

**INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO – IDP
ESCOLA DE DIREITO DE BRASÍLIA
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO E
FINANÇAS PÚBLICAS**

CASTRUZ CATRAMBY COUTINHO

**O IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS E O
PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA
NONAGESIMAL À LUZ DA DECISÃO PROFERIDA PELO
STF NA ADI nº 4.661-DF**

BRASÍLIA – DF

2014

CASTRUZ CATRAMBY COUTINHO

**O IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS E O
PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA
NONAGESIMAL À LUZ DA DECISÃO PROFERIDA PELO
STF NA ADI nº 4.661-DF**

Monografia apresentada como requisito parcial para a obtenção do título de especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no Curso de Pós-Graduação Lato Sensu do Instituto Brasiliense de Direito Público -IDP.

Orientador: Prof. (Sem orientador)

Brasília – DF

2014

CASTRUZ CATRAMBY COUTINHO

**O IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS E O
PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA
NONAGESIMAL À LUZ DA DECISÃO PROFERIDA PELO
STF NA ADI nº 4.661-DF**

Monografia apresentada como requisito parcial para a obtenção do título de especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no Curso de Pós- Graduação Lato Sensu do Instituto Brasiliense de Direito Público -IDP.

Aprovado pelos membros da banca examinadora em __/__/__, com menção____(_____)

Banca examinadora:

Presidente: Prof.

Integrante: Prof.

Integrante: Prof.

DEDICATÓRIA

Dedico o presente trabalho à minha doce Rejane por todo amor, carinho e por sempre acreditar que, com Deus, nós podemos alcançar nossos objetivos.

A alegria que se tem em pensar e aprender
faz-nos pensar e aprender ainda mais.
Aristóteles

Resumo

O presente trabalho adota a pesquisa bibliográfica do tema como sua principal metodologia, dado o seu caráter teórico argumentativo, tem por objetivo analisar as características e principais elementos do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI a fim de confrontá-los com o princípio constitucional da anterioridade nonagesimal analisando a sua aplicação à luz de decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, que determinou sua observância mesmo na hipótese em que a majoração levada a efeito por decreto obedeceu aos limites máximos fixados em lei. Palavras chave: IPI. Anterioridade. Nonagesimal.

Abstract

This paper adopts a literature search of the topic as their main methodology, given its theoretical argumentative character, aims to analyze the characteristics and key elements of the Excise Tax -IPI to confront them with the constitutional principle of precedence nonagesimal analyzing its application in the light of the decision rendered by the Supreme Court, which determined its observance even in the event that the increase carried out by decree obeyed the ceilings established by law. Keywords: IPI. Anteriority. Nonagesimal.

Sumário

Introdução.....	9
2) Revisão de literatura.....	11
2.1 Aspectos Históricos do IP.....	11
2.2 Regime Jurídico do IPI.....	13
2.3 Hipótese de Incidência do IPI.....	14
2.4 Sujeito passivo.....	17
3. Alíquotas –	19
3.1 Essencialidade.....	21
3.2 Extrafiscalidade.....	22
3.3 Seletividade.....	26
4. Base de cálculo.....	27
5. Não-cumulatividade.....	28
3) O princípio da anterioridade e o regime constitucional do IPI.....	29
4) Da decisão proferida na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.661-DF.....	33
5) Síntese dos votos que fundamentaram decisão proferida.....	34
6) Análise da decisão proferida.....	41
Conclusão.....	45
Referências bibliográficas	48

Introdução

O objetivo do presente estudo é analisar a aplicação do princípio da anterioridade tributária nonagesimal ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, após a promulgação da Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, à luz da decisão proferida na Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI nº 4.661, pelo Supremo Tribunal Federal.

O problema de pesquisa a ser enfrentado está no cabimento da aplicação do princípio constitucional da anterioridade nonagesimal ao IPI, após a promulgação da Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, na hipótese em que a majoração das suas alíquotas, por ato infralegal, observou os parâmetros máximos fixados em lei, em face da redação do art. 150, III, "c", da Constituição¹, que veda a cobrança de tributos antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

Assim, o presente estudo visa analisar, com base em pesquisa dogmática ou instrumental, fincada no tripé: doutrina, jurisprudência e legislação os argumentos expendidos na decisão proferida em sede de liminar pelo STF, apreciando seus fundamentos em face da Constituição e dos elementos que compõem o IPI.

¹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....
 III - cobrar tributos:

.....
 c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

A relevância jurídica do presente estudo decorre da recente orientação da jurisprudência do STF acerca da aplicação do princípio da anterioridade tributária nonagesimal ao IPI, conforme se extrai dos fundamentos da decisão proferida na mencionada ADI, referendada pelo Plenário, que suspendeu por noventa dias a vigência do Decreto nº 7.567, de 16 de novembro de 2011, que majorou a alíquota do IPI para os automóveis nacionais e importados.

Sob o ponto de vista político, o tema se mostra relevante na medida em que a decisão proferida restringiu a capacidade constitucionalmente outorgada ao chefe do Poder Executivo de orientar a política econômica, lançando mão desse ágil e poderoso instrumento tributário de natureza extrafiscal, que lhe permite modular, por ato infralegal, para mais ou para menos as alíquotas do IPI, sem a necessidade de submeter a exigibilidade da majoração à anterioridade tributária nonagesimal.

Nesse contexto, a relevância social do tema está atrelada aos impactos que as medidas tributárias, notadamente aquelas que envolvem a modulação das alíquotas dos impostos sobre bens de consumo produzem no dia-a-dia da sociedade e na economia, fomentando ou inibindo a produção e a comercialização de produtos industrializados, segundo critérios de seletividade e essencialidade.

Os principais métodos utilizados para enfrentar o questionamento são a pesquisa bibliográfica, jurisprudencial e legal. O desenvolvimento da análise possui como pilares a conceituação jurídica dos termos: Imposto sobre Produtos Industrializados; majoração; princípio da anterioridade nonagesimal.

Para tanto, revela-se necessário, ainda que de forma breve, dissecar os aspectos históricos do IPI, sua estrutura e seus elementos legais e constitucionais, de molde a delinear as suas principais características e finalidades, como forma de contextualizar o imposto, suas funções e a sua peculiar relação com o princípio da anterioridade nonagesimal.

Desta feita, a presente monografia visa questionar a necessidade de observância do princípio da anterioridade nonagesimal em relação ao IPI, nos casos

em que a modulação das alíquotas, por ato do Poder Executivo, observou os limites máximos fixados em lei, tendo em vista a atribuição que recai sobre ele de garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais, nos termos do artigo 3º da Constituição².

2 – Revisão de literatura

2.1. Aspectos Históricos do IPI

O IPI tem suas origens na Emenda Constitucional nº 18 de 1965, que cuidou da denominada Reforma Tributária de 1965 e ainda guarda certa relação com o antigo Imposto de Consumo, também de competência da União, previsto no inciso II do art. 15 da Constituição de 1946, instituído pela Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, cuja incidência se dava sobre o consumo de produtos listados em tabela anexa.

Quanto aos produtos industrializados de procedência estrangeira, seu fato gerador correspondia ao respectivo desembaraço aduaneiro e, quanto aos de produção nacional, à saída do respectivo produto do estabelecimento. Considerava-se estabelecimento produtor para fins de incidência do Imposto de Consumo todo aquele que industrializasse os produtos sujeitos à exação, descritos na tabela em anexo ao texto legal, à semelhança do que sucede atualmente com o IPI.

² Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;
II - garantir o desenvolvimento nacional;
III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Suas origens, segundo lição de Aliomar Baleeiro³, decorrem de:

velho tributo da antiguidade, o imposto de consumo era conhecido de Roma e atravessou a Idade Média, quando atingia os pequenos produtores, negociantes e almocreves que levavam mercadorias às feiras.

No latim medieval, encontram-se as expressões *assisa*, *assisa panis*, *assisa super venalis*, *assisa rerum venalium* (etimologicamente de *assidere*, estabelecer, impor), que designavam exações sobre o consumo de alimentos e artigos de outros conduzidos às feiras e mercados. Da prática e das palavras que designavam, derivam-se, para o inglês, *excise*; *accises* para o francês, e *sis* para Portugal.

As primitivas *sisas*, em Portugal, recaíam sobre o vinho, o azeite e comestíveis, até que foram estendidas a outros produtos. Eram tributos das municipalidades, mas os monarcas pediam às vereanças lhas concedessem por algum tempo, quando se agravavam as aperturas do erário real. Recaíam sobre cada operação comercial, de que era objeto a mercadoria, como o imposto de vendas até a Emenda 18.

Apresentavam também caracteres de imposição sobre o consumo as “portagens” das feiras lusitanas nos últimos séculos da idade média, assim como as famigeradas alcavalas espanholas.

Desse tipo também era o “subsídio literário” sobre carne, vinho, etc., que Portugal, no século XVIII, decretou no Brasil para manutenção das escolas régias da então Colônia.

Muitos dízimos eclesiásticos por efeito de repercussão econômica, caberiam também na classificação de imposto de consumo e não de produção.

No Brasil, durante a Colônia e depois da Independência até a República, o consumo era campo lavrado principalmente pelo Fisco dos municípios, mas o erário nacional fez suaves e episódicas incursões atingindo a carne, o sal, a aguardente, o rapé e certos tipos de tabaco preparado para fumantes. O estanco era a técnica geralmente usada na fase colonial.

Rui Barbosa examinou detidamente o assunto no relatório de 1891, pretendendo gravar as bebidas alcoólicas e o fumo, enquanto mostrava o inconveniente de sua extensão a todas as mercadorias consumíveis.

No entanto, parte da doutrina⁴ esclarece que ainda que o IPI guarde similaridades em relação ao Imposto de Consumo, sua denominação não se mostrava adequada ao seu objeto de tributação, em virtude da discrepância entre o nome do imposto e a sua realidade econômica, dado que consumo representa a utilidade de um bem e, quando o produto industrializado sai de fábrica, ainda não se

³ *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 14ª Ed., revista e atualizada por Flavio Bauer Novelli – Rio de Janeiro: Forense, 1990, p.328/329.

⁴ BORGES, José Cassiano, 1945 – O IPI ao alcance de todos: (atualizado de acordo com o decreto 7.212, de 2010) / José Cassiano Borges, Maria Lucia Américo Reis. – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

pode falar em consumo (discrepância que foi dirimida pela mencionada Emenda Constitucional nº 18, de 1965).

Nesse sentido é a lição de Edvaldo Brito⁵, quando aponta que, ainda que a afirmativa de Baleeiro quanto à comparação do Imposto de Consumo com o IPI seja aceitável do ponto de vista meramente descritivo, sob o ponto de vista jurídico sistemático, de cunho científico, ela não se sustenta:

Contudo, se o ângulo descritivo comporta a afirmativa, ela não se sustenta sob uma análise jurídico sistemática, portanto, de cunho científico. Lembre-se desde logo que a Ciência do Direito trabalha o seu objeto (o direito) submetendo-o a critérios rigorosos. Logo, não há como aceitar que o nome dê essência dos objetos, tal como o próprio legislador brasileiro tem determinado em vários campos do direito, v.g., art. 4º, I, do CTN; art. 112 do novo texto do Código Civil. Sendo assim, como, efetivamente o é, plasme-se, de logo, que o art. 46 do CTN dispõe sobre três impostos distintos sob a mesma denominação, a de imposto sobre produtos industrializados. Essa circunstância incompatibiliza-o com a regra constitucional de outorga de competência que autoriza, apenas, o IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados. Impõe-se, por isso, que, doravante, cuide-se desse imposto inserindo-o no sistema tributário, profligando o imposto sobre consumo, já a partir do próprio conceito de consumo e pela tributação do consumo, entre nós.

Assim, em que pese o debate acerca das origens históricas do IPI, o fato é que ele apresenta pontos em comum com o extinto Imposto de Consumo, conforme se infere da Lei nº 4.502, de 1964, que, conquanto trate de imposto extinto, ainda possui em vigor diversos dispositivos atualmente aplicados ao IPI, a exemplo da parte que trata dos contribuintes, na condição de responsáveis.

Portanto, o IPI e o extinto Imposto de Consumo são espécies tributárias que não se confundem, ainda que haja uma grande proximidade entre eles em decorrência do fato de o IPI ainda se valer de normas até então voltadas exclusivamente à disciplina do extinto imposto.

2.2. Regime Jurídico do IPI

⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) - Comentários ao código tributário nacional, volume 1 (arts. 1º a 95) – 5ª ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2008. Vários colaboradores.

Feito esse breve histórico, o IPI é imposto de competência exclusiva da União e seu regime jurídico⁶ encontra-se previsto na Constituição, no Código Tributário Nacional – CTN, na Lei nº 4.502, de 1964, no Decreto-lei nº 1.199, de 27 de dezembro de 1971⁷, recepcionado pela atual Constituição com força de lei ordinária, no Regulamento do IPI - RIPI e na Tabela do IPI - TIPI.

Essa competência outorgada pela Constituição à União significa, na prática, que não importa em qual Estado Membro, Distrito Federal ou Município da federação se deu a industrialização e a saída do produto da indústria ou estabelecimento assemelhado, com fins comerciais, a competência tributária será sempre da União.

Portanto, tal característica, aliada ao seu alcance, que abrange não só os produtos industrializados em todo o território nacional, mas também os produtos industrializados em outros países, reclama um delineamento perfeito dos seus limites, a fim de que eventualmente não venha a invadir a competência tributária constitucionalmente atribuída a outros entes políticos.

2.3. Hipótese de Incidência do IPI

Inicialmente, cumpre recordar que hipótese de incidência e fato gerador da obrigação tributária constituem conceitos jurídicos distintos, posto que a primeira, em linhas gerais, se refere à norma prevista abstratamente, ao passo que o

⁶ Constituição – arts. 150, I, II, III, IV, VI, § 1º; 153, IV, §§1º e 3º, incisos I, II e III; Lei nº 5.172, de 25/10/66 – arts. 46 a 51; Lei nº 4.502, de 1964 – lei que institui o tributo; Regulamento do IPI - RIPI – Decreto nº 7.212, de 15/06/2010, tabela TIPI – Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011.

⁷Art 4º O Poder Executivo, em relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados, quando se torne necessário atingir os objetivos da política econômica governamental, mantida a seletividade em função da essencialidade do produto, ou, ainda, para corrigir distorções, fica autorizado:

I - a reduzir alíquotas até 0 (zero);

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

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

segundo está atrelado à ocorrência de um fato concreto, previsto abstratamente, conforme ensina José Cassiano Borges⁸:

Alguns autores não distinguem entre fato gerador e hipótese de incidência. Todavia, embora o nascimento da obrigação tributária decorra da identificação do caso concreto com a sua hipótese de incidência, ambos não se confundem, porque, quando falamos em hipótese de incidência, estamos nos referindo à previsão abstrata e hipotética do fato e, quando mencionamos o fato gerador, estamos nos reportando à sua ocorrência concreta.

Reforça tal conclusão a lição de Alfredo Augusto Becker⁹, quando faz a distinção entre hipótese de incidência e fato gerador, tecendo crítica a esse último:

Escolheu-se a expressão hipótese de incidência para designar o mesmo que outros autores denominam de “suporte fático” ou “tatbestand” ou “fattispecie” ou “hecho imponible” ou “pressuposto del tributo” ou “fato gerador”. Esta última expressão é a mais utilizada pela doutrina brasileira de Direito Tributário e, de todas elas, a mais infeliz porque o “fato gerador” não gera coisa alguma além de confusão intelectual. Para que possa existir a relação jurídica tributária é necessário que, antes, tenha ocorrido a incidência da regra jurídica tributária sobre o “fato gerador” e, em consequência, irradiado a relação jurídica tributária.(...) No campo da doutrina do Direito tributário, a expressão “fato gerador” é a que mais extensos prejuízos lhe tem causado, a tal ponto que é frequente encontrarem-se autores que, embora dotados de vigorosa intelectualidade e brilhante erudição, escrevem – imersos numa atitude mental pseudojurídica – capítulos e livros destituídos de valor jurídico, os quais, todavia, são excelentes no plano pré-jurídico da Ciência das Finanças Públicas e da Política Fiscal.

Feito esse esclarecimento, revela-se pertinente identificar o significado da expressão *produto industrializado*, qual seu sentido e alcance a fim de que possamos fazer a correta identificação da sua hipótese de incidência.

Como se sabe, essa tarefa foi imputada pela alínea “a” do inciso III do art. 146 da Constituição¹⁰ à lei complementar, instrumento adequado para definir

⁸ BORGES, José Cassiano, 1945 – O IPI ao alcance de todos: (atualizado de acordo com o decreto 7.212, de 2010) / José Cassiano Borges, Maria Lucia Américo Reis. – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.p. 15

⁹ Becker, Alfredo Augusto, **Teoria Geral do Direito Tributário** – 4ª edição – São Paulo: Noeses, 2007. p. 336/7.

¹⁰ Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos nela discriminados, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Assim, o CTN definiu produto industrializado no parágrafo único do art. 46¹¹ como aquele que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

Nessa toada, o mesmo dispositivo do CTN estabelece que o fato gerador do IPI corresponde ao desembaraço aduaneiro de produtos industrializados, quando de procedência estrangeira, a sua saída do estabelecimento ou a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Ademais, para fins de incidência do tributo, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento importador, industrial, comerciante ou arrematante.

Por seu turno, a Lei nº 4.502, de 1964, melhor especificou as hipóteses de incidência do IPI ao estabelecer que quando a industrialização se der no próprio local de consumo ou de utilização do produto, fora de estabelecimento produtor, o fato gerador considerar-se-á ocorrido no momento em que ficar concluída a operação industrial.

O mencionado diploma legal também estabelece que o imposto é devido sejam quais forem as finalidades a que se destine o produto ou o título jurídico a que se faça a importação ou de que decorra a saída do estabelecimento produtor.

Como se vê, a legislação estabelece como fato gerador do IPI a saída do produto do estabelecimento fabricante, o consumo do produto no próprio

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;

¹¹ Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

.....
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.

estabelecimento, o desembaraço aduaneiro e a aquisição em leilão, independentemente da finalidade para a qual foi produzido o bem, adquirido a qualquer título.

Na esfera regulamentar, o Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – RIPI¹², estabelece que o imposto incide sobre produtos nacionais ou estrangeiros e seu campo de incidência abrange todos os produtos industrializados dotados de alíquota, relacionados na tabela de incidência do IPI – TIPI¹³.

No que interessa ao presente estudo, para fins de incidência do IPI é indiferente o fato de a industrialização ter ocorrido dentro ou fora do país, o importante é que haja um produto industrializado e que tenha havido a sua saída do estabelecimento para fins comerciais.

Neste aspecto, é importante destacar que a incidência do IPI em produtos importados, conquanto seja questionada no campo doutrinário e jurisprudencial, atua como forma de conferir tratamento tributário isonômico entre os produtos nacionais e os importados, operando como relevante instrumento de proteção à indústria nacional.

Portanto, em termos práticos, o campo de incidência do IPI alcança todos os produtos industrializados dotados de alíquota, relacionados na Tabela do IPI – TIPI, mesmo que ela seja igual a zero.

2.4. Sujeito Passivo

Em linhas gerais, o art. 121 do CTN¹⁴ define o sujeito passivo da obrigação principal como a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade

¹² Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010

¹³ Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011.

¹⁴ Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

pecuniária e estabelece, nos seus incisos I e II, duas modalidades de sujeição passiva: direta e indireta. Direta, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (contribuinte); indireta, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei (responsável).

No que se refere especificamente ao IPI, o art. 51 do CTN¹⁵ dispõe que é contribuinte o importador ou quem a ele a lei equiparar, o industrial ou quem a ele a lei equiparar, o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos industriais ou aos a este equiparados e o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

De mais a mais, o parágrafo único do mencionado dispositivo do CTN considera como autônomo, para efeitos do IPI, qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante de produto leiloado.

Nesse sentido, revela-se pertinente a transcrição da precisa lição de Hugo de Brito Machado¹⁶, na parte em que discorre acerca do conceito de estabelecimento para fins de sujeição passiva do imposto:

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

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

¹⁵ 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.

¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito - **Curso de Direito Tributário**, São Paulo, 31ª ed., Malheiros Editores, 2010, p. 353/4

Opcionalmente, a legislação confere a alguns contribuintes a possibilidade de serem equiparados a industrial, a exemplo do que sucede com os estabelecimentos comerciais que efetuarem a saída de bens de produção, para estabelecimentos industriais ou revendedores, ou ainda as cooperativas, que se dedicarem a venda em comum de bens de produção recebidos de seus associados, para comercialização.

Ainda no que se refere à sujeição passiva do IPI, é importante assinalar que a lei¹⁷ que criou o regime de substituição tributária no imposto, inovou ao criar a figura do contribuinte substituto do IPI, cuja adesão é facultativa, conforme leciona a melhor doutrina¹⁸:

A condição de contribuinte substituto assemelha-se à condição de contribuinte do IPI por opção, que é facultada aos estabelecimentos comerciais que derem saída a bens de produção, para estabelecimentos industriais ou revendedores, e às cooperativas que se dedicarem à venda em comum de bens de produção, recebidos de seus associados, para comercialização, vez que é também opcional, pois o artigo 26 do RIPI estabelece que é responsável por substituição, o industrial ou equiparado, mediante requerimento, em relação às operações anteriores, concomitantes ou posteriores às saídas que promover, nas hipóteses e condições fixadas pela Secretaria da receita federal. Em tais casos, o contribuinte substituído torna-se solidariamente responsável pelo pagamento do imposto, na hipótese de inadimplência do contribuinte substituto, mas somente em relação às operações em que estiver sendo substituído.

No âmbito regulamentar, os arts. 24 e 25 do RIPI contemplam não só aqueles que estão obrigados ao pagamento do imposto na condição de contribuintes, mas também o extenso rol dos responsáveis tributários.

Assim, não é difícil entrever o fato de que, em relação ao IPI, quem efetivamente suporta o encargo tributário não é a pessoa legalmente indicada ao seu pagamento, mas sim uma terceira pessoa, normalmente o consumidor final do produto industrializado.

¹⁷ Art. 31 da Lei nº 9.430, de 1996.

¹⁸ BORGES, José Cassiano, 1945 – **O IPI ao alcance de todos: (atualizado de acordo com o decreto 7.212, de 2010)** / José Cassiano Borges, Maria Lucia Américo Reis. – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.p. 46

Portanto, sob a ótica da sujeição passiva tributária e da repercussão econômica do tributo, podemos dizer que o IPI é um imposto que a doutrina¹⁹ classifica como sendo indireto, ou seja, aquele que admite a transferência do ônus fiscal do contribuinte de direito para o contribuinte de fato, dada a sua característica de imposto real, ou seja, aquele que incide sobre uma determinada categoria de bens que tenham sofrido algum tipo de industrialização.

5. Alíquotas – essencialidade, extrafiscalidade e seletividade.

Com efeito, a Constituição dotou o Poder Executivo de instrumento apto a implementar, com a agilidade e velocidade necessárias, medidas localizadas de estímulo e de proteção à indústria nacional, consubstanciadas na possibilidade de modulação das alíquotas do IPI, aumentando ou reduzindo seu percentual, sem a necessidade de observância dos princípios da legalidade estrita, desde que respeitados os limites máximos previstos em lei, conforme se infere do § 1º do inciso IV do art. 153 da Constituição.

Assim, conquanto estabeleça a Constituição que em matéria tributária predomine como regra geral o princípio da legalidade, o mesmo texto constitucional veicula exceção expressa a essa regra em relação ao IPI e a outros impostos, facultando ao Poder Executivo a possibilidade de alterar as alíquotas do IPI para maior ou para menor, mediante critério seletivo.

Essa faculdade conferida pela Constituição ao Chefe do Poder Executivo Federal, “está intimamente associada à função regulatória do imposto, através da qual o governo exerce o controle sobre o consumo de mercadorias”²⁰.

Reforça tal conclusão o fato de que o art. 69 do RIPI (reprodução do art. 4º do Decreto-lei nº 1.199, de 1971) estabelece que o Poder Executivo, quando se

¹⁹ BORGES, José Cassiano, 1945 – **O IPI ao alcance de todos: (atualizado de acordo com o decreto 7.212, de 2010)** / José Cassiano Borges, Maria Lucia Américo Reis. – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011. p. 36.

²⁰ Ibid., p. 81.

tornar necessário para atingir os objetivos da política econômica governamental, mantida a seletividade em função da essencialidade do produto, ou, ainda, para corrigir distorções, poderá reduzir alíquotas do imposto até zero ou majorá-las até trinta unidades percentuais.

Portanto, a própria lei autoriza a modulação de alíquotas para o atingimento dos objetivos da política econômica governamental, bem como para corrigir distorções na seara do comércio internacional, a exemplo do que ocorre com os impostos que incidem sobre o comércio exterior.

Conforme mencionado anteriormente, o IPI é tributo que, regra geral, não se submete ao princípio da legalidade estrita dada sua característica seletiva em função da essencialidade do produto e da possibilidade de modulação do percentual das suas alíquotas, dentro dos limites legais.

Assim, essa possibilidade de alteração de suas alíquotas, por ato infralegal, da lavra do Poder Executivo, constitui um dos traços marcantes do IPI em relação aos demais tributos incidentes sobre a produção e o consumo, conforme dispõe o § 1º do inciso IV do art. 153 da Constituição.

Cumprido esclarecer, contudo, que essa possibilidade de modulação das alíquotas do IPI não significa que foi afastada a necessidade de obediência ao princípio constitucional da legalidade.

De fato, o que a Constituição prevê é que o Poder Executivo, por decreto, pode alterar suas alíquotas para maior ou para menor, sem a necessidade de intervenção legal, desde que balizado por limites e hipóteses previamente inscritos em lei, não lhe sendo permitido inovar, tampouco ultrapassar limites previamente fixados pelo legislador.

Nesse sentido é a lição de Roque Carrazza²¹, quando aborda a questão envolvendo a aparente “exceção” dos impostos discriminados no § 1º do art. 153 da Constituição, ao princípio da legalidade tributária:

Autores há que entendem que alguns tributos não precisam obedecer ao princípio da legalidade. Que tributos seriam estes? Seriam os referidos no § 1º do art. 153 da CF, que prescreve: “§1º. É facultado ao Poder executivo, tendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V” (imposto sobre importação de produtos estrangeiros, impostos sobre exportação de produtos nacionais ou nacionalizados, IPI e imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários) (esclarecemos).

Com o devido acatamento, laboram em equívoco. Não há, neste dispositivo constitucional, qualquer exceção ao princípio da legalidade. Apenas o Texto Magno permite, no caso, que a lei delegue ao poder executivo a faculdade de fazer variar, observadas determinadas condições e dentro dos limites que ela estabelecer, as alíquotas (não as bases de cálculo) dos mencionados impostos.

De fato, o Poder executivo – por especial ressalva do Texto Magno – só pode alterar as alíquotas dos supracitados impostos “atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei”, como haveremos de sustentar que eles aceitam ser criados ou aumentados por norma jurídica diversa da lei?

Na verdade, o Executivo (representado pelo Presidente da República, nos termos do art. 76 da CF) não cria as alíquotas destes impostos, mas simplesmente, as altera, dentro dos limites prefixados pelo legislador.

Alterar, como é cediço, pressupõe algo preexistente. Só se altera o que já está posto. No caso, só se alteram as alíquotas dentro dos limites e condições que a própria lei previamente traçou. Se a lei não estabelecer limites mínimo e máximo para as alíquotas, o Executivo nada poderá fazer, neste particular.

5.1 – Essencialidade

Conquanto os tributos ostentem por finalidade principal a satisfação da necessidade fiscal do Estado, o IPI é dotado de inegável feição extrafiscal, dado

²¹ CARRAZZA, Roque Antonio - **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 27ª Ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

o caráter seletivo de suas alíquotas em função da essencialidade do produto, que lhe imprimiu o Constituinte de 1988²².

No entanto, todos nós sabemos que os bens essenciais à vida, em uma acepção estrita, são muito poucos se comparados à quantidade de novos produtos industrializados expostos ao comércio todos os dias.

Assim, com relação aos bens essenciais à vida, esses não oferecem grande dificuldade no que toca à modulação de suas alíquotas, posto que normalmente contemplados com a alíquota zero, a exemplo do que sucede com os produtos que compõem a chamada cesta-básica.

O mesmo não se dá em relação aos produtos supérfluos, consideravelmente mais numerosos, circunstância que impõe a adoção de outros parâmetros para que seja levada a efeito a modulação de alíquotas do imposto para mais ou para menos, dentro dos limites previamente fixados em lei.

Portanto, segundo esse princípio, as alíquotas podem e devem ser inversamente proporcionais à essencialidade do produto, justificando a possibilidade de se tributar pesadamente os produtos supérfluos ou nocivos e de se tributar de forma branda os bens essenciais à vida.

5.2. Extrafiscalidade

Trata-se de fenômeno jurídico que se manifesta quando se promove a exacerbação das alíquotas em relação aos produtos cujo consumo possa trazer

²² 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;

riscos à saúde pública ou que sejam considerados supérfluos, como perfumes, bebidas alcóolicas, derivados do tabaco, etc. A esse fenômeno jurídico a doutrina dá o nome de extrafiscalidade, conforme lição de Roque Carrazza²³ que sustenta a sua ocorrência no momento em que:

(...) o legislador, em nome do interesse coletivo, aumenta ou diminui as alíquotas e/ou bases de cálculo dos tributos, com o objetivo principal de induzir os contribuintes a fazer ou deixar de fazer alguma coisa. Por ai se vê que a extrafiscalidade nem sempre causa perda de numerário, antes, pode aumentá-lo como, por exemplo, quando se exacerba a tributação sobre o consumo de cigarros.

Conforme mencionado anteriormente, o IPI é tributo extrafiscal, por força da seletividade de suas alíquotas, cujo aumento se dá na razão inversa da essencialidade dos produtos sobre os quais incide, circunstância que deixa certo o fato de que a fixação das alíquotas, por imposição constitucional, deve sempre ter como norte as características ligadas à essencialidade ou não de cada produto industrializado.

Não é difícil intuir quais sejam esses critérios, podendo a majoração de alíquota visar o desestímulo ao consumo de determinados produtos nocivos à saúde ou ao meio-ambiente, ou ainda à defesa da indústria nacional, como forma de se opor aos efeitos da concorrência desleal praticada por alguns Países que subsidiam fortemente suas exportações, colocando em risco não só a indústria nacional, como também a própria estabilidade social que decorre da manutenção dos níveis elevados de mão-de-obra empregada na indústria e no comércio.

Por essa razão, parte da doutrina leciona que o IPI agrega no conceito de extrafiscalidade, além da função financeira, as funções reguladora e protecionista²⁴, nos seguintes termos:

A função reguladora do tributo é caracterizada pela circunstância de que atua sobre o consumo, onerando os produtos a partir da sua utilidade. A função protecionista decorre da política de incentivos que norteia a legislação do IPI. Com essa política, o legislador utiliza o

²³ CARRAZZA, Roque Antonio - **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 27ª Ed. - São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 212.

²⁴ BORGES, José Cassiano, 1945 – **O IPI ao alcance de todos: (atualizado de acordo com o Decreto 7.212, de 2010)** / José Cassiano Borges, Maria Lucia Américo Reis. – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011. p. 2

tributo para incentivar determinadas atividades ou incrementar o desenvolvimento de uma determinada região.

Assim, tendo em vista o fato de que ao Estado são imputadas cada vez mais atribuições, que se multiplicam na mesma proporção em que novas demandas sociais se apresentam, a possibilidade de modulação da carga tributária sobre determinado produto ou linha de produtos, se revela poderoso instrumento de fomento comercial e industrial, de inclusão social e de proteção da sociedade.

Nesse sentido, Miguel Hilú²⁵ amplia o conceito de extrafiscalidade a fim de abranger não só a proteção à saúde pública, à indústria nacional, ao consumidor e para equilibrar o balanço de pagamentos, mas também para atuar como instrumento de tutela de políticas culturais ou sociais:

(...) utilização, limitada pela Constituição, pelos detentores do poder em determinada época, de um conjunto de instrumentos jurídico-tributários, com vistas a alcançar objetivos que não sejam unicamente a arrecadação para o financiamento do Estado, mas outros oriundos das políticas econômicas, culturais ou sociais, seguidas pelos governantes.

No entanto, do ponto de vista fático, as virtudes do IPI como indutor do consumo têm se mostrado aparentemente mais eficazes quando ocorre a redução das alíquotas e menos eficazes na majoração das alíquotas com a finalidade de inibição do consumo de determinados produtos.

Exemplo disso aconteceu recentemente com a redução das alíquotas do IPI incidentes sobre eletrodomésticos que integram a chamada “linha-branca”, cujo aumento do consumo redundou no notório incremento da atividade industrial e na manutenção do nível de mão-de-obra empregada na indústria, amenizando momentaneamente os efeitos da crise financeira internacional em nosso País.

Nesse particular, é bem de ver que a percepção acerca dos efeitos da redução do IPI para a população não é tão clara na medida em que nem sempre a redução da sua alíquota significa que o produto industrializado terá um preço menor para o consumidor, posto que alguns empresários muitas vezes deixam de

²⁵ PEIXOTO, Marcelo Magalhães, Rodrigo Santos Masset Lacombe, coordenadores - **Comentários ao Código Tributário Nacional** – São Paulo: MP Editora, 2005. p. 224

repassar essa redução da carga tributária para incrementarem suas margens de lucro.

Não obstante essa feição extrafiscal, o IPI também apresenta relevante aspecto de fiscalidade que não pode ser desprezado, porquanto responde por significativa parcela da arrecadação tributária federal, ainda que parte dela seja dividida entre a União e os demais entes políticos da federação, dada a feição estratégica que possui em relação à economia e ao mercado, conforme dados da arrecadação obtidos junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil – SRFB.

Assim, a título exemplificativo, reportamo-nos aos resultados divulgados pelo *site* da Secretaria da Receita Federal do Brasil²⁶ sobre o IPI incidente sobre derivados do tabaco arrecadou a quantia de R\$ 3.318 milhões, no período de janeiro a julho de 2014. Com a venda de veículos foram arrecadados R\$ 2.524 milhões e, sobre os demais setores da indústria, foram arrecadados R\$ 12.074 milhões.

A predominância do interesse coletivo no manejo da extrafiscalidade tributária pode ser aferida pelo estabelecimento de um paralelo entre o princípio da capacidade contributiva e a sua relação com a extrafiscalidade característica do IPI, na medida em que a aplicação desse princípio fica parcialmente suprimida, em razão da relevância social presente na tarefa de regular e dimensionar os impactos da tributação na economia, conforme lição de Eduardo Sabbag²⁷ quando discorre acerca da capacidade contributiva e a sua relação com a extrafiscalidade:

Sabe-se que não é tarefa simples distinguir o tributo fiscal daquele que se mostra como extrafiscal. Este traço distintivo, fruto de originária reflexão econômica, mostra-se pouco preciso na aplicação jurídica. A par disso, uma fértil discussão tem levado muitos teóricos à instigante reflexão: *como se relaciona a tributação extrafiscal com o princípio da capacidade contributiva?* A primeira vista, uma análise superficial pode levar o intérprete a prenunciar uma incompatibilidade entre a extrafiscalidade e o princípio da capacidade contributiva. Todavia, entendemos que é lovável a aproximação de tais postulados, porquanto a tributação extrafiscal deve guardar correspondência com a riqueza tributável do contribuinte, além de se limitar aos contornos estabelecidos pelo mínimo vital, anteriormente

²⁶ Brasil - <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/arre/2014/Analisemensaljul14.pdf> acesso em 10/10/2014.

²⁷ SABBAG, Eduardo – **Manual de direito tributário**. 4ª ed. – São Paulo – Saraiva, 2012, p. 231.

estudado. Em outras palavras, o viés extrafiscal há de rimar, em harmônica convivência, com as diretrizes principiológicas oriundas do texto constitucional, obtendo-se, assim, sua certificação de legitimidade. Posto isso, a capacidade contributiva dará lugar à extrafiscalidade se os fins indutores, almejados pelo legislador, estiverem amparados pela Carta Magna, sem prejuízo da necessária razoabilidade, que deve orientar a distinção perpetrada, como se notou no trecho extraído da ementa do Agravo regimental em agravo de Instrumento n. 142.348-1, relatado pelo Ministro Celso de Mello, no STF: “(...) a concessão desse benefício isencional traduz ato discricionário que, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Público, destina-se, a partir de critérios racionais, lógicos e impessoais estabelecidos de modo legítimo em norma legal, a implementar objetivos estatais nitidamente qualificados pela nota da extrafiscalidade (...)” Para nós, há de haver convivência harmônica entre a capacidade contributiva e a tributação extrafiscal. Temos dito que buscando-se a extrafiscalidade, atenuado deverá estar o princípio da capacidade contributiva, o que evidencia que o postulado da capacidade contributiva deverá ceder passo em face do predominate interesse extrafiscal. (...) Dessarte, o uso da tributação extrafiscal promoverá uma derrogação, ainda que parcial, do princípio da capacidade contributiva, respeitando-se, todavia, a área intangível e “blindada” pelos limites impostos pelo mínimo vital e pela proibição do confisco.

Assim, a extrafiscalidade se manifesta como forma constitucional de intervenção do Estado na atividade econômica, mediante a modulação das alíquotas do IPI por ato infralegal, sem olvidar que o seu exercício deve observar os princípios constitucionais da dignidade da pessoa humana, da livre iniciativa e do fomento e proteção às micro, pequenas e médias empresas, dentre outros.

Finalmente, cumpre recordar a lição de Sacha Calmon²⁸ no sentido de que “é o IPI um agente de intervenção na economia e na livre concorrência, além de constituir barreira alfandegária, função reservada aos impostos aduaneiros”.

5.3. Seletividade

Conforme explanado anteriormente, o IPI deve possuir alíquotas diferentes em razão da essencialidade do produto industrializado sobre o qual

²⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro, 1940 – **Curso de direito tributário brasileiro**, 11ª ed. Rio de Janeiro – 2010, p. 173.

incide. Esse traço reforça sua aptidão extrafiscal e deixa certa a diversidade de alíquotas diretamente proporcional à grande quantidade de produtos industrializados sobre os quais incide a exação.

Acerca da seletividade das alíquotas do IPI, tal como posta na atual Constituição, a doutrina de Edvaldo Brito²⁹ noticia a dificuldade na sua conceituação, tendo em vista o caráter eminentemente subjetivo que recai sobre a identificação do que é ou não essencial para cada um:

A seletividade, a proporcionalidade e a progressividade são ideias sobre tributação que, na Constituição de 1988, ora se apresentam como princípios, ora como técnicas de tributação. Constituem, por isso, um tema difícil, para usar o título de um livro publicado há quarenta anos. A seletividade, contudo, na relação sintática desse signo no contexto da Constituição de 1988, é um princípio tributário do IPI auxiliar da progressividade necessária ao cumprimento do princípio da justiça tributária do art. 3º, porque a tributação seletiva, em função da essencialidade do produto, implica construir uma sociedade justa e solidária, pela redução das desigualdades sociais, permitindo que cada qual tenha acesso aos produtos indispensáveis à própria vida com dignidade humana (cf. art. 1º, III, das CF). Outra dificuldade na efetivação da seletividade está em saber-se, com objetividade, o que é produto essencial, pois essa noção de essencialidade somente poder ser subjetiva: o produto que é indispensável para um grupo não o é para todos. Veja-se: feijão é essencial para o pobre, mas o caviar o é para os ricos. Fato é que o legislador infraconstitucional terá de dar cumprimento a tão significativa cláusula constitucional e uma das modalidades para isso é estabelecer alíquotas inversamente proporcionais à essencialidade, ou seja, quanto mais indispensável o produto, menor será a alíquota. Outra modalidade é identificar as atividades econômicas do contribuinte para graduar o imposto segundo a sua capacidade contributiva. É o caso da cesta básica para o trabalhador: um grupo de produtos de procura rígida por esse nível econômico de pessoas ser enquadrado na alíquota zero.

Exemplo do que ora se sustenta está no Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, que veicula a Tabela TIPI, cujo anexo contempla extenso rol de produtos identificados a partir da denominada NCM – Nomenclatura Comum do MERCOSUL, ladeados pela respectiva alíquota do tributo.

Assim, a interpretação do texto constitucional permite concluir no sentido de que é dado ao Poder Executivo, com fundamento em critérios de

²⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) - **Comentários ao código tributário nacional**, volume 1 (arts. 1º a 95) – 5ª ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2008. Vários colaboradores. p. 446/447.

seletividade e essencialidade, reduzir ou majorar as alíquotas do IPI, desde que observado o limite máximo decorrente do acréscimo de até trinta unidades ao percentual fixado na Tabela do IPI, de que trata o Decreto 7.660, de 31 de dezembro de 2011, atualmente em vigor, sem que haja necessidade de intervenção legal, tendo em vista o caráter seletivo de que se reveste o IPI.

6. Base de cálculo

O art. 47 do CTN³⁰ estabelece que a base de cálculo do IPI é determinada em razão do fato gerador ocorrido, assim, na hipótese de produtos industrializados no País, a base de cálculo da exação corresponderá ao valor da operação de que decorrer a saída desses produtos do estabelecimento do contribuinte ou, não tendo valor a operação, ou sendo omissos os respectivos documentos, a base de cálculo será o preço corrente da mercadoria ou de sua similar, no mercado atacadista da praça do contribuinte.

Na hipótese de mercadoria importada, a base de cálculo do IPI será a mesma do Imposto de Importação, acrescida dele próprio e das taxas exigidas para o ingresso do produto no País e ainda dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigidos.

Em se tratando de produto leiloado, a base de cálculo corresponderá ao preço da respectiva arrematação, sendo oportuno mencionar que o STF, em recente

³⁰ Art. 47. A base de cálculo do imposto é:

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

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

II - no caso do inciso II do artigo anterior:

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

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

decisão³¹, entendeu que o valor dos descontos incondicionais não integra a base de cálculo do IPI.

Finalmente, sobre a possibilidade de alteração da base de cálculo do IPI por ato do Poder Executivo, com fundamento no inciso II do art. 4º do Decreto-lei nº 1.199, de 27 de dezembro de 1971, a doutrina³² esclarece que a atual Constituição não recepcionou essa possibilidade, nos seguintes termos:

Note-se, finalmente, que a vigente Constituição federal já não permite a alteração da base de cálculo do IPI por ato do Poder executivo. Assim, qualquer norma de lei ordinária que permita ao poder executivo alterar a base de cálculo desse imposto será inconstitucional.

7. Da não-cumulatividade

Outro traço distintivo do IPI diz respeito à incidência do princípio da não cumulatividade. Esse princípio encontra-se expresso no inciso II do § 3º do art. 153 da Constituição³³, claro ao afirmar que o imposto será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

Por sua vez, o art. 49 do CTN³⁴ dispõe que o imposto é não-cumulativo, de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em

³¹ RE 567935 – Plenário – Rel. Min. Marco Aurélio – decisão proferida em 04/09/2014.

³² MACHADO, Hugo de Brito - **Curso de Direito Tributário**, São Paulo, 31ª ed., Malheiros Editores, 2010, p. 351.

³³ 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;

³⁴ 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 o 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.

determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados, sendo certo que o saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes.

Para concluir, Ricardo Lobo Torres³⁵, com a precisão que lhe é constante, discorre acerca do princípio constitucional da não-cumulatividade e da submissão a ele do IPI, nos seguintes termos:

Subordina-se, também, ao princípio da *não-cumulatividade*, “compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores” (art. 153, § 3º, II). Atua, portanto, através da compensação financeira do débito gerado na saída com os créditos correspondentes às operações anteriores, que são físicos, reais e condicionados. O crédito é físico porque decorre do imposto incidente na operação anterior sobre a mercadoria efetivamente empregada no processo de industrialização. É real porque apenas o montante cobrado (= incidente) nas operações anteriores, dá direito ao abatimento, não nascendo o direito ao crédito nas isenções ou não-incidências. É condicionado à ulterior saída tributada, estornando-se o crédito da entrada se houver desagravação na saída.

³⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário** – 18ª edição, revista e atualizada – Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 381.

3. O princípio da anterioridade e o regime constitucional do IPI

O princípio constitucional da anterioridade advém do conjunto de regras predominantemente situadas na parte que trata das limitações ao poder de tributar, conforme se depreende dos arts. 150, III, “b” e “c” da Constituição³⁶.

Esse princípio veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou majorou, sendo bem de ver que em nosso País o exercício financeiro coincide com o ano civil, logo tem início no dia 1º de janeiro e se encerra no dia 31 de dezembro de cada ano, conforme disposto no art. 34 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964³⁷.

Como bem assevera Sacha Calmon Navarro Coelho, o princípio constitucional da anterioridade protege o contribuinte contra fatos futuros, bem como encontra-se atrelado ao sobreprincípio da segurança jurídica, quando assevera que:

Nos casos da irretroatividade e da anterioridade, é a lei material em relação ao futuro e ao passado. Quanto ao fato passado, não pode a lei retroagir para dizê-lo jurígeno, gerador de obrigação. Quanto ao fato futuro, deverá a lei, previamente, defini-lo como demiúrgico (criador de dever jurídico-tributário). Não se discute a importância dos princípios da legalidade, anterioridade, irretroatividade e anualidade. Por irrecusável, veja-se a conexão com as necessidades cada vez mais presentes da segurança jurídica.

Outra modalidade de princípio da anterioridade consagrado no corpo da constituição é o denominado princípio da anterioridade especial, constante do § 6º do art. 195 da Constituição, segundo o qual as contribuições para financiamento da seguridade social só podem ser exigidas após decorridos noventa dias contados da data de publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando, por disposição expressa, o princípio da anterioridade disposto na alínea

³⁶ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III - cobrar tributos:

(...)

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

³⁷ Art. 34. O exercício financeiro coincidirá com o ano civil.

"b" do inciso III do art. 150 da Constituição.

Nesse sentido é a doutrina de Flávio Sabbag³⁸, que de forma mais abrangente traça as linhas gerais do princípio da anterioridade (de exercício) e da anterioridade nonagesimal (também conhecida por noventena constitucional), identificando seus contornos e sua relação com o sobreprincípio da segurança jurídica:

O princípio da anterioridade tributária, expresso no art. 150, III, alíneas "b" e "c", da CF, destaca-se como um postulado tipicamente tributário, cujos efeitos direcionam-se para a seara da tributação, seja ela federal, estadual, municipal ou distrital.

A alínea "b" sempre esteve presente no texto constitucional, enquanto a alínea "c" teve a sua inserção mobilizada pela Emenda Constitucional nº 42/2003. As indigitadas alíneas hospedam anterioridades com denominação distintas. A alínea "b" atrela-se à "anterioridade anual", também intitulada "anterioridade de exercício", "anterioridade comum", ou, como preferem muitos estudiosos, simplesmente "anterioridade". A alínea "c", por sua vez, refere-se à "anterioridade privilegiada", também reconhecida por "anterioridade qualificada" ou "anterioridade nonagesimal".

É fácil perceber, nessa medida, que a partir da Emenda Constitucional nº 42/2003 – precisamente, de 2004 até o ano atual -, passou-se a exigir a aplicação cumulativa das duas vertentes cronológicas da anterioridade (o período anual e o período nonagesimal), a fim de se cumprir o desiderato constitucional.

Com efeito, conforme ratifica Luciano Amaro, "a constituição exige, como dizíamos, que a lei que crie ou aumente o tributo seja anterior ao exercício financeiro em que o tributo será cobrado e, ademais, que se observe a antecedência mínima de noventa dias entre a data de publicação da lei que o instituiu ou aumentou e a data em que passa a aplicar-se".

(...)

Em outras palavras, o princípio da anterioridade tributária avoca a análise da eficácia da lei tributária. O plano eficaz da norma possui particularidades temporais que transmitem ao destinatário do tributo "ondas" de segurança jurídica, por meio das quais se saberá o que o aguarda, no plano da tributabilidade, amplificando-lhe a confiança no Estado Fiscal.

De fato, a noção de segurança jurídica alastra-se por todo o ordenamento jurídico, em todas as direções, influenciando sobremaneira alguns postulados, em matéria tributária, com os quais se entrelaça ou, ainda, nos quais se desdobra, v.g., o próprio princípio da anterioridade tributária.

Assim, a anterioridade objetiva ratifica o sobreprincípio da segurança jurídica, evitando-se que o contribuinte se veja diante de inesperada cobrança tributária.

(...)

³⁸ SABBAG, Eduardo – **Manual de direito tributário**. 4ª ed. – São Paulo – Saraiva, 2012, p. 93/5.

Nesse passo, diz-se que a segurança jurídica é o elemento axiológico do postulado em estudo, tendente a coibir a tributação de surpresa – por nós intitulada “tributação de supetão” ou “tributação de inopino” -, ou seja, aquela que surpreende o sujeito passivo da obrigação tributária sem lhe permitir o razoável tempo de preparo para o evento inexorável da tributação.

Assim, esse dever de observância ao princípio da anterioridade nonagesimal, outrora aplicado somente às contribuições para financiamento da seguridade social, foi estendido, por força da Emenda Constitucional nº 42, de 2003, a outros impostos federais, dentre eles o IPI, conforme didática lição de Roque Carrazza³⁹, ampliando seu escopo de proteção para além dos limites inicialmente demarcados pelo poder constituinte originário:

Neste sentido, tolhe o agir não só da Administração Fazendária, como do próprio Poder legislativo, já que o impede de estabelecer que lei com tais características colha fatos ocorridos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada”. Este é o tão decantado princípio da anterioridade, que não deve ser confundido com o princípio anualidade, pelo qual nenhum tributo podia ser cobrado, em cada exercício, sem prévia autorização orçamentária anual.

Desta feita, sem negar a natureza de cláusula pétrea de que se revestem as limitações constitucionais ao poder de tributar, conforme decidiu o Supremo Tribunal Federal⁴⁰, também não podemos deixar de reconhecer que essas

³⁹ CARRAZZA, Roque Antonio - **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 27ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 202.

⁴⁰ STF, ADI nº 939-7, Rel. Min. Sydney Sanches; Disponível em <www.stf.gov.br>. Acesso em 05/08/2014

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28adi+e+939%29&pagina=4&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/m7k6bcs>. EMENTA: - Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. I.P.M.F. Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - I.P.M.F. Artigos 5., par. 2., 60, par. 4., incisos I e IV, 150, incisos III, "b", e VI, "a", "b", "c" e "d", da Constituição Federal. 1. Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação a Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua e de guarda da Constituição (art. 102, I, "a", da C.F.). 2. A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art. 2., autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2. desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica "o art. 150, III, "b" e VI", da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1. - o princípio da anterioridade, que e garantia individual do contribuinte (art. 5., par. 2., art. 60, par. 4., inciso IV e art. 150, III, "b" da Constituição); 2. - o princípio da imunidade tributaria recíproca (que veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que e garantia da Federação (art. 60, par. 4., inciso I, e art. 150, VI, "a", da C.F.); 3. - a norma que, estabelecendo outras imunidades impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre: "b"): templos de qualquer culto; "c"): patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e "d"): livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; 3. Em consequência, e

normas, por veicularem exceções expressas à aplicação de outras disposições constitucionais, devem ser interpretadas de maneira que não sejam desvirtuados os limites e as finalidades para as quais esses mecanismos foram concebidos.

Por essa razão, parte da doutrina e da jurisprudência situa o princípio da anterioridade e suas espécies como um desdobramento do princípio constitucional da segurança jurídica, que se manifesta ante a necessidade de certeza do direito que deve presidir as relações entre o Estado e os contribuintes, conforme se extrai da lição de Leandro Paulsen⁴¹:

Conteúdo da certeza do direito. Relativamente à certeza do direito na instituição e à majoração de tributos, o princípio da segurança jurídica se concretiza nas garantias da legalidade, da irretroatividade e das anterioridades de exercício e nonagesimais mínima e especial, demonstrando a garantia adicional que representam para o contribuinte se comparadas ao princípio geral da legalidade e às garantias gerais de proteção ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada.

Portanto, em relação ao IPI, o atendimento ao princípio constitucional da segurança jurídica advém da existência de lei estabelecendo previamente o percentual máximo da alíquota do imposto, conforme se extrai da lição sempre precisa de Sacha Calmon Navarro Coelho⁴² quando discorre sobre a correlação entre os princípios da anterioridade e da segurança jurídica ao asseverar que:

Entre os publicistas de vanguarda, a *essentialia* do conceito de segurança jurídica residiria na possibilidade de previsão objetiva, por parte dos particulares, de suas situações jurídicas. A meta da segurança *jurídica* seria, então, assegurar aos cidadãos uma expectativa precisa de seus direitos e deveres em face da lei.

Destarte, quando há lei estabelecendo os limites máximos e mínimos para a modulação das alíquotas do IPI, por ato do Poder Executivo,

inconstitucional, também, a Lei Complementar n. 77, de 13.07.1993, sem redução de textos, nos pontos em que determinou a incidência do tributo no mesmo ano (art. 28) e deixou de reconhecer as imunidades previstas no art. 150, VI, "a", "b", "c" e "d" da C.F. (arts. 3., 4. e 8. do mesmo diploma, L.C. n. 77/93). 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente, em parte, para tais fins, por maioria, nos termos do voto do Relator, mantida, com relação a todos os contribuintes, em caráter definitivo, a medida cautelar, que suspendera a cobrança do tributo no ano de 1993.

⁴¹ PAULSEN, Leandro - **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**, 12ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2010, p. 872/873.

⁴² COELHO, Sacha Calmon Navarro, 1940 – **Curso de direito tributário brasileiro**, 11ª ed. Rio de Janeiro – 2010, p. 173 e 288

conforme facultado pela Constituição, está preservada a segurança jurídica que deve presidir as relações entre o Fisco e os contribuintes, razão pela qual não se vislumbra lesão a qualquer princípio constitucional, especialmente na hipótese em que a majoração das alíquotas do IPI atendeu às condições e aos limites estabelecidos previamente em lei.

4. Da decisão proferida na Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI nº 4.661-DF

Não obstante todo esse debate acerca da aplicação do princípio da anterioridade nonagesimal ao IPI, o Supremo Tribunal Federal, em decisão proferida nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI nº 4.661, houve por bem conceder prestação jurisdicional liminar, ratificada pelo seu Plenário, para suspender por noventa dias a vigência do Decreto nº 7.567, de 16 de novembro de 2011, que majorou a alíquota do IPI para os automóveis nacionais e importados.

Pela decisão, foi suspensa a eficácia do artigo 16 do referido Decreto, que previa vigência imediata, a partir da sua publicação, sob o argumento de que não foi obedecido o prazo constitucional de 90 dias para entrar em vigor, previsto na letra “c” do inciso III do artigo 150 da Constituição.

A seguir, tendo em vista o objeto do presente estudo, mostra-se necessária a transcrição da ementa de acórdão tirada para a concessão da prestação jurisdicional liminar e de trechos de seus principais votos:

20/10/2011 PLENÁRIO
MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE
INCONSTITUCIONALIDADE 4.661 DISTRITO FEDERAL
RELATOR :MIN. MARCO AURÉLIO
REQTE.(S) :DEMOCRATAS - DEM
ADV.(A/S) :LUÍS FERNANDO BELÉM PERES E OUTRO(A/S)
INTDO.(A/S) :PRESIDENTE DA REPÚBLICA
ADV.(A/S) :ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO
AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – DECRETO –
ADEQUAÇÃO. Surgindo do decreto normatividade abstrata e
autônoma, tem-se a adequação do controle concentrado de
constitucionalidade.
TRIBUTO – IPI – ALÍQUOTA – MAJORAÇÃO – EXIGIBILIDADE. A
majoração da alíquota do IPI, passível de ocorrer mediante ato do
Poder Executivo – artigo 153, § 1º –, submete-se ao princípio da
anterioridade nonagesimal previsto no artigo 150, inciso III, alínea “c”,
da Constituição Federal.
AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – IPI –
MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA – PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE
NONAGESIMAL – LIMINAR – RELEVÂNCIA E RISCO
CONFIGURADOS. Mostra-se relevante pedido de concessão de
medida acauteladora objetivando afastar a exigibilidade da
majoração do Imposto sobre Produtos Industrializados, promovida

mediante decreto, antes de decorridos os noventa dias previstos no artigo 150, inciso III, alínea “c”, da Carta da República.

A C Ó R D ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, em conceder a liminar, com efeito *ex tunc*, vencido no ponto o Senhor Ministro Marco Aurélio (Relator), que emprestava eficácia *ex nunc*, em sessão presidida pelo Ministro Cezar Peluso, na conformidade da ata do julgamento e das respectivas notas taquigráficas.

5. Síntese dos votos que fundamentaram a decisão proferida.

Nesse tópico, analisamos, de forma sintética, os principais argumentos contidos nos votos proferidos por ocasião da concessão da prestação jurisdicional liminar, como forma de organizar e sistematizar o presente estudo, bem como de fornecer elementos que propiciem o debate acerca da aplicação do princípio da anterioridade nonagesimal ao IPI.

(.....)

V O T O

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) –

(.....)

Antes mesmo da promulgação da Emenda Constitucional nº 42, de 2003, a majoração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI não se sujeitava ao princípio da anualidade, sendo autorizada a arrecadação a partir da publicação do ato normativo. Versado, no artigo 153, inciso IV, da Carta da República, esse imposto estava alcançado pelas exceções previstas à vedação do artigo 150, inciso III, alínea “b”, a dispor que a cobrança de tributos não pode ocorrer no mesmo exercício financeiro no qual publicada a lei que os instituiu ou os aumentou. Eis a redação anterior do § 1º do artigo 150 da Carta Federal:

Art. 150

[...]

1º A vedação do inciso III, "b", não se aplica aos impostos previstos nos arts. 153, I, II, IV e V, e 154, II.

Reforma tributária promovida pelo constituinte derivado alargou o âmbito de proteção dos contribuintes e estabeleceu nova restrição ao poder de tributar da União, dos Estados e dos Municípios. Acrescentou-se a alínea “c” ao inciso III do artigo 150 do Diploma Maior, com ampliação da incidência do princípio da anterioridade nonagesimal, antes restrita à cobrança das contribuições sociais (artigo 195, § 6º).

No tocante ao Imposto sobre Produtos Industrializados, o tratamento foi singular. Na redação conferida ao artigo 150, § 1º, da Carta Federal, continuou o imposto excepcionado da incidência do princípio da anterioridade anual, mas não da anterioridade nonagesimal.

[...]

O princípio da anterioridade representa garantia constitucional estabelecida em favor do contribuinte perante o Poder Público, norma voltada a preservar a segurança e a possibilitar um mínimo de previsibilidade às relações jurídico-tributárias. Destina-se a assegurar o transcurso de lapso temporal razoável a fim de que o contribuinte possa elaborar novo planejamento e adequar-se à realidade tributária mais gravosa.

Assim, o artigo 16 do Decreto nº 7.567, de 2011, ao prever a imediata entrada em vigor de norma que implicou o aumento da alíquota de Imposto sobre Produtos Industrializados contrariou, a

mais não poder, o artigo 150, inciso III, alínea “c”, da Carta da República. A possibilidade de acréscimo da alíquota do IPI mediante ato do Poder Executivo, em exceção ao princípio da legalidade – Constituição Federal, artigo 153, § 1º –, não afasta a necessidade de observância ao postulado da anterioridade nonagesimal. Por revelar garantia do contribuinte contra o poder de tributar, esse princípio somente pode ser mitigado mediante disposição constitucional expressa, o que não ocorreu em relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados.

A Constituição Federal deve ser interpretada de forma sistemática. O permissivo por meio do qual se autoriza o uso de ato infralegal para a modificação da alíquota não confere ao Executivo poderes mais amplos do que os atribuídos ao Congresso Nacional, até mesmo porque, nos termos do artigo 153, § 1º, do Diploma Maior, são exercidos nas condições e limites estabelecidos em lei. Apesar do inegável aspecto extrafiscal do IPI, a atividade do contribuinte é desenvolvida levando em conta a tributação existente em dado momento, motivo pelo qual a majoração do tributo, ainda mais quando pode efetivar-se em até trinta pontos percentuais, deve obedecer aos postulados da segurança jurídica e da não surpresa.

(...)

Com efeito, a partir da leitura do voto condutor proferido pelo Relator, constata-se que a sua tese sustenta a criação, pela EC nº 42/03, de nova restrição ao poder de tributar dos entes políticos, a fim de preservar a segurança jurídica e de possibilitar um mínimo de previsibilidade às relações jurídico-tributárias.

Ademais, entendeu que a possibilidade de acréscimo da alíquota do IPI mediante ato do Poder Executivo, em exceção ao princípio constitucional da legalidade, não afasta a necessidade de observância ao postulado da anterioridade nonagesimal.

Por essa razão concluiu no sentido de que o permissivo por intermédio do qual se autoriza o uso de ato infralegal para a modificação da alíquota não confere ao Executivo poderes mais amplos do que os atribuídos ao Congresso Nacional, razão pela qual a majoração das alíquotas do IPI, ainda que levada a efeito dentro dos parâmetros legais, deve obedecer ao princípio da anterioridade nonagesimal.

V O T O
O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX:
(...)

A doutrina distingue a *anterioridade nonagesimal*, que atua onde não há lugar para a anterioridade clássica, como é o caso do art. 195, § 6º, da CF, relativo às contribuições da seguridade social, da *noventena constitucional*, prevista no art. 150, III, 'c', da CF, que age não em substituição à anterioridade clássica, mas sim em complementação a ela, em *reforço da confiança legítima* e do *princípio da não surpresa do contribuinte*, assegurando o prazo inafastável de noventa dias justamente para as hipóteses em que o Poder Público, a pretexto de formalmente cumprir a anterioridade clássica, acaba por editar lei tributária após 03 de outubro de determinado ano, de modo que, caso ausente esta última garantia, restaria substancialmente abalado o princípio da segurança jurídica (RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2010, p. 126 e segs.).

(...)

Com efeito, a teor da parte inicial do art. 150, § 1º, da CF, o IPI não tem de observar a anterioridade clássica, prevista no art. 150, III, 'b', da CF, em razão da marcante finalidade extrafiscal do tributo, "*responsável pela regulação do mercado, pelo desenvolvimento de certas atividades e pela inibição de consumos, bem como pela função equalizadora que exerce na incidência sobre o comércio internacional, tanto na importação quanto na exportação*", intrinsecamente dependente da rapidez na alteração das regras tributárias (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, vol. IV, Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2007, p. 177).

Contudo, este mesmo imposto se submete à cláusula constitucional instituída pela Emenda Constitucional nº 42/03 no art. 150, III, 'c', que veda a cobrança de tributos "*antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b*", de vez que não mencionado o IPI nas exceções que a parte final do art. 150, § 1º, da CF prevê com relação à referida garantia.

(...)

Em última análise, portanto, nos casos em que a noventena constitucional *não é expressamente* afastada pelo constituinte, *impõe-se reconhecer sua incidência como emanção do princípio da não surpresa*, apesar de respeitável opinião doutrinária em sentido contrário, fundada na premissa de "*a noventena (art. 150, III) operar dentro dos limites da anterioridade (art. 150, III, b), a qual se afasta do IPI*" (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, vol. IV, Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2007, p. 177), o que, com a devida vênia, é superada com a interpretação a *contrário sensu* da redação do art. 150, § 1º, da CF.

(...)

Por fim, o argumento literal que a petição inicial reputa como subjacente à edição do ato normativo impugnado, evidentemente, não se sustenta. A atuação do Poder Executivo no que concerne à alíquota do IPI é prevista, inicialmente, no art. 153, § 1º, da Constituição Federal (CF, Art. 153, IV c/c/ §1º). Tal regime, como se sabe, é esmiuçado pelas disposições constantes do Decreto-Lei nº 1.199/71 e da Lei nº 10.451/02. Assim, muito embora encontre balizas legais, o conteúdo de tal ato normativo é dotado da mesma força cogente, abstração e generalidade de que uma lei que alterasse a alíquota do IPI se revestiria. E se ambos os atos do

Poder Público podem igualmente *alterar* as alíquotas de determinado tributo, em clara exceção ao princípio da reserva legal (CF, art. 150, I), simplesmente não há motivo para distinguir os dois instrumentos formais no que concerne à incidência da garantia constitucional da noventena. Assim, muito embora a Constituição Federal aluda apenas à “lei” no art. 150, III, ‘c’, o vocábulo deve ser necessariamente interpretado como *lei em sentido material*, isto é, como qualquer ato dotado de generalidade e abstração que seja constitucionalmente autorizado a instituir ou aumentar tributos, no que se inclui, evidentemente, também o ato do Poder Executivo fundado no Art. 153, § 1º, da CF, como leciona XAVIER, Alberto. *Sujeição dos atos do Poder Executivo que majorem o IPI ao princípio da anterioridade nonagesimal*, In: Revista Dialética de Direito Tributário, nº 147, dez./2007, p. 14. Entender de modo contrário conduziria ao absurdo resultado de restringir o âmbito de incidência de outras limitações constitucionais ao poder de tributar, como a *irretroatividade tributária* (CF, Art. 150, III, ‘a’) e a *anterioridade clássica* (CF, Art. 150, III, ‘b’), apenas aos ataques que lhe fossem praticados pela lei em sentido formal, tornando-se assim desguarnecidas caso as alterações das regras tributárias fossem feitas, nas hipóteses constitucionalmente previstas, por ato do Poder Executivo.

(...)

É como voto.

Como se vê, o voto proferido pelo Ministro Luiz Fux, em síntese, entendeu que nos casos em que a noventena constitucional (anterioridade nonagesimal) não é expressamente afastada pelo constituinte, impõe-se reconhecer sua incidência como emanção do princípio da não surpresa.

Por fim contrapõe o argumento literal de que a majoração que autoriza a incidência do princípio constitucional da anterioridade nonagesimal seria apenas em relação à sua alíquota máxima prevista em lei, ao argumento de que a expressão “lei” na Constituição significava lei em sentido formal, circunstância que colocaria o decreto que majora a alíquota do IPI, ainda que dentro de limites legais, no mesmo patamar da lei que majora sua alíquota máxima, ou seja, para ele, qualquer aumento de alíquota do IPI deve, necessariamente, ser precedido da anterioridade nonagesimal para que possa ser exigido.

Portanto, sob a ótica do voto proferido, qualquer aumento de alíquota do IPI, seja ela promovida pela lei ou por ato infralegal, deve ser precedido da anterioridade nonagesimal para que seja exigido.

(...)

VOTO

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI – Senhor Presidente, a Constituição da República, na segunda parte do artigo 150, § 1º, ao enumerar os tributos que não se sujeitam à anterioridade nonagesimal, em silêncio eloquente, deixou de incluir no rol que explicita exatamente o imposto previsto no artigo 153, IV, que é o IPI.

Embora, a meu ver, as majorações do IPI não estejam submetidas ao princípio da anterioridade simples, que é o princípio que alguns chamam de anualidade, exatamente por se tratar de um imposto que tem um caráter forte de extrafiscalidade, elas devem observar, a meu juízo, o prazo de 90 (noventa) dias para que essas majorações entrem em vigor. Há um argumento forte e que impressiona, que foi veiculado da tribuna, no sentido de que o Decreto-lei 1.199/1971 teria estabelecido certas balizas dentro das quais seria facultado ao Executivo, à Administração, por meio de decreto, majorar as alíquotas, independentemente desse prazo de 90 (noventa) dias. Mas exatamente, com fundamento neste silêncio eloquente, o artigo 150, § 1º da Constituição, em sua segunda parte, eu entendo que, mesmo para alterar o IPI ou majorar o IPI dentro dessas balizas, o prazo nonagesimal deve ser observado.

Portanto, Senhor Presidente, eu também, fazendo meus os argumentos do eminente Relator, defiro a cautelar.

Por seu turno, o Ministro Ricardo Lewandowski decidiu, com fundamento no silêncio eloquente que decorre da interpretação do artigo 150, § 1º da Constituição, em sua segunda parte, no sentido de que, para alterar ou majorar o IPI, mesmo dentro dos limites legais, o prazo nonagesimal deve ser observado.

(...)

VOTO

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES –

(...)

O que ocorreu aqui foi que, tradicionalmente, o princípio da anterioridade integrava o catálogo dos direitos fundamentais. Por uma opção política do Constituinte de 1988, fez-se o destaque para colocá-lo na ordem tributária, e, por uma ironia, esse dispositivo, que sempre integrou no constitucionalismo brasileiro os princípios fundamentais, agora deixava de ter essa proteção. Então o Tribunal fez essa construção, que é de se louvar, num caso da relatoria do Ministro Sydney Sanches.

(...)

Agora, diante da mudança ocorrida, as diversas manifestações aqui veiculadas no Plenário mostram que essa interpretação, com todos os cuidados de que seria aplicável a exigência da noventena para a lei, mas não para o decreto, leva a uma situação realmente de desproteção e a um resultado absurdo, privilegiando em demasia a própria posição da Administração e retirando quase que o sentido dessa proteção que o constituinte visivelmente quis dar em relação ao IPI.

Foi da tribuna mencionado um artigo do Professor Everardo Maciel.

Ele observava que são raríssimos os casos, tendo em vista que a lei do IPI é uma lei-quadro e que, na verdade, opera por bandas, fixa limites muito amplos.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

No caso, de 0% a 30%.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Exatamente. São raríssimos os casos de possibilidade de alteração da própria lei do IPI, a não ser que se cuide de uma reforma. De modo que a interpretação literal, aqui, é má conselheira, quer dizer, leva-nos a um resultado que a teleologia não recomenda.

Acompanho o Relator, ressaltando que, talvez, neste caso, devêssemos conceder a liminar com eficácia *ex tunc*.

(...)

Após recordar o fato de que a Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal reconheceu o princípio constitucional da anterioridade como integrante do catálogo dos direitos fundamentais, o Ministro Gilmar Mendes rejeitou a interpretação literal que somente admitia a aplicação do princípio da anterioridade nonagesimal nos casos em que a majoração da alíquota for veiculada em lei, para emprestar à majoração levada a efeito por decreto as mesmas forças e exigências que recaem sobre lei tributária em sentido material.

(...)

V O T O

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO:

(...)

O postulado que consagra, *entre nós*, a **anterioridade tributária** (*não importando* que se trate de anterioridade comum **ou** que se cuide, *como na espécie*, de anterioridade mitigada) **traduz** garantia fundamental **que compõe** o próprio “*estatuto constitucional dos contribuintes*” **e que representa**, *na perspectiva* das relações **entre a** Administração Tributária **e o contribuinte**, *clara limitação constitucional* ao poder impositivo das pessoas políticas, **inclusive** ao poder da União Federal.

(...)

O fato irrecusável, *neste caso*, **é um só**: *nem mesmo* o Congresso Nacional, **mediante** exercício de seu poder reformador, **dispõe** de competência **para afetar** direitos **e** garantias individuais, *como a garantia da anterioridade tributária*, **tal como o proclamou**, em julgamento final, **esta** Suprema Corte (ADI 939/DF, Rel. Min. SYDNEY SANCHES).

Com maior razão, **não pode** o Executivo, **por intermédio** de *simples decreto presidencial*, **transgredir** o “*estatuto constitucional dos contribuintes*”, tornando *imediatamente* exigíveis **as novas** alíquotas fiscais do IPI **resultantes** da majoração **estabelecida** por ato da Presidência da República, **pois**, *se fosse lícito* à Administração Tributária **desconsiderar**, *por determinação da Senhora Presidente da República*, **o princípio da anterioridade**, tal comportamento **equivaleria** a atribuir, *absurdamente*, **a uma simples** deliberação executiva, **força normativa superior** àquela de que se acham

impregnadas **as emendas** à Constituição, **as quais** – *insista-se* – **não podem** desrespeitar matérias postas **sob proteção** das cláusulas pétreas, **como** os direitos e garantias individuais (CF, art. 60, § 4º, IV), **dentre os quais** a *garantia da anterioridade tributária*, **como assinala a doutrina** (ALEXANDRE DE MORAES, “Direito Constitucional”, p. 906, item n. 9.4, 27ª ed., 2011, Atlas, v.g.) e **adverte a jurisprudência** do Supremo Tribunal Federal (ADI 939/DF).

(...)

Alegou-se, *ainda*, **em defesa** da validade constitucional do decreto editado pela Senhora Presidente da República, **que esse ato** do Poder Executivo encontraria **fundamento legitimador** em razões **decorrentes** da existência de notória crise econômica internacional, de preocupante desnacionalização da produção industrial brasileira e, *também*, da função extrafiscal inerente ao IPI, **sustentando-se**, a partir da invocação de tais fatores, **que se justificaria a imediata exigibilidade das novas** alíquotas majoradas **pertinentes** à exação tributária em referência.

Tais alegações, contudo, *não podem justificar o desrespeito* que a Senhora Presidente da República **vem de cometer** ao editar a norma ora questionada.

Na verdade, a **jurisprudência** do Supremo Tribunal Federal **não** admite, *por inaceitável*, a **invocação** de “razões de Estado” **como fundamento de legitimação de práticas inconstitucionais** (RE 204.769/RS, Rel. Min. CELSO DE MELLO, v.g.).

É que tal argumento, *embora conveniente aos desígnios do Governo*, **representa** expressão *de um perigoso ensaio* destinado a submeter, *de modo ilegítimo*, à vontade do Príncipe, a autoridade hierárquico-normativa da própria Constituição da República, **o que culminaria por introduzir**, no sistema de direito positivo, *um preocupante* fator de ruptura e de desestabilização político-jurídica:
(...) – grifos no original.

Por sua vez, o Ministro Celso de Melo sustenta que a anterioridade tributária traduz garantia fundamental que compõe o próprio “estatuto constitucional dos contribuintes”, constituindo limitação ao poder de tributar do Estado em face do cidadão.

Nessa toada, entendeu o mencionado voto no sentido de que nem mesmo o Congresso Nacional dispõe de competência para afetar direitos e garantias individuais, razão pela qual não pode o Poder Executivo, por intermédio de simples decreto presidencial, transgredir o texto constitucional, tornando imediatamente exigíveis as novas alíquotas fiscais do IPI.

VOTO

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO (PRESIDENTE) –

(...)

Não sei se Vossas Excelências estão percebendo a circunstância de que esta segunda modalidade de condição da anterioridade nonagesimal já é uma restrição ao constituinte original, porque ela foi introduzida pela Emenda nº 42. Já é, em si, questionável. Daí que, pelo fato de ser garantia constitucional, direito fundamental, a interpretação da palavra da “lei”, como objeto do disposto no 150, III, inciso “c”, evidentissimamente não pode ser interpretado restritivamente contra o destinatário da garantia. Noutras palavras, a palavra “lei”, aí, não pode ser tomada em sentido estrito para reduzir, para diminuir a garantia representada pela condição de exigibilidade do tributo. Noutras palavras, a palavra “lei” aqui no caso, para atender ao seu escopo de resguardar um direito fundamental do contribuinte, tem que ser tomada no sentido amplo como qualquer ato normativo.

E o segundo ponto é que a faculdade prevista no 153, § 1º, que permite ao Poder Executivo, nos limites da lei, proceder a majorações, como diz o próprio inciso II, do Decreto-lei nº 1.199, não deixa, evidentissimamente, de ser uma forma de aumento de tributo, que tem que cair na restrição do 150, inciso III, letra “c”. E, em vindo por via de decreto, a interpretação tem de ser **a fortiori**, ou seja, se nem por lei isso é admissível, muito menos poderá sê-lo por via de decreto (...).

Por derradeiro, em seu voto, o Ministro Cezar Peluso destaca que a palavra “lei”, conforme disposto no 150, III, inciso “c” da Constituição, tem que ser interpretada de forma ampla de modo a abarcar qualquer aumento do IPI, independentemente do veículo normativo no qual a majoração tenha sido incluída.

6. Análise da decisão proferida

Inicialmente é importante destacar que em momento algum o presente estudo não se propõe a negar a aplicação do princípio da anterioridade tributária nonagesimal em relação ao IPI, na forma instituída pela Emenda Constitucional nº 42, de 2003, mas, sim, analisa o seu cabimento à luz da decisão proferida na Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI nº 4.661 – STF, em confronto com os elementos e finalidades do IPI, insertos no texto constitucional.

Nesse passo, temos que a prestação jurisdicional liminar concedida aparentemente aplicou o princípio da anterioridade tributária nonagesimal em hipótese na qual a sua observância estava dispensada pelo próprio texto constitucional.

Isso se deve ao fato de que o Decreto nº 7.567, de 2011, que majorou as alíquotas do IPI, em verdade, não inovou, tampouco extrapolou os limites da autorização legislativa constante do inciso II do art. 4º do Decreto-lei nº 1.199, de 27 de dezembro de 1971, conforme se depreende da sua interpretação conjunta com o revogado Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006, que aprovou a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, vigente à época da concessão da liminar.

Conforme mencionado anteriormente, antes da Emenda Constitucional nº 42, de 2003, o IPI não se submetia ao princípio da anterioridade nonagesimal, tampouco ao princípio da anterioridade, em qualquer de suas modalidades.

Após o seu advento, a Constituição passou a exigir, de forma clara, a observância do princípio da anterioridade tributária nonagesimal nas hipóteses em que a majoração da alíquota extrapolar os limites máximos fixados em lei.

Portanto, conforme se infere da interpretação conjunta dos arts. 150, II, “a”, com o seu § 1º, o aumento de alíquota a que se refere o § 1º, que autoriza a

aplicação do princípio da anterioridade nonagesimal, é aquele que se dá em relação às alíquotas máximas fixadas no Decreto-lei nº 1.199, de 27 de dezembro de 1971.

Destarte, na hipótese em que a majoração das alíquotas observa o percentual máximo fixado em lei, não há que se falar em violação ao princípio da anterioridade tributária nonagesimal, tampouco da segurança jurídica na sua vertente da não surpresa do contribuinte.

Imaginar o contrário e impor à majoração de alíquota do IPI, dentro dos limites legais, a suspensão dos seus efeitos por noventa dias, significa esvaziar, inviabilizar completamente as finalidades para as quais foi concebido o imposto e o seu mecanismo de funcionamento pelo poder constituinte originário, cujo manejo pela União constitui ferramenta ágil e poderosa na defesa dos interesses nacionais.

Nesta seara, a globalização da economia e a agilidade e velocidade do comércio internacional, aliadas aos avanços tecnológicos no campo da produção de bens e de serviços, tornam inconciliáveis a aplicação do princípio constitucional da anterioridade nonagesimal ao IPI, modulado dentro dos parâmetros legais, em virtude da rapidez e da atual dinâmica das relações comerciais.

Reforça tal conclusão o fato de que ao Poder Executivo foram atribuídas pelo art. 3º da Constituição⁴³ os deveres de sempre buscar a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional e erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais.

Para tanto, o Poder Executivo não pode prescindir desse instrumento que lhe conferiu a Constituição, especialmente se considerarmos que o seu dever de governar, dentro da acepção material do conceito, que compreende o

⁴³ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

complexo de funções estatais básicas, ou em sentido operacional de que trata Helly Lopes Meirelles⁴⁴, como o dever de *condução política dos negócios públicos*.

Ademais, o art. 2º da Constituição é claro ao estabelecer o princípio da separação dos Poderes, circunstância que deixa certo o fato de que ao Poder Judiciário não é dado estabelecer juízo de valor acerca do montante eventualmente fixado como alíquota a incidir sobre determinado produto industrializado, exceto naqueles casos em que for manifestamente confiscatória ou extrapola o limite legal fixado.

Dessa forma, somente nas hipóteses em que a majoração da alíquota for feita dentro dos limites legais, não há que se falar na atuação do princípio da anterioridade nonagesimal, sob pena de suprimir o caráter extrafiscal do IPI, mormente naqueles casos em que a modulação atua como instrumento de proteção da indústria nacional e, principalmente, dos empregos por ela gerados, em contraposição à concorrência predatória praticada por países como a China, que subsidiam fortemente suas exportações.

Vem ao encontro do que ora se afirma a lição sempre oportuna de Roque Carrazza⁴⁵, para quem:

A Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003, embora tenha dado nova redação ao § 1º do art. 150 da CF, nada mudou, pelo menos neste particular. Vejamos. Dispõe o art. 150, § 1º, da Carta Magna: “§ 1º. A vedação do inciso III, ‘b’, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I”. Procurando não adjetivar as aptidões técnicas do poder constituinte derivado, continuam passando ao largo do princípio da anterioridade tributária: a) o imposto sobre importação de produtos estrangeiros (art. 153, I, da CF); b) o imposto sobre a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (art. 153, II, da CF); c) o IPI (art. 153, IV, da CF); o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (art. 153, V, da CF); e) o imposto lançado por motivo de guerra (art. 154, II, da CF); e f) os empréstimos compulsórios “para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência” (art. 148, I, da CF).

⁴⁴ MEIRELLES, Hely Lopes – **Direito administrativo brasileiro** – 29ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

⁴⁵ CARRAZZA, Roque Antonio - **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 27ª Ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2011, p. 135.

V – Estamos convencidos de que não havia necessidade de o § 1º, em foco, haver explicitado que “a vedação do inciso III, ‘c’, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, (...) e V; e 154, II”, justamente porque a lei que os criar ou aumentar, não sendo alcançada pelo princípio da anterioridade, pode incidir imediatamente, sem precisar ficar na aguarda nem do próximo exercício, nem – muito menos – da fluência do interregno de noventa dias, previsto na precitada alínea “c”. Se nada mais dispusesse o § 1º, a ressalva em foco seria apenas ociosa, podendo-se invocar, no caso, a vetusta parêmia *quod abundat non nocet*.

Esse mesmo autor, a respeito do tema, conclui de forma lapidar, deixando consignado:

25. Registre-se que, não tendo sido o IPI (tributo previsto no art. 153, IV, da CF) inserido na ressalva é sustentável que a lei que aumentar seus parâmetros (isto é, suas alíquotas mínimas e máximas) só poderá incidir noventa dias após publicada – o que, na prática, acaba por submetê-lo à mesma anterioridade especial que alcança as contribuições sociais para a seguridade social. Isto confirma que, não raro, o legislador, mesmo o constituinte, “atira no que vê e atinge o que não vê.”⁴⁶

No entanto, ao contrário do que entendeu o Supremo Tribunal Federal na mencionada decisão, temos que a incidência do princípio constitucional da anterioridade, em qualquer de suas feições, somente terá lugar no momento em que houver a instituição de tributo ou a majoração das alíquotas máximas fixadas em lei, conforme se depreende da redação das alíneas “b” e “c” do inciso III do art. 150 da Constituição⁴⁷, com a redação que lhe imprimiu a Emenda Constitucional nº 42, de 2003.

Reforça esse raciocínio o fato de o poder constituinte originário haver utilizado a expressão *lei que os instituiu ou aumentou*, o que permite

⁴⁶ *Op. cit.*, pp. 219-220.

⁴⁷ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

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;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

vislumbrar o fato de que a vedação alcança somente a instituição de tributo ou, *in casu*, a majoração da sua alíquota máxima legalmente fixada em relação ao IPI, pondo a salvo da necessidade de observância do princípio da anterioridade tributária nonagesimal as majorações de alíquota levadas a efeito por ato do Poder Executivo, desde que respeitados os limites previamente definidos em lei, sob pena de, aí sim, presenciarmos verdadeira lesão ao princípio constitucional da segurança jurídica ou da não surpresa.

Conclusão

Em virtude de tudo que foi estudado até aqui, depois de demonstrados os traços identificadores do IPI e seus principais elementos, temos que a modulação das suas alíquotas, por ato infralegal, dentro dos limites estabelecidos pelo legislador, contrariamente ao que entendeu o STF, não se submete à regra da anterioridade nonagesimal.

Assim, em relação aos demais princípios constitucionais que orientam a ordem tributária, notadamente os princípios da legalidade e da anterioridade tributária nonagesimal, sua incidência em relação ao IPI vai depender do percentual majorado, ou seja, se a majoração não extrapola o limite previsto na lei que fixa a sua alíquota máxima, ela será passível de alteração por ato do Poder Executivo, sem a necessidade de observar os princípios constitucionais da anterioridade tributária nonagesimal e da legalidade.

Por outro lado, se a majoração da alíquota extrapola o limite fixado na lei, aí sim será indispensável a observância não só do princípio da legalidade estrita, como também da anterioridade tributária nonagesimal, sob pena de inconstitucionalidade, sendo bem de ver que o princípio da anterioridade de exercício, não se aplica em hipótese alguma ao IPI, por expressa previsão constitucional.

Essa conclusão se deve à natureza extrafiscal que permeia o imposto, materializada na possibilidade de modulação de suas alíquotas, para mais ou para menos, dentro de limites previamente estabelecidos, conforme arquitetado pelo poder constituinte originário, como forma de proporcionar ao Poder Executivo ferramenta ágil e eficaz de intervenção na economia e no consumo, inclusive como mecanismo de proteção da indústria nacional, ante os avanços de Países que subsidiam fortemente suas exportações e de desestimular o consumo de produtos nocivos à saúde.

Esse instrumento auxilia o Poder Executivo no desempenho da sua função de governar, sob o enfoque operacional da condução política dos negócios

públicos, especialmente quando o manejo das alíquotas é feito como forma de proteger a indústria nacional, a exemplo do que se deu por ocasião da majoração da alíquota do IPI incidente sobre veículos importados.

Por essa razão o legislador constitucional originário criou o IPI livre de qualquer amarra imediata, exigindo apenas que a modulação de alíquotas observasse o seu limite máximo previsto em lei.

Nesse particular é bem de ver que a existência de lei prevendo sua alíquota máxima, afasta qualquer alegação de violação ao princípio da segurança jurídica na sua vertente de não-surpresa do contribuinte, posto que a ele já é dado saber, com antecedência, quais as alíquotas máximas que podem recair sobre cada produto industrializado, bem como acerca da sistemática que preside o IPI.

Destarte, ao contrário do que entendeu o STF, no bojo da decisão tomada como paradigma, não há que se falar em surpresa do contribuinte quando as alíquotas forem majoradas até o limite máximo já estabelecido em lei, ou seja, o contribuinte a todo o momento tem conhecimento da possibilidade de majoração das alíquotas do IPI e do seu percentual máximo. Essa circunstância afasta qualquer alegação de violação à regra da segurança jurídica na sua feição de não-surpresa do contribuinte, como também torna despicienda a necessidade de observância do princípio da anterioridade nonagesimal.

Reforça tal conclusão a interpretação conjunta do art. 150, II, “a”, com o seu § 1º, o aumento de alíquota a que se refere o § 1º, que autoriza a aplicação do princípio da anterioridade nonagesimal quando o aumento for levado a efeito pela lei, e não por ato infralegal, cabendo invocar a máxima latina segundo a qual *ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit* ou seja, quando a lei quis determinou; sobre o que não quis, guardou silêncio.

Portanto, a lei a que se refere o texto constitucional como exigência para a aplicação do princípio da anterioridade nonagesimal é a lei em sentido material, aquela que fixa as alíquotas máximas do IPI para efeito de modulação e não o decreto editado com a finalidade de modular seus percentuais dentro dos limites previamente demarcados pelo legislador.

Bibliografia

BALLEIRO, Aliomar - **Uma Introdução à Ciência das Finanças**, 14ª Ed., revista e atualizada por Flavio Bauer Novelli – Rio de Janeiro: Forense, 1990.

BECKER, Alfredo Augusto, **Teoria Geral do Direito Tributário** – 4ª edição – São Paulo: Noeses, 2007.

BORGES, José Cassiano, 1945 – **O IPI ao alcance de todos: (atualizado de acordo com o decreto 7.212, de 2010)** / José Cassiano Borges, Maria Lucia Américo Reis. – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio - **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 27ª Ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, 1940 – **Curso de direito tributário brasileiro**, 11ª ed. Rio de Janeiro – 2010.

ELIALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNPOHL, Terence (coord.) **Direito Tributário – Homenagem a Hugo de Brito Machado**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

GOMES, Marcus Lívio & Antonelli, Leonardo Pietro (coord.) – **Curso de Direito Tributário Brasileiro** – Volume 1 – 2ª edição especial – São Paulo: Quartier Latin, 2010.

HARADA, Kiyoshi - **Direito financeiro e tributário** – 13ª ed. – São Paulo: Atlas, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito - **Curso de Direito Tributário** - 31ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) - **Comentários ao código tributário nacional**, volume 1 (arts. 1º a 95) – 5ª ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2008. Vários colaboradores.

MEIRA, Liziane Angelotti – **Tributos sobre o comércio exterior** – São Paulo: Saraiva 2012. – (Série IDP – Linha pesquisa acadêmica).

MEIRELLES, Hely Lopes – **Direito administrativo brasileiro** – 29ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

PAULSEN, Leandro - **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**, 12ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2010.

PAULSEN, Leandro – **Impostos federais, estaduais e municipais** / Leandro Paulsen, José Eduardo Soares de Melo. 8. ed. rev. e atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães, Rodrigo Santos Masset Lacombe, coordenadores - **Comentários ao Código Tributário Nacional** – São Paulo: MP Editora, 2005.

SABBAG, Eduardo – **Manual de direito tributário**. 4ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2012.

SILVA, José Afonso – **Curso de direito constitucional positivo**. 14ª ed. - São Paulo: Malheiros Editores, 1997.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário** – 18ª edição, revista e atualizada – Rio de Janeiro: Renovar, 2011.