

A EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA DO IPI E O DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E INDUSTRIAL BRASILEIRO

THE IPI TAX EXTRAFISCALITY AND THE BRAZILIAN ECONOMIC AND INDUSTRIAL DEVELOPMENT

Pedro Henrique Cataldo Pereira*

Aline Teodoro de Moura*

RESUMO

O presente trabalho tem como finalidade o estudo da extrafiscalidade do Imposto Sobre Produtos Industrializados como forma de estímulo ao desenvolvimento econômico e industrial, analisando a extrafiscalidade não como fenômeno lateral ao do tributo, mas como garantidora da justiça fiscal e da soberania nacional. Para tanto, aborda os conceitos de desenvolvimento econômico à luz da escola do Novo Desenvolvimentismo, no intuito de reafirmar o conceito de Estado como interventor na ordem econômica e afastar a lógica neoliberal de organização administrativa. Além disso, destrincha as características do IPI, tais como: fato gerador, base de cálculo, contribuinte, alíquota, não cumulatividade e seletividade, bem como as limitações ao poder de tributar. Por fim, o estudo visa demonstrar a necessidade de incluir a extrafiscalidade como fator na equação do desenvolvimento e apresenta sua importância na desoneração de cadeias produtivas.

Palavras-chave: Extrafiscalidade. Imposto sobre Produtos Industrializados. Desenvolvimento econômico.

ABSTRACT

The paper aims to study the extrafiscality of the Tax on Industrialized Products as a way to stimulate economic and industrial development, analyzing the extrafiscality not as a lateral phenomenon to the tax, but as a guarantor of fiscal justice and national sovereignty. For this purpose, it approaches the concepts of economic development from the perspective of the New Development school, reaffirming the concept of state intervention in the economic order and moving away from the neoliberal logic of administrative organization. In addition, it outlines the characteristics of the IPI, such as: taxable event, tax base, taxpayer, aliquot, non-cumulativeness and selectivity, as well as limitations on the power to tax. Finally, the study aims to demonstrate the need to include extrafiscal taxation as a factor in the development equation, and presents its importance in unburdening productive chains.

Keywords: Extrafiscality; Tax on Industrialized Products; Industry.

* Advogado. Bacharel em Direito formado pela Universidade UNIGRANRIO/AFYA. Pós-graduando em Direito Financeiro e Tributário pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro.

* Doutora em Direito pela UERJ. Professora de Direito Empresarial e de Direito Financeiro e Tributário do Curso de Direito da UNIGRANRIO. Coordenação-Adjunta do Curso de Direito da UNIGRANRIO/AFYA. Coordenadora do Grupo de Pesquisa Empresa, Estado e Compliance.

INTRODUÇÃO

O desenvolvimento econômico é o meio pelo qual se promove o incremento da renda nacional, por este motivo, é assunto que interessa a toda e qualquer nação. Nesse sentido, no mundo acadêmico, principalmente no âmbito das ciências econômicas, é tema profundamente debatido as possíveis formas de ativar ou, em alguns casos, reativar as atividades econômicas em determinados setores da produtividade nacional, em detrimento das interferências da globalização.

Sobre esse tema, o professor Bresser-Pereira³ expõe o conceito de desenvolvimento econômico como o “processo histórico através do qual os padrões de vida da população aumentam e os estados-nação se fortalecem ao competir com os demais estados nacionais”. Assim, compreende os múltiplos fatores que estimulam a intensificação produtiva, dentre os quais, a tributação.

Não pode, portanto, as ciências jurídicas - encarregadas de reger, dentre outras coisas, a relação entre sociedade e estado - se absterem do debate acerca das responsabilidades do Estado na promoção do pleno desenvolvimento, visto que este é considerado condição indelével ao progresso civilizatório.

Por isso, o tema abordado neste trabalho busca, a partir do fenômeno da desindustrialização brasileira, apresentar, por meio da extrafiscalidade, em específico do IPI, possíveis saídas para o estímulo do setor industrial e a retomada do desenvolvimento.

Assim, pretende-se observar, sob a ótica do tributo, as características e os limites da ação extrafiscal como forma de indução do desenvolvimento econômico e promoção da justiça social, bem como compreender os aspectos principiológicos que fundamentam sua atuação na ordem de mercado.

DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E POLÍTICA INDUSTRIAL

O desenvolvimento econômico corresponde ao processo contínuo de aumento de produtividade atrelado a acumulação de capital. Desta feita, abrange todas as fontes do crescimento, como o capital físico, humano e tecnológico.

³ BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **O conceito histórico de desenvolvimento econômico revisitado**. EESP – Escola de Economia de São Paulo, pág.2, versão de 16 de janeiro de 2022.

Acerca deste conceito, compreende o professor, economista e ex-ministro da Fazenda do Brasil, Luiz Carlos Bresser-Pereira⁴ que:

O desenvolvimento econômico é o processo de acumulação de capital e de incorporação do progresso técnico ao trabalho e ao capital que leva ao aumento sustentado da produtividade do trabalho e da renda por habitante e, em consequência, dos salários e dos padrões de bem-estar de uma determinada sociedade; é o principal objetivo dos estados-nação em sua competição com os demais estados nacionais. Definido nestes termos, o desenvolvimento econômico é um fenômeno histórico que passa a ocorrer nos povos que formam seus estados-nação e realizam sua revolução industrial completando, assim, sua revolução capitalista. É só a partir de então que se pode falar em acumulação sistemática de capital e aumento sustentado da produtividade e dos padrões de vida.

Nesse sentido, de acordo com a reflexão de Bresser-Pereira, entende-se a difusão industrial como condição *sine qua non* para o crescimento econômico, a distribuição de renda e a melhoria da qualidade de vida da população.

Deste modo, no que tange ao processo de industrialização, a necessidade latente de mudança da estrutura produtiva em direção de sua sofisticação foi campo de estudos da teoria estruturalista do desenvolvimentismo clássico.

Contudo, tendo em vista o atual sistema econômico no qual os fluxos comerciais e financeiros são mais facilitados, ágeis e numerosos que no passado, a necessidade de avançar as teses para acompanhar a nova realidade se tornou objeto de estudo dos precursores dos estruturalistas, emergindo assim a teoria do novo desenvolvimentismo.

Acerca deste conceito, Mauro Brancher e Nelson Marconi⁵ explicitam que:

A teoria Novo Desenvolvimentista afirma que a política macroeconômica deve visar, por meio da aplicação de seus diversos instrumentos, a manutenção desses cinco preços em seus níveis corretos e que o resultante investimento levará à “sofisticação produtiva” da economia, que entendemos como a reorientação da produção na direção dos setores que geram maior valor adicionado por trabalhador, elemento-chave no processo de desenvolvimento econômico e que sempre foi caro aos estruturalistas e desenvolvimentistas pioneiros. Enquanto esses últimos defendiam a industrialização, defendemos, dado o cenário atual brasileiro, a recuperação da manufatura associada aos serviços modernos e a trilha rumo à chamada indústria 4.0.

⁴ Idem. Ibidem.

⁵ MARCONI, Nelson. BRANCHER, Mauro. **A Política Econômica do Novo Desenvolvimentismo**. Número Especial sobre Desenvolvimento Econômico no Século XXI. Revista Economia Contemporânea (2017), Número Especial: p. 1-31.

Em síntese, a teoria do Novo Desenvolvimentismo se distingue frontalmente das assepsias neoliberais, visto que defende a intervenção direta do Estado nas dinâmicas de mercado como forma orquestrar o desenvolvimento econômico. Ademais, conforme abordado, sustenta a articulação do Estado junto à representação de diversos grupos sociais para a elaboração de uma estratégia nacional de desenvolvimento para realizar a convergência econômica necessária nos países de renda média e baixa, implementação de políticas macro e microeconômicas e regulação de setores não competitivos, conforme aduz Bresser-Pereira⁶:

O capitalismo é um sistema econômico coordenado pelo Estado e o mercado no qual não apenas as empresas, mas também os estados-nação competem a nível mundial. Dificilmente se poderá falar em desenvolvimento econômico se o país estiver crescendo a taxas substancialmente mais baixas que seus concorrentes.

Desta maneira, acompanhando este entendimento, não há no que se falar em capitalismo - regime norteado pela obtenção de lucro e preservação da propriedade privada dos meios de produção - sem a presença instrumentalizadora do Estado na criação de ferramentas jurídicas e institucionais capazes de dar arcabouço ao setor produtivo, no intuito de remediar e compensar as assimetrias globais, tais como: taxa de juros, modernidade tecnológica e, como será abordado, fatores que garantam a competitividade de produtos nacionais.

No entanto, apesar da sua vital relevância, a indústria de transformação brasileira vem perdendo exponencialmente sua participação no produto interno bruto (PIB). Na década de 1980, a participação do setor, tendo em vista o referido indicador, era de 30%. Todavia, nas décadas seguintes, o modelo econômico de juros altos, abertura desarrazoada de mercado e, principalmente, câmbio artificialmente baixo, reduziram sua importância a menos de 12% e registrando quedas constantes após o período pandêmico, conforme relatório do Instituto de Estudos para o Desenvolvimento Industrial (IEDI)⁷.

⁶ BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **O conceito histórico de desenvolvimento econômico revisitado**. EESP – Escola de Economia de São Paulo, pág.2, versão de 16 de janeiro de 2022.

⁷ IEDI, Instituto de Estudos para o Desenvolvimento Industrial. **Destaque IEDI - O ano avança, a Indústria não**. Publicado em 01 nov. 2022. Disponível em: <https://iedi.org.br/artigos/top/analise/analise_iedi_20221101_industria.html>. Acesso em 04 nov. 2022.

Assim, tendo em vista o direito tributário como o ramo jurídico encarregado de ditar as relações entre o setor público e a iniciativa privada, bem como delimitar a intervenção daquele neste, pode-se compreender que a extrafiscalidade pode produzir efeitos positivos na reativação dos motores estratégicos da industrialização.

Nesse diapasão, de acordo com o entendimento de Chagas Fernandes⁸, é a extrafiscalidade tributária o ato de império do setor público no poder econômico, configurando o ápice do ciclo de abandono do Estado Liberal pelo Estado Intervencionista.

Não se pode, portanto, considerar a extrafiscalidade como ocasional ou parte transversal do fenômeno do tributo, mas como efetiva intervenção, uma vez que já não se alcança somente o viés arrecadatório, mas também o de interferência direta nas relações econômicas.

Sobre esta intervenção, o professor Paulo Caliendo⁹ indica que:

A intervenção ocorre por meio de mecanismos indutores ou desestimuladores de determinados comportamentos de agentes econômicos. A redistribuição de renda ocorre por meio da transferência fiscal de recursos entre indivíduos, em uma modalidade reformadora da realidade social. Podemos afirmar que enquanto os meios ordinatórios querem preservar e manter a ordem constitucional, os meios interventivos pretendem corrigir determinadas falhas de mercado e os meios redistributivos visam a reforma social, corrigindo as falhas sociais.

Todavia, esta atribuição não é suprema, considerando que, conforme entendimento doutrinário, estará sujeita a limitações formais e materiais, sendo estes os princípios constitucionais que regem a extrafiscalidade.

DOS IMPOSTOS

O conceito de tributo está presente no artigo 3º da Lei 5.172/66¹⁰, denominada Código Tributário Nacional, no qual se estabelece que: “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir,

⁸ DAS CHAGAS FERNANDES, Francisco. **A extrafiscalidade**. Revista de Ciência Política, v. 24, n. 3, p. 73-87, 1981.

⁹ CALIENDO, Paulo. **Limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal**. Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, v. 33, n. 2, p. 171-206, 2013.

¹⁰ BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 24 de out. 2022.

que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Em outros termos, trata-se da obrigação de pagar em moeda lastreada, que não se configure penalidade por cometimento de ilícito, instituída por lei e cobrada por ente competente.

Tal legislação, em seu artigo 5º, versa apenas sobre três tipos de tributo, o que doutrinariamente é denominado Teoria Tripartida. No entanto, o CTN é anterior à Constituição Cidadã, tendo sido recepcionado na forma de Lei Complementar, que progrediu neste quesito aderindo a teoria Pentapartida, adotada majoritariamente pelos doutrinadores. Segundo esta teoria, são tributos: impostos; taxas; contribuições de melhoria; empréstimo compulsório; e contribuições especiais.

No que diz respeito aos impostos e à competência para sua instituição, dispõe o art. 146, III, alínea a, da CRFB¹¹, que somente lei complementar pode definir os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Vale salientar, que não se deve confundir o conceito de tributo com o de imposto - espécie do gênero - cuja obrigação se origina de determinadas situações versadas necessariamente em lei, e que estão relacionadas diretamente ao contribuinte. Ademais, o imposto não possui caráter contraprestacional, desta forma, o dever do pagamento advém de situações independentes de qualquer atividade estatal vinculada (art. 16 do CTN)¹², ou seja, o dever de pagar decorre do fato gerador, e não de atividades relacionadas ao dever do Estado de prestar este ou aquele serviço ao contribuinte para legitimar a cobrança.

Os impostos, portanto, são tributos de natureza não vinculada que incidem sobre a manifestação de riqueza do contribuinte, sustentando-se na compreensão de solidariedade social. Assim, manifestada a riqueza de determinado sujeito, este fica obrigado a contribuir com o erário, fornecendo-lhe os recursos de que precisa para custear os gastos públicos correntes. Conforme explicita a doutrina de Luciano Dalvi¹³:

¹¹ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, Senado Federal, 1988. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 24 out. 2022.

¹² BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 24 de out. 2022.

¹³ DALVI, Luciano. **Direito Tributário Avançado: teoria, processo e prática tributária**. São Paulo: Editora LTr, 2009.

[...] a receita dos impostos visa custear as despesas públicas gerais ou universais, v. g., educação, segurança pública, limpeza pública etc., não se atrelando a qualquer órgão, fundo, ou despesa, consoante proibição derivada do Princípio da não afetação dos impostos.

Desta forma, afirma-se que o imposto tem função precipuamente arrecadatória, de natureza não vinculada e, portanto, independe de contraprestação estatal específica, se distinguindo segundo sua hipótese de incidência.

DA CLASSIFICAÇÃO DOS IMPOSTOS À LUZ DA CRFB/1988

A Constituição Federal Brasileira, por sua vez, classifica os impostos em: federais, estaduais e municipais.

Nesse sentido, os impostos de competência da União estão elencados no artigo 153 da CRFB,¹⁴ a saber: imposto de importação de produtos estrangeiros; imposto de exportação para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (IE); imposto de renda e proventos de qualquer natureza (IR); imposto sobre produtos industrializados (IPI); imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF); imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR) ; imposto sobre grandes fortunas (IGF), este que deverá ser instituído através de lei complementar.

O inciso I do artigo 154¹⁵ da Constituição expressa, ainda, que a União tem competência residual, quer dizer, um novo imposto poderá ser instituído pela União através de lei complementar, desde que este seja não cumulativo e que não tenha a mesma base de cálculo ou fato gerador dos impostos já existentes.

No âmbito Estadual, constitucionalmente, são três os impostos que podem ser instituídos e exigidos, a saber: imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD); imposto sobre propriedade de veículos automotores (IPVA); e imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços (ICMS).

Por fim, os municípios têm competência privativa para instituir os impostos a seguir: sobre propriedade predial e territorial urbana (IPTU); transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão

¹⁴ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, Senado Federal, 1988. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 23 out. 2022.

¹⁵ Idem. Ibidem.

física e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição (ITBI); e imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), não compreendidos no art. 155, II¹⁶, todos de natureza fiscal, ou seja, arrecadatória. No caso do ISS, as atividades que constituem seu fato gerador estão presentes na lista anexa da Lei Complementar nº 116¹⁷, de 31 de julho de 2003, tratando-se, neste caso, de rol taxativo, cabendo interpretação extensiva, conforme entendimento jurisprudencial do STF em RE nº 784.439¹⁸.

DA EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA

O constituinte regulamentou a atividade econômica e financeira, instituindo seus princípios gerais no art. 170, da CRFB/1988¹⁹, no qual enfatiza a atuação do trabalho humano e da livre iniciativa como formas asseguradoras da justiça social. Para tal intuito, estabelece dentre seus princípios a soberania nacional, a redução das desigualdades sociais e regionais e a busca pelo pleno emprego.

No objetivo de alcançar esses compromissos, os benefícios fiscais servem como estímulo, atraindo os atores econômicos a investirem em soluções que ultrapassem seus interesses individuais, contribuindo para progresso civilizatório em suas diversas instâncias.

Desta maneira, evoca-se o instituto do benefício fiscal no intuito de realizar tais objetivos. Sobre este, a Secretaria do Tesouro Nacional²⁰, em normativa própria, aduz que os benefícios fiscais:

Referem-se ao conjunto abrangente das disposições preferenciais da legislação que concedem vantagens a determinados agentes econômicos, que atendem algum critério específico estabelecido, que não estão

¹⁶ Idem. Ibidem.

¹⁷ BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em 18 out. 2022.

¹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 784.439**. Reclamante: Banco Sudameris Brasil S/A. Reclamado: Município de Maceió. Relatora: Ministra Rosa Weber. Brasília, 15 set. 2020. Publicado em 15 set. 2020. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344400627&ext=.pdf>>. Acesso em 01 nov. 2022.

¹⁹ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, Senado Federal, 1988. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 14 set. 2022.

²⁰ BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Instruções de Procedimentos Contábeis**. Novembro, 2020. Disponível em: <<https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/contabilidade-e-custos/federacao/instrucoes-de-pronunciamentos-contabeis-ipc>>. Acesso em 14 set. 2022.

disponíveis aos demais agentes que não se enquadram no referido critério. A concessão desses benefícios, considerados de forma ampla, causa impacto nas contas públicas dos entes da Federação, seja por meio de renúncia de receitas ou de aumento de despesas ou assunção de dívidas. Podem ser classificados como benefícios tributários, financeiros, creditícios ou outros benefícios fiscais.

O Estado possui, contudo, outras formas de incentivar a dinamização econômica em determinados setores e cumprir objetivos constitucionais, utilizando a extrafiscalidade tributária como mecanismo de intervenção direta na ordem econômica.

Insta salientar, portanto, que os tributos podem ter natureza fiscal ou extrafiscal. Nesse contexto, o tributo com finalidade fiscal é aquele que visa originariamente a arrecadação, ou seja, angariar recursos ao erário e custear a manutenção da máquina pública.

De outra parte, possui finalidade extrafiscal o tributo que objetiva fundamentalmente a intervenção no domínio social ou econômico, assim, valer-se-á da extrafiscalidade para assegurar a efetividade de direitos e atingir objetivos estabelecidos constitucionalmente.

Seria controverso, entretanto, afirmar categoricamente que este ou aquele tributo possuem natureza simplesmente fiscal ou extrafiscal. Sobre esse assunto, no entendimento de Paulo Barros de Carvalho²¹, “há tributos que se prestam mais à fiscalidade e outros à extrafiscalidade. Todavia, ambas são finalidades dos tributos, que convivem, harmonicamente, sobressaindo-se ora uma, ora outra”.

Sendo assim, Paulo Caliendo²² explicita que o conceito de extrafiscalidade deve ser moldado a partir do sentido dos dispositivos constitucionais, uma vez que o texto constitucional, as normas gerais e o CTN não o estabelecem explicitamente. Isto é, usar-se-á de fontes formais do direito - doutrina e jurisprudência - para a concepção de extrafiscalidade, uma vez que seu conceito não está positivado no arcabouço normativo.

Sobremodo, importa ratificar que a extrafiscalidade se manifesta de diversas maneiras, não somente nos tributos criados com a finalidade de intervir ou regular a

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

²² CALIENDO, Paulo. **Limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal**. Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, v. 33, n. 2, p. 171-206, 2013.

situação estatal, mas também pela modulação de alíquotas, configurando, também, intervenção.

A extrafiscalidade está, assim, em sintonia com a escola do desenvolvimentismo econômico, visto que, em sua origem, compreende a relevância do Estado como interventor nas dinâmicas econômicas e, em sua aplicação, faz uso dos mecanismos legais para garantir a efetivação dos direitos e garantias expressos na Constituição Federal.

Por isso, não se pode observar a extrafiscalidade somente como característica do fenômeno do tributo, mas como peça relevante da manutenção e proteção do Estado de Direito.

DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

Como anteriormente analisado, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) é de competência tributária da União, presente no art. 153, IV, da CRFB²³ e no art. 46 do CTN²⁴, sendo este incumbido de sua instituição, cobrança e distribuição.

Entretanto, muito embora a competência para a instituição e cobrança do IPI seja da União, e que a receita esteja concentrada em âmbito federal, uma parcela considerável desta arrecadação é destinada aos outros entes, como estabelecido no art. 159, I e II, da Constituição.

Se faz importante indicar, ainda, o conceito de produto industrializado e como este deve ser entendido no âmbito jurídico. Logo, o CTN, em seu art. 46²⁵, o conceitua como sendo “o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo”.

Dessa maneira, qualquer produto que tenha sofrido, de alguma forma, algum tipo de transformação por operação, a fim de ter sua natureza ou finalidade modificada, é tido como produto industrializado.

²³ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, Senado Federal, 1988. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 25 out. 2022.

²⁴ BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 24 de out. 2022.

²⁵ Idem. Ibidem.

Nesta linha, seguindo o entendimento do jurista Vittorio Cassone²⁶, entende-se por transformação de um produto aquela operada diretamente sobre a matéria-prima, ou sobre um produto intercessor capaz de resultar na criação de uma nova espécie. O beneficiamento de um produto, por sua vez, importa no aperfeiçoamento ou alteração do acabamento, funcionamento ou, até mesmo, a estética do produto.

Também é tido como processo de industrialização o acondicionamento ou reacondicionamento, sendo que esta modalidade deve modificar a apresentação do produto mediante embalagem, ainda que em substituição a embalagem original. Ainda, é possível a renovação ou o reacondicionamento de produtos já anteriormente utilizados ou sobre parte remanescente de um produto deteriorado.

Pode-se entender, assim, que há incidência do IPI sobre produtos que sofreram alteração ou transformação, quaisquer que sejam, conforme as espécies de industrialização que foram mencionadas.

DO FATO GERADOR E DA BASE DE CÁLCULO

Dispõe o artigo 46 do CTN²⁷ que o IPI tem por fato gerador o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira; a saída do produto do estabelecimento do contribuinte; e a sua arrematação, quando apreendidos ou abandonados e levados a leilão.

Entretanto, a Lei nº 4.502/64²⁸, em seu art. 2º, inciso II, estabeleceu que, quanto aos produtos de produção nacional, o fato gerador é a saída do respectivo estabelecimento produtor. Nesse sentido, o STJ, em EREsp 734.403/RS²⁹, entendeu que a operação passível de incidência do IPI é aquela que decorre da saída do produto industrializado do estabelecimento do fabricante e se completa com a

²⁶CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário: fundamentos constitucionais da tributação, classificação dos tributos, interpretação da legislação tributária, doutrina, prática e jurisprudência**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

²⁷ BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 25 de out. 2022.

²⁸ BRASIL. **Lei nº 4.502**, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4502.htm> . Acesso em 25 out. 2022.

²⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 734.403/RS**. Relator: Ministro Napoleão Maia Filho. Brasília, 14 nov. 2018. Publicado em 21 nov. 2018. Disponível em: <<https://processo.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=%28ERESP.clas.+e+%40num%3D%22734403%22%29+ou+%28ERESP+adj+%22734403%22%29.suce.>>>. Acesso em 06 nov.2022.

transferência da propriedade do bem. Isto é: “somente quando há a efetiva entrega do produto ao adquirente a operação é dotada de relevância econômica capaz de ser oferecida à tributação”³⁰.

No caso em referência, a empresa Philip Morris Brasil, produtora de derivados do tabaco, objetivou a anulação do lançamento do IPI relativo a cigarros destinados à exportação que foram roubados após a saída do estabelecimento dos produtores. O STJ, assim, afastou o argumento sustentado pelo fisco no qual a mera saída - pela interpretação literal da legislação - configuraria fato gerador do tributo, mesmo que roubado antes da efetiva transferência.

Vale ressaltar também que, como consequência desse entendimento, o STJ, em REsp 1.402.138/RS³¹, compreende que o simples deslocamento para outro estabelecimento sem a transferência de titularidade - ou seja, com a permanência do produto no domínio do fabricante - não enseja a incidência do IPI.

Acerca da industrialização realizada no próprio local de consumo ou de utilização, isto é, fora do estabelecimento produtor, o CTN indica que o fato gerador será o instante em que a operação industrial for finalizada.

Em relação a base de cálculo, esta está vinculada à hipótese de incidência. Sobre esse assunto, elucida o professor Hugo de Brito Machado³²:

a) no caso de mercadoria importada, a base de cálculo do IPI é a mesma do imposto de importação, acrescida do próprio imposto de importação, das taxas exigidas para entrada do produto no País e ainda dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis (CTN, art. 47, I); (b) tratando-se de produtos industrializados nacionais, a base de cálculo do IPI é o valor da operação de que decorrer a saída destes do estabelecimento do contribuinte, ou, não tendo valor a operação, ou sendo omissos os documentos respectivos, a base de cálculo será o preço corrente da mercadoria ou de sua similar no mercado atacadista da praça do contribuinte (CTN, art. 47, II); e, finalmente, (c) tratando-se de produto leiloado, o preço da respectiva arrematação (CTN, art. 47, III).

Assim, seguindo esse entendimento e à luz da Carta Magna, não é permitida a alteração da base de cálculo do IPI por simples ato do Poder Executivo, sendo

³⁰ Idem. Ibidem.

³¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.402.138/RS**. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Dinacon Indústria, Comércio e Serviços Ltda. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Brasília, 12 maio. 2020. Publicado em 22. maio. 2020. Disponível em: <<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&termo=REsp%201402138>>. Acesso em 04. nov. 2022.

³² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 41. ed. ver. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2017; p. 338.

inconstitucional qualquer norma de lei ordinária que o permita alterar a base de cálculo do referido imposto.

DO CONTRIBUINTE

Sobre o contribuinte do IPI, importa o art. 51 do CTN³³:

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.

É importante salientar que, para fins de incidência de IPI, apesar de cada estabelecimento ser considerado contribuinte autônomo, a responsabilidade pelo pagamento do imposto é da empresa possuidora.

DA NÃO CUMULATIVIDADE

O IPI obedece obrigatoriamente ao princípio da não cumulatividade, permitindo, assim, de acordo com o art. 153, §3º, II da CRFB/1988³⁴, a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

Acerca deste conceito, o professor Ricardo Alexandre³⁵ expõe:

A não cumulatividade é técnica que tem por objetivo limitar a incidência tributária nas cadeias de produção e circulação mais extensas, fazendo com que, a cada etapa da cadeia, o imposto somente incida sobre o valor adicionado daquela etapa. Assim, ao final da cadeia, o tributo cobrado jamais será maior que o valor da maior alíquota, multiplicado pelo valor final do produto.

³³ BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 25 de out. 2022.

³⁴ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, Senado Federal, 1988. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 25 out. 2022.

³⁵ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 16ª ed. rev., atual. e ampl. Salvador: Editora JusPodivm, 2022; p.725.

À luz do Código Tributário Nacional, o princípio da não cumulatividade está disciplinado no art. 49³⁶, cujo os termos:

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

Nesse aspecto, funciona mediante o sistema de créditos e débitos. Assim, a cada aquisição tributada de insumo, o adquirente registra como crédito o valor do tributo que incide na operação. Portanto, torna-se um direito do contribuinte recuperar o valor incidente nas operações que virão posteriormente, sendo categorizado internamente como “IPI a se recuperar”.

Na alienação de produtos, por sua vez, é registrado como débito o valor do tributo incidente na operação. Assim, este valor é uma obrigação do contribuinte de recolher o valor devido aos cofres públicos federais ou compensá-lo com os créditos obtidos nas operações ocorridas anteriormente.

Vale indicar, ainda, que, segundo entendimento do STJ oriundo da Súmula 495³⁷, a “aquisição de bens integrantes do ativo permanente da empresa não gera direito ao creditamento de IPI”. Pois, segundo o tribunal, o desgaste desse ativo não ocorre de maneira imediata e integral durante a industrialização, ou seja, o ativo fixo não se assemelha ao insumo que irá ser agregado ao valor final do produto produzido pelo fabricante. Em exemplo, em uma fábrica de equipamentos esportivos, a máquina de tecelagem não se incorpora à bola de futebol produzida, ou seja, ao produto final e, por isso, não gera direito ao creditamento do IPI.

De outra parte, em Súmula Vinculante 58³⁸, o STF indicou que “inexiste direito ao crédito presumido de IPI relativamente à entrada de insumos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis, o que não contraria o princípio da não cumulatividade”.

Assim, nos casos de aquisição sem oneração, os princípios da seletividade e não cumulatividade não garantem o direito a crédito presumido de IPI. Ou seja, nos

³⁶ BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 29 de out. 2022.

³⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 495**. A aquisição de bens integrantes do ativo permanente da empresa não gera direito a creditamento de IPI. Publicado em 13 agosto. 2012.

³⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante 58**. Inexiste direito a crédito presumido de IPI relativamente à entrada de insumos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis, o que não contraria o princípio da não cumulatividade. Publicado em: 06 maio. 2020.

casos em que insumos sujeitos à alíquota zero, isentos ou não tributados, não há que se falar em direito ao creditamento.

DA ALÍQUOTA

Para Vittorio Machado³⁹, o IPI é tido como imposto de função extrafiscal, de natureza proibitiva, na qual são tributados “pesadamente os denominados artigos de luxo, ou supérfluos, como os perfumes, por exemplo, e também aqueles de consumo desaconselhável, como as bebidas e os cigarros”. Ou seja, observa-se o quão supérfluo é o produto para arbitrar a carga tributária aplicada, sendo menores para os produtos considerados essenciais e maiores para supérfluos.

Indiretamente, o objetivo final do princípio é graduar a carga tributária do imposto conforme a capacidade contributiva dos consumidores, visto que produtos considerados supérfluos são consumidos pelas camadas mais abastadas da sociedade, em detrimento de produtos de uso comum e geral. Esse princípio evidencia, assim, a característica recôndita de justiça social na forma de tributação presente no imposto em tela.

Nesse diapasão, a legislação ordinária adotou a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) como forma de classificar os produtos. Nela, as alíquotas flutuam de zero a 330, as mais elevadas refletindo sobre produtos como o cigarro e bebidas alcoólicas, a título de exemplo.

A alíquota do IPI, portanto, é arbitrada sob a égide da seletividade, ou seja, conforme o grau de importância daquele produto para a sociedade ou determinada parcela desta - empresários, produtores rurais, assim por diante.

DAS CARACTERÍSTICAS EXTRAFISCAIS DO IPI

Conforme abordado, os tributos, para além de sua função arrecadatória, podem ser instrumento de políticas de indução econômica ao favorecer o desenvolvimento de setores estratégicos e salvaguardar empresas nacionais em detrimentos de multinacionais estrangeiras.

Nesse sentido, é a extrafiscalidade um fenômeno tributário no qual se tem por finalidade o custeio de encargos paralelos aos da administração pública, isto é,

³⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38. ed. ver. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2017.

destinada ao fomento ou não de atividade na qual há interesse estatal para seu desenvolvimento.

Sob a ótica intervencionista, no intuito de manter o controle sobre determinadas áreas econômicas, reduz-se IPI a zero ou a próximo de zero, para fomentar este ou aquele setor em deficiência, ou por juízo de essencialidade do Estado.

A título de exemplificação, pode-se mencionar a redução do IPI a zero no setor de materiais de construção, ocorrido em 2014, uma vez da importância do setor para a economia brasileira, já que representava, naquela data, 10% do PIB e 11 milhões de empregos diretos e indiretos.

Ainda, tem-se a frequente redução do IPI no setor automobilístico, como forma de incentivo e compensação das assimetrias competitivas globais, como ocorreu recentemente, visto o decreto presidencial nº 10.979⁴⁰, que reduziu em 18,5% a alíquota do referido imposto sobre determinados modelos de automóveis.

Como explicitado, é prática do Estado a desoneração do IPI em contrapartida da manutenção e criação de empregos, bem como estímulo à expansão de demanda e incremento nas cadeias produtivas. No mais, a extrafiscalidade, além de sua função de perseguir a justiça social, também persegue o pleno emprego, o alargamento das cadeias produtivas e a expansão da demanda.

No que diz respeito a esse tema, economistas já indicam a íntima relação entre redução de impostos e aumento de arrecadação a longo prazo, uma vez que a desoneração de determinados setores - bem como da sociedade no geral - eleva a capacidade de investimento das empresas, fomentando a cadeia produtiva, gerando novos empregos e expandindo a demanda agregada - termo macroeconômico que reúne os componentes: consumo, investimentos, gastos governamentais e exportações líquidas. Esse movimento, em suma, revoluciona a estrutura produtiva interna na direção da maior participação da manufatura de produtos de alto valor agregado na renda nacional.

Assim, se evidencia que o IPI, além de possuir função fiscal - isto é, meramente arrecadatória - possui, sobretudo, função extrafiscal, com finalidade de

⁴⁰ BRASIL, **Decreto nº 10.979, de 25 de fevereiro de 2022**. Altera a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF. Disponível em: <<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/decreto-n-10.979-de-25-de-fevereiro-de-2022-383062604>>. Acesso em: 09 nov. 2022.

fomento que, quando corretamente direcionado e orquestrado, promove a redução do imposto visando o aquecimento da economia em áreas de interesse nacional.

CONCLUSÃO

Tendo em vista os aspectos abordados no estudo em tela, a discussão acerca da extrafiscalidade e sua ingerência na economia se mantém como tema em debate tanto no universo das ciências econômicas quanto no das ciências jurídicas. Deste modo, o entendimento pacificado, mesmo entre os clássicos adeptos da escola liberal, é o de que não há ordem econômica sem a presença, ora frágil, ora latente, do Estado.

Nesse sentido, o direito tributário ou, mais especificamente, a extrafiscalidade, atua como *longa manus* do interesse coletivo sobre interesses privados. Em última instância, age em prol do interesse nacional acima de interesses estrangeiros, orientando o processo econômico na contramão da globalização desenfreada.

Como fora abordado, as assimetrias produtivas organizam o processo de divisão internacional do trabalho, enxugando as potencialidades brasileiras e sentenciando-nos ao suprimento de commodities ao mundo industrializado e imperial.

O Imposto sobre Produtos Industrializados, diante desse cenário, evidencia a capacidade do direito em promover institutos eficazes no estímulo aos setores produtivos nacionais e garantidores da justiça social. No que tange ao caráter não cumulativo do IPI, está associado ao entendimento jurídico das limitações ao poder de tributar, não onerando em excesso a produção para a estimulação de cadeias produtivas sólidas e, por vezes, complexas. De outra parte, no que tange ao caráter seletivo do referido imposto, este se sustenta nos princípios constitucionais que regem a justiça social, visto que arbitra sua alíquota de acordo com a essencialidade do produto, funcionando, assim, como mecanismo de efetivação do princípio da isonomia ou justiça fiscal, previsto no Constituição Federal.

Nesse diapasão, apesar da catatonia econômica produzida massivamente na América Latina e, mais fortemente no Brasil, comercializada como remédio amargo aos dramas sociais brasileiros, o direito tributário segue perseguindo, de forma equilibrada, os valores fundadores das nações que alcançaram o êxito civilizatório,

40num%3D%22734403%22%29+ou+%28ERESP+adj+%22734403%22%29.suce.>. Acesso em 06 nov.2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.402.138/RS**. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Dinacon Indústria, Comércio e Serviços Ltda. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Brasília, 12 maio. 2020. Publicado em 22. maio. 2020. Disponível em: <<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&termo=REsp%201402138>>. Acesso em 04. nov. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 495**. A aquisição de bens integrantes do ativo permanente da empresa não gera direito a creditação de IPI. Publicado em 13 agosto. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 784.439**. Reclamante: Banco Sudameris Brasil S/A. Reclamado: Município de Maceió. Relatora: Ministra Rosa Weber. Brasília, 15 set. 2020. Publicado em 15 set. 2020. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344400627&ext=.pdf>>. Acesso em 01 nov.2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante 58**. Inexiste direito a crédito presumido de IPI relativamente à entrada de insumos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis, o que não contraria o princípio da não cumulatividade. Publicado em: 06 maio. 2020.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **O conceito histórico de desenvolvimento econômico revisitado**. EESP – Escola de Economia de São Paulo, versão de 16 de janeiro de 2022.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos; MARCONI, Nelson. **Macroeconomia desenvolvimentista: teoria e política econômica do novo desenvolvimentismo**. 1 ed. Rio de Janeiro: Campus, 2016.

CALIENDO, Paulo. **Limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal**. Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, v. 33, n. 2, p. 171-206, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário: fundamentos constitucionais da tributação, classificação dos tributos, interpretação da legislação tributária, doutrina, prática e jurisprudência**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CORATTO, Bruno Pinto. **O fenômeno extrafiscal no sistema tributário brasileiro**. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XV, n. 98, mar 2012.

DALVI, Luciano. **Direito Tributário Avançado: teoria, processo e prática tributária**. São Paulo: Editora LTr, 2009.

DAS CHAGAS FERNANDES, Francisco. **A extrafiscalidade**. Revista de Ciência Política, v. 24, n. 3, p. 73-87, 1981.

IEDI, Instituto de Estudos para o Desenvolvimento Industrial. **Destaque IEDI - O ano avança, a Indústria não**. Publicado em 01 nov. 2022. Disponível em: <https://iedi.org.br/artigos/top/analise/analise_iedi_20221101_industria.html>. Acesso em 04 nov. 2022.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 41. ed. ver. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2017; p. 338.

MARCONI, Nelson. BRANCHER, Mauro. **A Política Econômica do Novo Desenvolvimentismo**. Número Especial sobre Desenvolvimento Econômico no Século XXI. Revista Economia Contemporânea (2017), Número Especial: p. 1-31.

NETTO, Antonio Delfim. **A economia política do desenvolvimento**. Política para retomada do crescimento - reflexões de economistas brasileiros. Brasília, 2002, Capítulo 2.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 13ª edição, 2021. Saraiva Jur.

TORQUATO, Luciene Maria; ABREU, Renata. **Tributos extrafiscais e as políticas desenvolvimentistas brasileiras**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v.141, II Trim, 2019.