Lei nº 7.798/89, portanto, tinha fundamento na competência ordinária da União Federal para legislar acerca dos impostos de sua competência.

A partir da vigência da EC nº 42/2003, a lei em exame passou a fundamentar-se também no art. 146-A, que atribui à União a faculdade de estabelecer, via norma ordinária, regras que instituem critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios de concorrência.

No caso, não há como negar que o regime de tributação fixa, embora instituído com a finalidade de reduzir a sonegação no setor de bebidas (conforme constou da Exposição de Motivos), teve o efeito saudável de mitigar os efeitos que a sonegação causava na concorrência.

Atualmente é inequívoco o reconhecimento de que, nos impostos indiretos e não-cumulativos, como o ICMS e o IPI, nos quais a incidência recai sobre um bem e durante todo o ciclo de produção e

comercialização até o adquirente final, os efeitos da sonegação fiscal são nefastos para o mercado, gerando distorção na concorrência. Esse problema é ainda mais grave em setores que operam com margens de preço reduzidas, nos quais qualquer variação no preço reflete rapidamente no mercado consumidor, como ocorre com as bebidas e veículos, por exemplo.

É com base no objetivo, atualmente consagrado expressamente na Constituição, de assegurar a neutralidade da carga tributária para fins concorrenciais que o intérprete deve buscar o fundamento de validade da Lei nº 7.798/89, além do problema atinente à redução da sonegação fiscal.

O Direito é uma ciência finalística, tendo o intérprete o dever de averiguar o sentido da norma e interpretá-la sistematicamente para o fim de buscar o objetivo almejado pelo legislador. Essa tarefa de interpretar a norma depende de vários fatores, dentre os quais captar o momento histórico, social, econômico, moral, cultural, etc. em que foi editada, como forma de atingir o seu verdadeiro sentido, o “espírito” do legislador, como alertava Montesquieu nos primórdios do liberalismo²⁶.

Esses fatores, todavia, não são imutáveis. Pelo contrário, acompanham a evolução do meio social, dos fatos que desencadeiam mudanças estruturais na sociedade. Essa evolução faz com que os fundamentos que validaram uma norma no passado eventualmente não sejam os mesmos no presente.

Isto, todavia, não acarreta necessariamente sua revogação ou perda da eficácia social. Se no ordenamento presente subsistirem efeitos que justifiquem a manutenção da norma, há a modificação de seus fundamentos, permanecendo incólume sua validade. Essa ne-

26 *O Espírito das Leis*, trad. Pedro Vieira Mota, 8ª ed. Saraiva.

cessidade de constante adaptação das normas aos fatores sociais já fora alertada por Carlos Maximiliano no passado:

“Já os antigos juristas romanos, longe de se aterem à letra dos textos, porfiavam em lhes adaptar o sentido às necessidades da vida e às exigências da época.

Não pode o Direito isolar-se do ambiente em que vigora, deixar de atender às outras manifestações da vida social e econômica; e esta não há de corresponder imutavelmente às regras formuladas pelos legisladores. Se as normas positivas se não alteram à proporção que evolue a coletividade, consciente ou inconscientemente a magistratura adapta o texto preciso às condições emergentes, imprevistas. A jurisprudência constitui, ela própria, um fator do processo de desenvolvimento geral; por isso a Hermenêutica se não pode furtar à influência do meio no sentido estrito e na acepção lata; atende às conseqüências de determinada exegese: quanto possível a evita, se vai causar dano econômico ou moral, à comunidade. O intuito de imprimir efetividade jurídica às aspirações, tendências e necessidade da vida de relação constitui um caminho mais seguro por atingir a interpretação correta do que o tradicional apego às palavras, o sistema silogístico de exegese.”²⁷

Desta feita, se, no passado, o critério especial de tributação fixa atendia a interesses de arrecadação, atualmente atende, também, o interesse de toda a coletividade, propiciando uma concorrência saudável e justa no mercado de bebidas, impedindo distorções causadas pela sonegação de impostos. Estado e sociedade saem ganhando. Disto tudo resulta que o advento do art. 146-A somente veio a reforçar o fundamento de validade da Lei n° 7.798/89.

27 *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 11ª ed., p. 157.

V. O PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO DE APURAÇÃO DO IPI-BEBIDAS SE HOVER QUEDA DE ARRECADAÇÃO. CONFIGURAÇÃO DE ATO LESIVO E VIOLAÇÃO À LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

Dentre os diversos princípios aplicáveis aos entes públicos encontra-se o da eficiência, cuja inserção no texto constitucional deu-se por meio da EC n° 19/98, que alterou o *caput* do art. 37.

É certo que, mesmo antes de colocação expressa da eficiência junto aos demais princípios inseridos no capítulo reservado à Administração Pública, sua obediência já era regra a ser observada pelo administrador, seja com fundamento no art. 74, II da Constituição²⁸, seja no art. 3°, que, dentre os princípios fundamentais da República Federativa do Brasil, elenca os da busca de construção de sociedade solidária e de garantia do desenvolvimento nacional. A jurisprudência também reconhecia a eficiência como princípio implícito das pessoas jurídicas de direito público²⁹.

O termo eficiência, embora não encerre uma definição precisa ou exata, sendo dotado de certa vacuidade, encampa a idéia de uma atuação pública racional, voltada à redução de custos, de um lado, e ao aprimoramento da atividade exercida, de outro.

-
- 28 O art. 14, II da Constituição dispõe que:
"Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:
(...)
II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado."
- 29 STJ: RMS n° 5.590/DF, DJ 10/06/96, RMS n° 7.730/RS, DJ 27/10/97, RMS n° 628-0/RS, DJ 18/10/93.

Maria Sylvia Zanella di Pietro diz que o princípio da eficiência “*impõe ao agente público um modo de atuar que produza resultados favoráveis à consecução dos fins que cabem ao Estado alcançar...*”³⁰

Para José Afonso da Silva, “*eficiência não é um conceito jurídico, mas econômico; não qualifica normas; qualifica atividades. Numa idéia muito geral, eficiência significa fazer acontecer com racionalidade, o que implica medir os custos que a satisfação das necessidades públicas importam em relação ao grau de utilidade alcançado. Assim, o princípio da eficiência, introduzido agora no art. 37 da Constituição pela EC-19/98, orienta a atividade administrativa no sentido de conseguir os melhores resultados com os meios escassos de que se dispõe e a menor custo. Rege-se, pois, pela regra da consecução do maior benefício com o menor custo possível. Portanto, o princípio da eficiência administrativa tem como conteúdo a relação meios e resultados.*”³¹

A eficiência como princípio de atuação da Administração Pública, antes implícita na Constituição (cf. precedentes jurisprudenciais), ou ligada a sistemas de controle orçamentário (art. 74, II), atualmente erige-se como regra cogente, e não meramente programática, a ser observada pelo administrador na gestão da coisa pública. O parâmetro, para tanto, há de ser o econômico, no sentido de conseguir o gestor público resultados melhores com o menor dispêndio possível de recursos.

A aferição da eficiência econômica nem sempre é fácil. Numa atividade iniciada pelo Poder Público, por exemplo, é difícil averiguar se o administrador tem gerido os recursos públicos da melhor forma, porque não há um parâmetro seguro de comparação.

Nos casos, todavia, em que já existe uma atividade em curso e a Administração resolver alterar os critérios para sua consecução, a

30 *Direito Administrativo Brasileiro*, 10ª ed., p. 73/74.

31 *Curso de Direito Constitucional Positivo*, 16ª ed., p. 651.

análise quanto à eficiência da nova gestão decorre de sua comparação com o sistema anterior. Se houver aumento de receita e/ou diminuição de despesa, a nova forma de realização será eficiente. Caso, todavia, a aplicação de novos métodos sobre o mesmo objeto acarrete a diminuição de receita e/ou aumento de despesa, haverá manifesta ineficiência na conduta do administrador público.

Esta última hipótese é a que ocorrerá caso sejam alterados os critérios de apuração do IPI-bebidas. Realmente, o propósito da edição da Lei n° 7.798/89, como já referido, foi o de assegurar uma arrecadação racional e eficiente do imposto, já que a submissão do setor ao critério *ad valorem* ensejava sonegação fiscal em grande escala. Os resultados obtidos foram satisfatórios, como dão conta os números demonstrados pela Procuradoria da Fazenda Nacional (órgão incumbido da defesa do erário em juízo) nos autos da já mencionada Ação Civil Pública n° 2000.34.00.022991-3³².

A ineficiência de eventual alteração do critério de tributação atualmente adotado mostra-se ainda mais patente, uma vez que, recentemente, o Poder Executivo implementou regra determinando a instalação, nas indústrias fabricantes de bebidas, de condutivímetros e medidores de vazão, bem como de aparelhos para o controle, registro e gravação dos quantitativos medidos.

32 Consta, das contra-razões apresentadas pela PFN ao recurso de apelação interposto pelo Ministério Público Federal, a seguinte informação:
"Vale repisar este fato importante: a sistemática de cobrança do IPI foi alterada há mais de uma década e a Ré, em decorrência dessa modificação, obteve maior êxito na arrecadação do tributo e o patrimônio público foi incrementado, ao invés de dilapidado ou reduzido. Portanto, é absolutamente ilógico e injurídico alegar-se, em juízo, danos graves e irreparáveis aos cofres públicos.
A assertiva supra é provada pelo documento de fls. 66, onde se verifica que a arrecadação do IPI Bebidas veio AUMENTANDO progressivamente ao longo dos anos. Apenas para arrematar a defesa, destacamos os valores: **em 1992 a arrecadação do IPI-Bebidas foi de R\$915.000.000,00 (novecentos e quinze milhões de reais), enquanto em 1998 já alcançava a impressionante cifra de R\$2.268.000.000,00 (dois bilhões, duzentos e sessenta e oito milhões de reais).**" (destaques e grifos originais)

O objetivo da instituição dessa obrigação acessória, prevista nos arts. 36 e 37 da Medida Provisória n° 2.158-35 e posta em prática pela IN-SRF n° 265, de 20.12.2002 e ADE n° 20, de 1°/10/2003, foi o de permitir ao Fisco aferir a efetiva produção de cada unidade e, com isso, evitar a modificação artificial dos números que implicava prejuízos não apenas ao Estado arrecadador, ante a sonegação fiscal verificada, mas também à sociedade como um todo, em razão dos efeitos na concorrência que tal prática vinha acarretando.

Prova dessa intenção decorre do disposto no *caput* do art. 37, que estabeleceu a obrigatoriedade de as empresas sujeitas ao regime de apuração do IPI previsto na Lei 7.798/89 apresentarem à Receita Federal um quadro resumo dos registros dos medidores de vazão e condutivímetros, além do demonstrativo de apuração do IPI.

Considerando a intenção do Poder Executivo em implementar uma fiscalização mais rígida no setor, em razão do histórico de sonegação fiscal, resulta patente a ineficiência de qualquer medida que venha a ser adotada e cujo efeito seja o de minar a política fiscal que tem sido adotada. A eventual alteração do sistema de apuração para o regime *ad valorem* tornará inútil a instalação dos condutivímetros e medidores de vazão, que captam unicamente o volume e tipo de bebida engarrafada, mas não o preço.

Sendo assim, salvo se, da aplicação de novo sistema de apuração do IPI-bebidas (*ad valorem* ou qualquer outro), advier uma arrecadação no mínimo equivalente à atualmente percebida, o ato que implicar a modificação será manifestamente ineficiente, contrariando manifesta e diretamente o art. 37, *caput*, da Constituição.

Além disso, haveria visível violação à Lei Complementar n° 101/2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal, cujo artigo 14 estabelece:

“A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra a renúncia de receita deverá

estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12 e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição”.

Já o parágrafo primeiro explicita o que está abrangido no conceito de renúncia referido no *caput*:

“A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.”

A lei em questão não deixa margem de dúvida: a modificação da base de cálculo do tributo - o que ocorrerá se alterado o critério previsto na Lei n° 7.798/89 pelo *ad valorem* - depende de estimativa do impacto orçamentário-financeiro e de demonstração da consideração da perda da receita na lei orçamentária ou, ainda, de medida compensatória (valendo ressaltar que apenas nos casos de mera alteração de alíquota estaria o Poder Público dispensado das providências em questão - § 3º, I, do art. 14 da LC n° 101/2000).

Inexistente essas comprovações e condições, o ato de modificação do critério especial de tributação previsto na Lei n° 7.798/89 padeceria de ilegalidade.

VI. O CRITÉRIO ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO SOMENTE PODE SER MODIFICADO SE AS CONDIÇÕES DE MERCADO JUSTIFICAREM. EXEGESE DO §2º, DO ART. 1º, DA LEI Nº 7.798/89

O art. 1º da Lei nº 7.798/89 relacionou determinados produtos do capítulo 22 da TIPI como sujeitos ao regime de tributação fixa e, no parágrafo 2º, estabeleceu que:

“O Poder Executivo, tendo em vista o comportamento do mercado na comercialização do produto, poderá: (a) aumentar, em até trinta por cento, o número de BTN estabelecido por classe; (b) excluir ou incluir outros produtos no regime tributário de que trata este artigo; (c) manter, temporariamente, o valor do imposto, ainda que alterado o valor do BTN; (d) estabelecer que o enquadramento do produto ou de grupo de produtos se dê sob classe única.”

O objetivo do dispositivo *supra* foi o de permitir que, de acordo com as condições de mercado, pudesse o Poder Executivo incluir ou excluir produtos da lista sujeita ao critério especial de tributação fixa, de forma a adaptá-la às condições reais de mercado. O sentido da norma é o de evitar o engessamento do ente arrecadador, possibilitando que a modificação constante do mercado possa ser refletida na atividade de arrecadação do imposto.

A possibilidade de modificação do critério previsto na lei, todavia, não é livre de quaisquer condições. O dispositivo transcrito é claro ao condicionar o aumento do valor, a inclusão ou exclusão de produto, bem como o enquadramento em classe única, à prévia existência de condições de mercado que assim justifiquem.

Essa condição é requisito de validade de todo e qualquer ato administrativo que, com base na outorga concedida pelo legislador, venha a alterar o estado vigente sob a edição da Lei nº 7.798/89. Trata-se de norma que, embora de um lado contenha outorga ao

Poder Executivo para o exercício de função normativo-regulamentadora, de outro condiciona essa atuação à obediência de determinados requisitos.

Sendo assim, o exercício da função contida na outorga depende de o titular justificar o ato com base nos parâmetros fixados legalmente. No caso, eventual exclusão de produtos do capítulo 22 da TIPI do regime de tributação atualmente vigente depende de a autoridade justificar, com base nas condições de mercado - e nada mais -, o motivo da modificação.

A necessidade de motivação dos atos administrativos, a par de constituir um de seus requisitos de validade (ao lado da agente, objeto, forma e finalidade) e ser cabível em qualquer hipótese, ganha especial importância em se tratando de normas legais que já indicam, no seu bojo, os parâmetros dentro dos quais a atuação administrativa pode ocorrer.

Essa justificativa há de ocorrer tanto no aspecto legal - indicação do dispositivo de lei que fundamenta o ato - e, principalmente, no campo fático, até porque é o exame dos motivos que permitirá ao administrado, assim como aos demais órgãos de controle administrativo (Ministério Público, Tribunal de Contas e o próprio Poder Legislativo, que tem o dever constitucional de sustar os atos do Executivo que exorbitarem do poder regulamentar ou dos limites da delegação legislativa - art. 49, V da Constituição), verificar se o ato foi editado em conformidade com a lei.

A jurisprudência é rica em julgados que invalidam atos administrativos viciados por falta de motivação. Digna de nota a Súmula n° 97 do extinto Tribunal Federal de Recursos, no sentido de que as Resoluções baixadas pelo extinto Conselho de Política Aduaneira, destinadas à fixação de pautas de valores mínimos na importação de

produtos, deviam conter motivação expressa. Também no Superior Tribunal de Justiça são inúmeros os julgados a respeito³³.

Aliás, a Lei n° 4.717/65, que trata da Ação Popular, é peremptória ao estabelecer que são nulos os atos lesivos, dentre outros, nos casos de falta de motivação, entendida nos casos em que “*quanto a matéria de fato ou de direito, em que se fundamenta o ato, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido.*” (art. 2°, § único, “d”)

Portanto, salvo se previamente demonstrada a existência de condições de mercado que justifiquem a eventual exclusão de produtos do regime de tributação fixa previsto na Lei n° 7.798/89, qualquer alteração nesse sentido será eivada de ilegalidade.

VII - CONCLUSÃO

De tudo o que foi exposto, a conclusão é a de que:

(a) a fixação de critério especial de tributação para o IPI-bebidas, mediante imposição de valores pré-determinados sobre unidades vendidas, teve o seu propósito para garantir uma arrecadação justa e racional do imposto, já que o critério *ad valorem* mostrou-se inadequado em função da sonegação fiscal havida;

(b) o regime de tributação fixa é compatível com a materialidade do IPI prevista tanto na Constituição quanto no Código Tributário

33 Dentre outros, refere o RESP n° 40.719-2, assim ementado:
“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ALTERAÇÃO DE ALÍQUOTA. LEI N° 3.244/57. DECRETO-LEI N° 63/66. RESOLUÇÃO DO CPA 01.0449/83.
1. A alteração de alíquota sem prévio comunicado ou audiência às partes interessadas só é admissível quando ocorrerem motivos econômicos de ordem global.
2. O ato impugnado carece de suficiente motivação.
3. Multiplicidade de precedentes jurisprudenciais.
4. Recurso provido.” (DJ 19/09/95)

Nacional, já que leva em conta o preço do produto. Não se trata de pauta fiscal nem de arbitramento. Os Tribunais Superiores, ademais, vêm reconhecendo, em relação ao ICMS, a instituição de critérios semelhantes (estimativa e rendimento industrial, no caso da cana-de-açúcar paulista);

(c) as decisões judiciais proferidas nas ações que questionaram o disposto na Lei n° 7.789/89 foram, até o momento, julgadas improcedentes;

(d) a possibilidade de o Poder Executivo incluir ou excluir novos produtos, atendidas as condições de mercado, não equivale à delegação pura e simples de poderes, mas sim ao exercício de competência derivada e limitada por parâmetros legais;

(e) não há violação ao princípio da isonomia, já que um mesmo produto está sujeito ao recolhimento pelo mesmo critério, independentemente do porte do sujeito passivo (o IPI recai sobre o produto);

(f) não há violação ao princípio da capacidade contributiva, tendo em vista que, em matéria de IPI, o valor fundamental a ser observado é o da seletividade em função da essencialidade do produto, razão pela qual as alíquotas não poderiam variar unicamente segundo a capacidade econômica do adquirente do produto (a quem o ônus é repassado) e, muito menos, do contribuinte de direito (produtor);

(g) a seletividade em função da essencialidade foi obedecida, já que o legislador graduou o montante da obrigação tributária levando em consideração a qualidade do produto (critério objetivo);

(h) a Constituição impõe a neutralidade da carga tributária em função do princípio da livre iniciativa. A carga fiscal não pode desequilibrar ou causar distorções no mercado competitivo, o que ocorreria em relação ao IPI-bebidas se fosse adotado o critério *ad valorem*;

(i) o legislador tem se preocupado, cada vez mais, em assegurar uma arrecadação eficiente e racional dos impostos, sobretudo nos indiretos e não-cumulativos, para impedir que a sonegação fiscal constitua mecanismo de desequilíbrio dos preços no mercado;

(j) a Lei n° 7.798/89 era compatível com o regime constitucional e legal (CTN) à época de sua edição. Com a inserção da letra “A” no art. 146 da Constituição, seu fundamento de validade foi ainda mais reforçado;

(k) o princípio da eficiência impede a modificação dos critérios de apuração de tributo se houver queda na arrecadação. Sujeição da medida e do responsável à Lei da Ação Popular e à Lei de Responsabilidade Fiscal;

(l) o parágrafo 2°, do artigo 1° da Lei n° 7.798/89, estabelece condição para a exclusão de produtos do capítulo 22 da TIPI do regime de tributação fixa. Salvo se as condições de mercado justificarem, o Poder Executivo está proibido de operar modificações, sob pena de ilegalidade.

É o parecer, s.m.j.

São Paulo, 15 de dezembro de 2004.

VIII

TRIBUTAÇÃO DO MERCADO BRASILEIRO DE CERVEJA E REFRIGERANTE

JANEIRO DE 2007

Gustavo Madi Rezende
Tomas Anker

INTRODUÇÃO

Este trabalho está estruturado em 3 partes, além desta introdução. Na primeira seção, apresenta-se uma síntese da base legal de tributação por IPI, PIS e COFINS. Na segunda seção, desenvolve-se uma comparação entre as tributações por alíquotas *ad rem* e *ad valorem*, argumentando-se pela maior adequação da primeira, bem como demonstrando o grau de relativa similaridade industrial entre produtos que se encontram sob uma mesma classe de tributação. Por último, o trabalho é concluído com uma síntese dos principais resultados desta análise.

Os impostos representam um importante componente de custo para as decisões de produção e consumo. Existem diversos tributos que incidem sobre a atividade econômica (IPI, PIS, COFINS, ICMS, entre outros), e cada um deles possui fatos geradores e formas de incidência específicas. O presente estudo tem como foco a tributação pelo IPI, PIS e COFINS nos mercados brasileiros de cerveja e de refrigerante.

Existem duas formas diferentes de incidência dos impostos: (i) por alíquota *ad rem*, que é aquela que tributa o produto (do latim *rem, res*, coisa), ou (ii) por alíquota *ad valorem*, que tributa o “valor”. O sistema *ad rem* fixa o valor a ser pago, em moeda corrente, por unidade do item a ser tributado enquanto o *ad valorem* fixa uma alíquota percentual a ser aplicada sobre o valor do item a ser tributado.

Tanto o IPI¹, quanto o PIS e a COFINS² no segmento de cerveja e refrigerante são tributados através de alíquota *ad rem*.

1 A Lei nº 7.798/89 alterou o sistema *ad valorem* para *ad rem*.

2 Os contribuintes podiam escolher entre a permanência no sistema *ad valorem* ou a adoção do sistema *ad rem* (artigo 52 da Lei 10.833/03). Na situação específica, este segundo sistema mostrava-se mais vantajoso para todas as empresas.

Algumas empresas do setor têm argumentado que estes impostos são regressivos e injustos, uma vez que incidem proporcionalmente mais sobre umas empresas e proporcionalmente menos sobre outras. Entretanto, um exame cuidadoso sobre o tema revela elementos conflitantes com esta tese.

Em princípio, é importante ressaltar que o sistema *ad rem* é mais adequado que o *ad valorem* para a tributação dos mercados de cerveja e refrigerante por tornar a fiscalização menos complexa e a arrecadação mais eficaz. O sistema *ad valorem* possibilita, ao menos em tese, a construção de diversas “engenharias” contábeis – ou seja, sem alterar o processo produtivo –, com a finalidade de reduzir a base de cálculo do imposto. Por sua vez, no sistema *ad rem*, a base de cálculo do imposto é o próprio volume transacionado, e isso facilita a declaração do contribuinte, dificulta a sonegação e permite um controle mais eficiente da arrecadação.

Além desses fatores, o IPI é um imposto incidente sobre um **produto eminentemente industrializado**, cujo fato gerador se dá na “saída do estabelecimento industrial” e não na esfera da circulação e do consumo. A alíquota *ad rem*, ao ter como foco a tributação do produto em si, coloca a quantidade produzida, e não o valor do produto, como base de cálculo. Dessa forma, o conjunto de elementos que influenciam o preço final do produto (tais como sistema de produção, estratégia e estrutura de distribuição, força da marca) não se constitui como fator objetivo para parametrizar a cobrança desse tributo.

Dentro dos mercados de cerveja e refrigerante, o IPI cobrado é diferenciado em função da embalagem utilizada (lata, garrafa de vidro ou plástico retornável ou não retornável, entre outras), do tipo da bebida (águas minerais e gaseificadas, cerveja de malte com teor alcoólico menor ou maior que 0,5% de seu volume, refrigerantes e refrescos) e por classe de produto (se à base de cola ou à base de frutas

ou extrato de guaraná, no caso de refrescos e refrigerantes³). Foram esses os elementos objetivos e atemporais que o legislador encontrou para justificar a diferenciação na tributação de IPI entre os produtos dos mercados analisados.

Por mais que existam diferenças entre as marcas – que permitem o estabelecimento de preferências pessoais de consumo –, pode-se dizer que do ponto de vista do legislador tributário não há elementos de diferenciação objetiva entre elas.

Por estes motivos, o sistema de tributação atual é o mais adequado e não há razões objetivas que justifiquem a sua modificação.

1. BASE LEGAL

O IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) é um tributo não-cumulativo que incide sobre uma determinada categoria de bens (fabricados no Brasil ou importados). A sua não-cumulatividade – em que se compensa o que for devido de imposto em cada operação com o montante cobrado nas etapas anteriores – é importante para a eficiência do sistema, uma vez que, desta forma, estabelece a distribuição de seu impacto financeiro entre os diversos elos da cadeia produtiva, eliminando a tributação em cascata.

Trata-se de um tributo previsto pela Constituição Federal de 1988 – embora já existisse desde meados dos anos 60 –, cujo *fato gerador* ocorre “na saída do produto industrializado do estabelecimento fabril”.

Atualmente, a forma de cobrança do IPI no segmento de cerveja e refrigerante se dá por alíquota específica (*ad rem*). Diversas

3 Segundo a Nota Complementar (22-1) da Tabela de Incidência de IPI: “Ficam reduzidas de cinquenta por cento as alíquotas do IPI relativas aos refrigerantes e refrescos, contendo suco de fruta ou extrato de sementes de guaraná, classificados no código 2202.10.00 [...]”.

razões levaram à substituição do sistema *ad valorem* – que vigorou até 1989 – para o *ad rem* (valendo, atualmente, a cobrança de alíquotas fixas em moeda corrente por unidade do produto). Dentre essas, destacam-se: um maior controle sobre a sonegação fiscal e a adoção de uma tributação mais justa e precisa⁴.

A legislação prevê alíquotas fixas diferenciadas de acordo com: (i) o tipo da bebida (cerveja com álcool ou sem álcool), (ii) variedade e capacidade do recipiente e (iii) classe da bebida (refrigerante à base de cola ou à base de frutas/guaraná).

O PIS (Programa de Integração Social) e a COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), por sua vez, são contribuições que incidem sobre o faturamento da pessoa jurídica.

Em 2003, uma legislação alterou a forma de incidência de PIS e COFINS no segmento de cerveja e refrigerante, tornando-os monofásicos e por alíquota *ad rem*. Na realidade, a adoção do sistema *ad rem* foi facultada aos contribuintes, que poderiam escolher entre a permanência no *ad valorem* ou a adoção deste sistema (que, ao final, mostrou-se mais vantajoso para as empresas). Nesses segmentos, o regime monofásico incide exclusivamente sobre o processo de produção, de forma que a rede de distribuição e o varejo estejam isentos dessas contribuições.

De forma análoga à tributação pelo IPI, o sistema de alíquota *ad rem* de PIS e COFINS estabelece a cobrança de valores fixos (em moeda corrente) por volume de cerveja ou refrigerante.

4 A Exposição de Motivos nº 110/89 para a Medida Provisória que originou a Lei nº 7.798/89 (que alterou a incidência de IPI para *ad rem*) relata que: “[...] a sistemática [...] foi elaborada com base no comportamento da arrecadação, visando combater a evasão de receita” [...] com isso, foi instituído [...] “processo mais simplificado do cálculo do imposto, tanto para a sua apuração pela fiscalização, como, principalmente, pelo contribuinte”.

2. O REGIME TRIBUTÁRIO *AD REM* NA INDÚSTRIA DE CERVEJA E REFRIGERANTE

A primeira seção introduziu a base legal de IPI, PIS e COFINS. Esta segunda seção aprofunda esta discussão, argumentando que a forma de tributação mais adequada ao segmento é, de fato, aquela comandada por um regime de alíquotas *ad rem*. Para tanto, discute a sua supremacia em relação ao regime *ad valorem* (em termos de compatibilidade jurídica e eficácia tributária), bem como a impossibilidade de se adotar marca e outros elementos que diferenciam o preço ao consumidor final como critérios de diferenciação tributária.

2.1. ADEQUAÇÃO E EFICÁCIA DO REGIME TRIBUTÁRIO POR ALÍQUOTA *AD REM*

O sistema de IPI *ad valorem* vigorou até o ano de 1989, quando então passou a incidir de forma *ad rem*. De maneira análoga, a partir de 2003, o PIS e a COFINS para o segmento de cerveja e refrigerante possibilitaram o enquadramento em um regime especial em que incidem de forma *ad rem*, por unidade de produto.

Estas modificações na forma de incidência se deram, entre outras razões, pelas dificuldades de apuração dos tributos *ad valorem*. Entre outros motivos, justifica-se pelo princípio de eficiência da Administração Pública, que se mostrava incompatível com o regime de tributação anterior, menos efetivo, e que apresentava um alto índice de sonegação (o parâmetro de julgamento deste princípio é econômico, cabendo ao administrador público obter melhores resultados com o menor dispêndio possível de recursos públicos).

Os ganhos de eficiência arrecadatória foram argumentados em parecer⁵ de Julho de 2000 do então Secretário da Receita Federal, Eve-

5 Documento anexado ao Processo nº 2000.22991-3 – Ação Cautelar Inominada, tendo como requerente o Ministério Público Federal.

rardo Maciel, no qual demonstra que a mudança para o sistema *ad rem* ocorreu simultaneamente ao crescimento da arrecadação, tendo em vista a redução da propensão a sonegar que este regime promove.

E justifica-se também por que a incidência *ad valorem* aumenta as possibilidades de manipulação e distorção das informações, uma vez que o contribuinte se responsabiliza pela declaração das características, preços e quantidades do produto. Assim, a declaração destas informações se torna passível de diferença entre os contribuintes e, conseqüentemente, é mais difícil uma apuração mais efetiva do imposto, exigindo maiores custos em sua fiscalização. Isto não ocorre sob o regime *ad rem*, que está somente sujeito à apuração dos volumes (informação passível de menor distorção).

Além da maior compatibilidade do *ad rem* com este princípio, é digno de nota que a arquitetura de tributação por alíquota *ad valorem* é falha, uma vez que está sujeita a outras manobras – legais e ilegais – que possibilitariam um menor recolhimento de tributos ao fisco. Além do subfaturamento (medida ilegal), muito provavelmente este regime poderia ensejar também mudanças de arranjo societário das empresas, bem como outras engenharias legais, com o objetivo final de registrar preços e quantidades comercializadas de menor valor.

As possibilidades de distorção ficariam ainda mais ampliadas, uma vez que o documento fiscal (fatura/nota fiscal) a partir do qual se lança a incidência dos tributos permite várias possibilidades de registro, a depender de quem é o destinatário das mercadorias. Isto ocorre porque, em parte, são os próprios varejistas que retiram diretamente a mercadoria na fábrica e, em parte, elas são retiradas por distribuidores autônomos, e em cada caso o documento deve ser faturado contra a pessoa jurídica que realizou a retirada. Desta forma, o preço de registro sobre o qual vigoraria o regime *ad valorem* poderia variar de acordo com quem retirasse a mercadoria da fábrica, reduzindo a eficácia do sistema e ampliando as brechas para sonegação.

Neste sentido, diversas arquiteturas contábeis⁶ poderiam ser desenvolvidas sempre no sentido de reduzir a base de cálculo de incidência do IPI. Por exemplo, no caso de o sistema de distribuição ser de propriedade da indústria, seria possível superestimar o valor do frete e, ao mesmo tempo, subestimar o preço do produto. Como não há incidência do IPI sobre o valor do frete, a arrecadação do IPI seria artificialmente reduzida.

Além disso, como já praticado anteriormente pelo setor, haveria ainda a possibilidade de discriminar no documento fiscal uma co-participação dos distribuidores nos gastos com publicidade, o que contribuiria para a redução do valor sobre o qual incide o tributo. Ou, ainda, haveria a possibilidade de se criar uma *holding* proprietária de uma marca, transferindo artificialmente grande parte dos custos fabris sob a forma de *royalties* devidos pela utilização da marca de sua propriedade. Outro possível mecanismo causador de distorção seria o uso do chamado “preço de transferência”, no qual a relação entre partes relacionadas interdependentes – fornecedor e distribuidor controlados por uma mesma empresa - redundaria na declaração de preços artificiais. De forma análoga, haveria ainda a possibilidade de se criar uma nova pessoa jurídica intermediária entre a fábrica, o distribuidor e o cliente, para a qual os produtos fossem vendidos com margem nula, provocando uma drástica redução da base de cálculo do IPI.

Por fim, outro exemplo de distorção causada pela alíquota *ad valorem* seria a incidência do IPI sobre uma base de cálculo acrescida da tributação por ICMS (no caso do ICMS “por dentro”). Este acréscimo à base tributada seria incompatível com o objetivo do IPI de tributar meramente o valor do “produto industrial”, que independe

6 Estas arquiteturas foram apontadas na Exposição de Motivos que antecedeu a instituição do sistema *ad rem* para bebidas e também no documento (já citado) do então Secretário da Receita Federal, Everardo Maciel (Julho/2000).

das diferenças de alíquota de ICMS por conta da localização geográfica em que é produzido. Neste caso, as empresas que possuíssem plantas industriais em estados de maior alíquota de ICMS seriam duplamente penalizadas, já que teriam que recolher um montante maior de ICMS ao fisco estadual e um montante maior de IPI ao fisco federal. Assim, essa incidência poderia influenciar decisões de localização de plantas industriais.

Em resumo, a profusão de exemplos de possíveis manipulações sobre a base de cálculo de um IPI no sistema *ad valorem* reforça a indicação de que o sistema é inadequado para a tributação desse setor.

Além do que já foi exposto, em 2004, no sentido de coibir a sonegação fiscal, o Poder Executivo implementou uma regra⁷ que determinava a instalação de condutivímetros e medidores de vazão (denominados de SMVs ou Sistemas de Medição de Vazão), bem como aparelhos para controle, registro e gravação dos volumes produzidos, nas unidades fabris com capacidade instalada superior a 5 milhões de litros por ano (para fabricantes de cerveja ou de outras bebidas, como refrigerantes). A partir desta medida, até 2005, foram instalados 172 SMVs distribuídos em 12 fabricantes. Pode-se dizer que o sistema de medição de vazão é mais adequado de ser adotado sob um regime *ad rem* – em contraposição ao *ad valorem* –, uma vez que o SMV capta o volume e tipo de bebida envasada⁸, mas não o

7 Através da Medida Provisória nº 2.158-3. Em 2006, todos os fabricantes de cerveja (com exceção daqueles enquadrados em regulamento) já deveriam ter implementado o SMV. Já os fabricantes de refrigerante com produção superior a 200 milhões de litros tinham a obrigação de instalá-lo até 30 de setembro de 2006, enquanto os fabricantes que produzem entre 30 e 200 milhões de litros devem instalá-lo até 30 de maio de 2007.

8 Os tipos de bebida são classificados em: águas minerais e gaseificadas (exceto água mineral natural), águas minerais ou gaseificadas (adicionadas de açúcar e outros componentes), cerveja de malte (com teor alcoólico menor que 0,5% de seu volume), demais cervejas de malte e refrigerantes e refrescos. São tipos identificados a partir dos dados de condutividade elétrica e temperatura. Uma ressalva se faz à identificação das variedades de cerveja, como por exemplo, cerveja preta vs.

seu preço (fundamental para o cálculo do valor), o que reúne mais elementos para a sua pertinência.

Trata-se de um sistema que possui função gerencial e para-fiscal. Do ponto de vista gerencial, reporta dados importantes ao controle da produtividade e eficiência das plantas industriais, estando dividido em 4 etapas: i) identificação da bebida (através da mensuração da condutividade elétrica e da temperatura do líquido); ii) medição da vazão (por unidade de tempo); iii) registro das informações (medidas de vazão, condutividade e temperatura que são automaticamente registradas no SMV, sem a intervenção de qualquer agente externo); iv) transferência remota dos dados (enviados à Receita Federal através de um sistema de comunicação à distância, que lhe permite checar a produção dos estabelecimentos industriais a qualquer instante). Do ponto de vista fiscal, portanto, este sistema disponibiliza dados para a Receita Federal, em tempo real (*on-line*), dispensando a presença física nas fábricas, bem como uma análise freqüente de documentos fiscais. Além disso, representa um sistema pouco sujeito a falhas humanas de registro, a que uma declaração manual está mais sujeita.

Pode-se dizer que o SMV também é compatível com a fiscalização (que se dá através do cruzamento de informações) sobre a variedade de recipientes⁹. Isto ocorre porque o fisco¹⁰ exige a homologação técnica de todas as linhas de produção das indústrias de cerveja e refrigerante. Esta homologação inclui o registro das variedades de recipientes que cada uma delas envasa¹¹. Desta forma, o

branca, cuja diferenciação não pode ser realizada pelo SMV de acordo com a tecnologia utilizada nos aparelhos e com a legislação vigente.

9 Pelo regulamento do IPI, os recipientes representam elementos de diferenciação tributária.

10 A homologação de cada linha de produção é feita através de uma vistoria *in loco* realizada conjuntamente pela Receita Federal e o Inmetro.

11 As linhas de produção de garrafa de vidro não envasam lata nem PET.

fisco detém o controle, através do SMV, sobre o volume de produção de cerveja e refrigerante, bem como pode identificar, através do mapeamento de todas as linhas de produção, as variedades de recipientes utilizadas¹².

É fato também que houve a abertura de vários fabricantes de bebidas ao longo das últimas décadas, o que provocou a expansão do número de marcas do mercado. Somente com relação ao segmento de refrigerantes, de acordo com a Associação Brasileira das Indústrias de Refrigerantes e de Bebidas Não-Alcólicas (ABIR), existia em junho de 2004, no país, aproximadamente 835 fábricas, abrangendo mais de 3.500 marcas. De acordo com Da Rosa *et alli.*¹³ (2006), a alta sensibilidade da demanda em relação ao preço, conjugado ao baixo valor praticado por estes novos fabricantes, fez com que estes ganhassem participação crescente no cenário nacional. Já em relação às cervejas, segundo dados da AC/Nielsen, as marcas de pequeno porte detinham apenas 1,5% do mercado de cerveja em 1995, passando a 10,2% deste mercado dez anos mais tarde.

Entretanto, a entrada de novos fabricantes, se por um lado aumenta a competitividade do segmento, por outro, tem gerado um incremento do seu grau de informalidade¹⁴, inclusive no que se refere ao pagamento de impostos, reforçando a necessidade de um sistema de fiscalização mais efetivo, que ocorre através de um regime de tributação *ad rem*.

Em resumo, o regime *ad rem*, ao provocar uma queda da sonegação, leva os produtores a concorrer em um mercado em que há menores distorções artificiais de preço.

12 Embora a tributação feita exclusivamente por volume, independentemente da embalagem, seja mais compatível com o SMV.

13 Da Rosa, Sérgio Eduardo Silveira *et alli.* *Panorama do Setor de Bebidas no Brasil*, BNDES Setorial, Rio de Janeiro, nº 23, março de 2006.

14 Da Rosa, Sérgio Eduardo Silveira *et alli.* *Panorama do Setor de Bebidas no Brasil*, BNDES Setorial, Rio de Janeiro, nº 23, março de 2006.

No que se refere ao IPI, trata-se de um imposto que incide sobre o **produto industrializado** e que, nos mercados de cerveja e refrigerante, vale lembrar, é tributado por alíquota *ad rem*. Assim sendo, a marca de um produto e a sua distribuição – que não compõem a esfera da produção, mas sim da circulação e do consumo – não representam elementos objetivos para a delimitação das classes de tributação do IPI. Na esfera da circulação e do consumo das mercadorias, as diferenças por marca e por sistema de distribuição estão sujeitas – entre outros – à incidência de ICMS.

O valor gerado pela força da marca, a capacidade de distribuição e outros aspectos que provocam diferenças no preço final dos produtos e/ou em suas margens de contribuição são capturados por outros impostos regidos pelo sistema *ad valorem*. Este é o caso do Imposto de Renda (IR), cuja alíquota é de 25% sobre o lucro bruto, e da Contribuição Social sobre Lucro (CSSL), com alíquota de 9% sobre o lucro bruto. São impostos que, de modo geral, oneram mais intensamente as marcas mais caras e/ou aquelas que possuem maiores margens de contribuição. Portanto, se é verdade que o percentual sobre o preço final do produto atribuído ao IPI é maior para marcas mais baratas, também é fato que isso é compensado, pelo menos na sua maior parte, por outros impostos, como IR e CSSL, que afetam mais significativamente as marcas mais caras. Até porque um excedente de margem que se transforma em renda passa a incorporar a base de cálculo destes tributos.

Soma-se o fato de que, embora existam diferenças físico-químicas entre as marcas de um mesmo tipo de bebida (diferenças de sabor, apresentação, além de outras características organolépticas, que promovem a preferência dos consumidores), não há – do ponto de vista do legislador tributário – elementos objetivos para diferenciação entre elas. Estas diferenças de percepção – que culminariam na preferência por um tipo de produto – não podem ser consideradas

pelo legislador, uma vez que representam manifestações individuais inferiores às concepções de bem-estar social (objetivo do legislador). Assim, por exemplo, não caberia ao legislador estabelecer uma diferenciação tributária simplesmente porque um consumidor prefere uma cerveja de sabor mais amargo, enquanto outro prefere uma de sabor mais leve, sob pena de criar uma ponderação implícita de essencialidade entre elas. Como estas, há uma variedade de outras preferências de consumo que não representam critérios objetivos e isonômicos.

Por estas razões, a legislação de IPI estabeleceu distinções objetivas por: i) categoria de bebida, ii) variedade e capacidade do recipiente e iii) classe de bebida – se à base de cola ou de sucos naturais, no caso de refrigerantes. A adoção destes critérios se dá em contraposição ao enorme conjunto de características imensuráveis que promovem hábitos de consumo individuais e temporais e que não amparam o intuito do legislador de promover regras atemporais, objetivas e impessoais.

Conforme argumentado, há um conjunto de razões que impedem o estabelecimento de qualquer tipo de diferenciação tributária por marca. Seu estabelecimento implicaria tratamento iníquo, desrespeitando frontalmente o princípio constitucional da isonomia (que diz que é inconstitucional discriminar os contribuintes sob situação jurídica equivalente, e que fica somente preservada se os critérios para definição das classes de tributação mantêm-se objetivos, tal como os descritos acima para o IPI).

A marca, entretanto, não é o único elemento em discussão. É razoável admitir que outros fatores também sejam responsáveis pelas diferenças de preço ao consumidor final, não representando critérios objetivos para a tributação sobre a industrialização do produto. Estes fatores emergem da inter-relação com os demais agentes da cadeia a jusante, como o sistema de distribuição e varejo, refletindo: os diferentes tipos de estabelecimento varejista (de acordo com o público-

alvo), o acesso aos canais de distribuição, as assimetrias na capacidade de repasse de margem, bem como os diferentes custos administrativos e logísticos, além das estratégias diferenciadas de preço por região/praça comercial ou que reflitam especificidades e/ou idiossincrasia dos fabricantes.

Portanto, o que se procura argumentar quanto ao IPI é que faz sentido discriminá-lo de acordo com produtos industrializados, de fato, diferentes. Em especial, no caso de cerveja e refrigerante, há uma relativa similaridade industrial (em processo e nos insumos utilizados) entre as marcas dos diversos concorrentes, e são as suas pequenas variações, em conteúdo e processo, que determinam diferenças de sabor, cheiro, textura, entre outros aspectos.

Estas diferenças, contudo, não são suficientes para gerar custos de produção muito discrepantes entre as marcas, dado que a tecnologia empregada na produção é amplamente difundida e os insumos são *commodities*. A similaridade entre os custos de produção reforça os argumentos favoráveis ao regime *ad rem*.

2.2 SIMILARIDADES DE PRODUTO: CERVEJA E REFRIGERANTE

A caracterização do processo produtivo, bem como a classificação e a padronização das bebidas, dá-se através da Lei Federal nº 8.918/94, que foi posteriormente regulamentada por decreto. A regulação estabeleceu um conjunto de critérios que definem os padrões de identidade e qualidade das diferentes bebidas produzidas no país. Assim, definiram que marcas diferentes se enquadram dentro de uma única variedade de bebida se compostas por um conjunto de características físico-químicas semelhantes (que lhes dão identidade). Analogamente, as suas diferenças físico-químicas formam elementos de distinção com relação às demais variedades de bebida.

De acordo com este regulamento:

“Art. 64. **Cerveja** é a bebida obtida pela fermentação alcoólica do mosto cervejeiro¹⁵ oriundo do malte de cevada e água potável, por ação da levedura, com adição de lúpulo.”¹⁶

A fabricação de cerveja ocorre em seis etapas. A primeira – chamada de **Sala de fabricação** – está exclusivamente baseada em fenômenos naturais, em que as matérias-primas (malte e adjuntos) são misturadas em água e dissolvidas, visando à obtenção de um líquido açucarado chamado de mosto. A segunda e mais importante etapa para o paladar da cerveja é a da **Fermentação**. A terceira fase é a da **Maturação**, em que a cerveja é resfriada a zero grau e a maior parte do fermento é separada por decantação (nesta fase, pequenas e sutis transformações ocorrem para aprimorar o sabor da cerveja, além de substâncias indesejadas da fermentação serem eliminadas e o açúcar residual ser consumido pelas células de fermento remanescentes). Ao final dessa fase, a cerveja está praticamente concluída, com aroma e sabor finais definidos. A quarta etapa é a da **Filtração** (que busca eliminar partículas em suspensão, principalmente células de fermento, deixando a bebida transparente e brilhante). A quinta fase – e fase final do processo de produção – é o **Enchimento**, que pode ser feito em garrafas, latas e barris. A última etapa é a **Pasteurização**, processo térmico em que a cerveja é submetida a um aquecimento a 60°C e posteriormente resfriada.

15 Mosto cervejeiro é a solução em água potável contendo carboidratos, proteínas, glicídios e sais minerais resultantes da degradação enzimática dos componentes da matéria-prima que compõem o mosto.

16 Este Decreto apresenta as possibilidades de substituição das duas principais substâncias que compõem a cerveja: o malte de cevada e o lúpulo. Estipula também uma série de parâmetros que precisam ser observados na fabricação de variedades específicas de cerveja: cerveja clara (em que a quantidade de açúcar não pode ser superior a 15% do extrato primitivo); cerveja escura (em que a quantidade de açúcar pode atingir até 50% do extrato primitivo); cerveja extra (em que o teor de açúcar não pode exceder a 10% do extrato primitivo). E, por força de regulamento, toda cerveja precisa ter no mínimo 50% de malte.

Do ponto de vista do produto, a composição da cerveja conta com quatro insumos fundamentais: água, malte, lúpulo e fermento (o açúcar também pode ser utilizado, em pequenas proporções). A participação relativa de cada um destes ingredientes pode variar, assim como a sua composição, que pode contar com outros ingredientes em substituição aos principais (malte e lúpulo).

Desta forma, pode-se notar que o processo produtivo das diversas cervejas obedece a um fluxo padronizado, e são suas poucas variações que determinam diferenças de produto. Estas são reflexos da continuidade ou descontinuidade de certos processos, como a filtração, maturação, pasteurização e/ou fermentação, ou ainda de seus diferentes tempos de ocorrência. As distinções resultam também de diferenças químicas, que ocorrem por conta do uso de outros ingredientes, além dos quatro básicos, e pela diferença de participação relativa destes no líquido processado e no tratamento dado aos insumos. Além de “receitas” diferentes, algumas marcas possuem “segredos” industriais que provocam diferenças na qualidade final do produto.

Estas variações derivam uma série de características que, consequentemente, sinalizam distinções e enquadram as diversas cervejas. Por exemplo, cervejas de alta fermentação se caracterizam pela presença de leveduras que flutuam em temperatura de 20°C a 25°C, após a fermentação do mosto, gerando um líquido de cor cobre-avermelhada, de sabor forte, ligeiramente ácido e com teor alcoólico entre 4% e 8%. Há também cervejas de baixa fermentação, que se caracterizam por um processo em que o levedo fica depositado no fundo do tanque quando expostas a temperaturas entre 9°C e 14°C. Dentre as cervejas de alta e baixa fermentação, pode-se ainda identificar: (i) tipo Pilsen (representa 98% do mercado brasileiro; leve, clara e com teor alcoólico de 3% a 5%); tipo Bock (mais encorpada e escura e com alto teor alcoólico); tipo Stout (elaborada a partir de maltes especiais escuros e com extrato primitivo de 15%, de cor escura e alta fermentação); tipo Ice

(forte e refrescante, resfriada abaixo de zero após a fermentação). Também seria possível diferenciar as cervejas com ou sem álcool (que possui uma quantidade de açúcar bem menor do que outras variedades de cerveja, além de que elimina uma etapa do processo produtivo); ou ainda aquela composta por um *blend* de maltes ou puro malte; clara ou escura, entre outras características¹⁷.

Essas diferenças entre as variedades de cerveja (dadas pela composição de características que lhes dão identidade) foram regulamentadas, estando classificadas por decreto de acordo com 5 critérios: i) % de peso do extrato primitivo¹⁸; ii) cor; iii) teor alcoólico, iv) proporção de malte de cevada e v) fermentação.

Os refrigerantes, por sua vez, são bebidas industrializadas, não-alcoólicas, carbonatadas e com adição de aromas. Produzidos a partir da mistura de água com concentrados aromatizados e açúcar ou adoçante, podem ser encontrados nos sabores cola, guaraná, laranja, limão, uva, framboesa, canela, entre outros.

O processo produtivo dos refrigerantes utiliza como principais matérias-primas: o concentrado de coca/guaraná ou outros, a água (que sofre tratamento especial para obtenção de condições de pureza), o açúcar (também tratado, e no caso dos refrigerantes *diet* se utiliza adoçante) e gás carbônico. Para sua fabricação, a água tratada é misturada ao açúcar – formando um xarope –, que passa por um processo de filtragem a quente e esfriamento, para posteriormente receber o concentrado e os sabores. Após isto, o gás carbônico é injetado e o líquido engarrafado.

Todas as marcas de refrigerante do país passam por um processo de produção semelhante, além de possuírem uma composição quí-

17 Em especial, a legislação de IPI já reconhece, atualmente, uma diferença tributária entre a cerveja com ou sem álcool.

18 Extrato primitivo ou original é o extrato do mosto de malte da cerveja.

mica bastante similar, de modo que é possível enquadrá-las todas como pertencentes a um mesmo produto. Portanto, conforme já argumentado, não haveria razão para que as marcas recebessem tratamento diferenciado na tributação pelo IPI, em função de preços finais de venda do produto diferenciados.

Dessa forma, as diferenças objetivas identificadas entre os produtos, que justificam a diferenciação de tratamento pelo IPI, são: i) por variedade de recipiente e ii) à base de cola, frutas ou extrato de guaraná.

CONCLUSÕES

O regime tributário do segmento de cerveja e refrigerante tem movimentado a jurisprudência e a discussão legislativa das últimas décadas. As legislações tributárias de IPI, PIS e COFINS do segmento sofreram mudanças ao longo deste período, dentre outros motivos, por apresentar brechas para a sonegação (por meio de subfaturamento e outras práticas). A última grande alteração de tributação do segmento por IPI deu-se em 1989, quando este passou de um sistema de alíquotas *ad valorem* para o de *ad rem*. Já o PIS e a COFINS foram alterados mais recentemente, em 2003, quando então passaram a um sistema monofásico e *ad rem* (a opção por esse sistema foi facultada ao contribuinte).

Neste sentido, a análise realizada por este parecer procurou demonstrar, como um de seus objetivos, que o regime *ad rem* é mais adequado que o *ad valorem*, para o mercado de cerveja e refrigerante, na medida em que:

1. Neste tipo de indústria, o sistema *ad valorem* deixa margem a “arquiteturas” fiscais que podem causar distorções na declaração de preços e quantidades, o que, conseqüentemente, afeta o recolhimento dos tributos;

2. Diante dessa possibilidade de sonegação, a fiscalização se torna mais complexa e menos efetiva;

3. Ao facilitar a sonegação, o *ad valorem* introduz, potencialmente, um elemento de viés no processo de concorrência;

4. O regime *ad rem* diminui a complexidade da fiscalização, tornando-o um sistema de arrecadação mais efetivo (inclusive mais adequado ao SMV – Sistema de Medição de Vazão, que é um conjunto de instrumentos de medição eletrônicos utilizados atualmente);

5. Facilita a declaração do contribuinte (elimina falhas humanas de registro, a partir do uso de controles eletrônicos e medidores de vazão).

Entretanto, essa mudança de regime tem sido objeto de uma série de questionamentos, ainda que sob fortes indícios de que tenha aumentado a eficácia da arrecadação. Algumas empresas fabricantes de cerveja e refrigerante do país têm argumentado, por exemplo, que o sistema tributário *ad rem* é excessivamente regressivo e injusto.

O desacordo com estas teses é o que motivou este parecer a reavaliá-las.

Assim, este parecer argumentou, entre outros motivos, que estas proposições de injustiça e regressividade não fazem sentido para IPI, PIS e COFINS. Para PIS e COFINS, demonstrou que a mudança para alíquota *ad rem* não alterou o critério de incidência sobre o faturamento (apenas facilitou a fiscalização), o que contribuiu para o aperfeiçoamento de sua arrecadação. Já quanto ao IPI, argumentou que, além de ter promovido uma melhora da arrecadação, o regime *ad rem* é exclusivamente compatível com uma incidência sobre o produto (“coisa”) – independentemente das características de quem o produz. Por esta razão, a marca e os outros elementos da esfera da circulação e do consumo (como distribuição, estratégia, entre outros) não podem ser usados como critérios de diferenciação tributária.

Além disso, demonstrou também que as diferentes marcas são relativamente similares, do ponto de vista industrial (em termos de processo e insumos utilizados), embora diverjam em sabor, cheiro, textura, entre outros aspectos, que se refletem nas preferências dos consumidores. Estas poucas diferenças de conteúdo físico-químico são insuficientes, em termos objetivos, para o estabelecimento de uma discriminação tributária de acordo com a marca, não obstante possam provocar, dependendo do teor destas diferenças, uma diferenciação de acordo com o tipo de produto.

ANEXO

“NC (22-2). Nos termos do disposto no art. 1º da Lei nº 7.798 de 10 de julho de 1989, com suas posteriores alterações, as saídas dos estabelecimentos industriais ou equiparados a industrial dos produtos classificados nos Códigos 2201.10.00, 2202.10.00, 2202.90.00, 2203.00.00 ficam sujeitos ao imposto nos seguintes valores por unidade, sem prejuízo do disposto na NC (22-1)”:

TABELA DE INCIDÊNCIA DE IPI (BEBIDAS) – CAPÍTULO 22

Código NCM	Descrição do Produto / Recipiente	IPI (R\$/unidade)	Unidade
2202.10.00	* Águas, incluídas as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas		
	* Cervejas de malte cujo teor alcoólico em volume não exceda 0,5 % vol.		
	Garrafa de vidro, retornável		
	1. Até 260 ml	0,0486	unidade
	2. De 261 a 360 ml	0,0550	unidade
	3. De 361 a 660 ml	0,0789	unidade
	Garrafa de vidro; não-retornável		
	4. Até 260 ml	0,0286	unidade
	5. De 261 a 360 ml	0,0349	unidade
	6. De 361 a 660 ml	0,0529	unidade
	Lata		
	7. Até 260 ml	0,0362	unidade
	8. De 261 a 360 ml	0,0482	unidade
	9. De 361 a 660 ml	0,0791	unidade
	Barril		
	10. Barril	0,1540	litro
	Refrigerantes e refrescos		
	Garrafas de vidro, retornável		
	1. Até 260 ml	0,0294	unidade
	2. De 261 a 360 ml	0,0385	unidade
3. De 361 a 660 ml	0,0514	unidade	

PARECER LCA: TRIBUTAÇÃO DO MERCADO BRASILEIRO DE CERVEJA E REFRIGERANTE

Código NCM	Descrição do Produto / Recipiente	IPI (R\$/unidade)	Unidade
2202.10.00	4. De 661 a 1.100 ml	0,1136	unidade
	5. De 1.101 a 1.300 ml	0,1394	unidade
	Garrafa de vidro, não-retornável		
	6. Até 260 ml	0,0366	unidade
	7. De 261 a 360 ml	0,0421	unidade
	8. De 361 a 660 ml	0,0734	unidade
	9. De 661 a 1.100 ml	0,0968	unidade
	Garrafa de plástico, retornável		
	10. De 661 a 1.100 ml	0,1478	unidade
	11. De 1.101 a 1.300 ml	0,1631	unidade
	12. De 1.301 a 1.600 ml	0,1724	unidade
	13. De 1.601 a 2.100 ml	0,1944	unidade
	Garrafa de plástico, não-retornável		
	14. Até 260 ml	0,0394	unidade
	15. De 261 a 360 ml	0,0459	unidade
	16. De 361 a 660 ml	0,0861	unidade
	17. De 661 a 1.100 ml	0,1650	unidade
	18. De 1.101 a 1.300 ml	0,1896	unidade
	19. De 1.301 a 1.600 ml	0,2164	unidade
	20. De 1.601 a 2.100 ml	0,2420	unidade
	21. Acima de 2.100 ml	0,2786	unidade
	Outra embalagem plástica		
	22. Até 260 ml	0,0207	unidade
	23. De 261 a 360 ml	0,0385	unidade
	24. De 361 a 660 ml	0,0718	unidade
	Embalagem cartonada		
	25. Até 260 ml	0,0303	unidade
	26. De 261 a 360 ml	0,0421	unidade
	27. De 361 a 660 ml	0,0587	unidade
	28. De 661 a 1.100 ml	0,2200	unidade
	Lata		
	29. Até 260 ml	0,0330	unidade
30. De 261 a 360 ml	0,0440	unidade	
31. De 361 a 660 ml	0,0798	unidade	
Cilindro ("pré-mix")			
32. Cilindro	0,1100	litro	

Código NCM	Descrição do Produto / Recipiente	IPI (R\$/unidade)	Unidade
2203.00.00	Cervejas de malte		
	Garrafa de vidro, retornável		
	1. Até 260 ml	0,0971	unidade
	2. De 261 a 360 ml	0,1100	unidade
	3. De 361 a 660 ml	0,1576	unidade
	4. De 661 a 1.100 ml	0,3089	unidade
	Garrafa de vidro, não-retornável		
	5. Até 260 ml	0,0573	unidade
	6. De 261 a 360 ml	0,0696	unidade
	7. De 361 a 660 ml	0,1059	unidade
	8. De 661 a 1.100 ml	0,1815	unidade
	Lata		
	9. Até 260 ml	0,0724	unidade
10. De 261 a 360 ml	0,0963	unidade	
11. De 361 a 660 ml	0,1582	unidade	
Barril			
12. Barril	0,3080	litro	
Recipiente especial, não-retornável			
13. Até 5,1 litros	0,3410	litro	

Gustavo Madi Rezende

Tomas Anker

Os autores são economistas da LCA Consultores.

Este artigo reproduz um parecer preparado pela consultoria a um cliente.

ESTE LIVRO FOI COMPOSTO EM FONTE ÁCASLON REGULAR 12/
16 E IMPRESSO EM PAPEL PÓLEN 80 G/M² COR PALHA DA
COMPANHIA SUZANO NAS OFICINAS DA GRÁFICA PAYM