

Inconstitucionalidade da alíquota específica para o IPI incidente sobre cigarros

Hugo de Brito Machado*

Resumo: O presente estudo tem por objetivo analisar a inconstitucionalidade da adoção de alíquota específica para o IPI incidente sobre cigarros por implicar em favorecimento às empresas que dominam o mercado.

Palavras-chave: IPI. Extrafiscalidade. Seletividade. Alíquota específica.

Introdução

É considerada pacífica a afirmação segundo a qual a relação tributária é uma relação jurídica e não uma relação simplesmente de poder. Preferimos, todavia, sustentar que na relação tributária ainda subsiste o poder como um fortíssimo elemento. O Estado é na verdade um titular de poder. O elemento político é muito importante e geralmente predomina sobre o elemento jurídico, de sorte que o contribuinte pode ser considerado a parte fraca nessa relação.

Mais grave, todavia, é o desequilíbrio que se estabelece na relação tributária quando, por uma circunstância geralmente criada com a coincidência de interesses, legítimos ou não, o poder político ou poder do Estado se une ao poder econômico, ou poder de grandes grupos empresariais, que ficam do mesmo lado da relação tributária envolvendo outros contribuintes. Neste pequeno estudo vamos examinar uma situação desse tipo, criada com a união entre o Estado (Fazenda Nacional) e empresas multinacionais produtoras de cigarros, para massacrar fábricas de cigarros de menor porte e, conseqüentemente, dominar o mercado brasileiro desse produto.

Começaremos pelo exame das funções do tributo, com destaque para a denominada função extrafiscal e da relação desta com os princípios da seletividade e da capacidade contributiva. Explicaremos porque é flexibilizado o princípio da legalidade em

* Professor Titular de Direito Tributário da UFC. Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários. Desembargador Federal aposentado do TRF da 5ª Região. Membro da Academia Brasileira de Direito Tributário, da Associação Brasileira de Direito Financeiro, da Academia Internacional de Direito e Economia, do Instituto Ibero-Americano de Direito Público e da *International Fiscal Association*.

Revista da FESDT	Porto Alegre	n. 8	p. 77-92	jan./jun. 2012
------------------	--------------	------	----------	----------------



em se tratando de tributos com função extrafiscal e mostraremos como o Código Tributário Nacional disciplina a alíquota do IPI, e ainda, como fica a questão da livre concorrência. Depois vamos examinar os princípios constitucionais da legalidade, da isonomia e da capacidade contributiva, para a final firmamos as nossas conclusões.

1 A função extrafiscal do tributo

1.1 Função fiscal e função extrafiscal

É sabido que os tributos em princípio funcionam como instrumento para a obtenção, pelo Estado, dos recursos financeiros dos quais necessita para o desempenho de suas atividades. Entretanto, é indiscutível que o tributo tem, também, função extrafiscal, vale dizer, função diversa da arrecadação de recursos financeiros, que se liga à intervenção do Estado na atividade econômica. É a denominada intervenção por indução, vale dizer, intervenção tendente a induzir o particular a desenvolver, ou a não desenvolver determinada atividade econômica.

A função extrafiscal do imposto é geralmente apontada como algo moderno, ligado ao pensamento keynesiano, que atribui ao Estado o papel de propulsor da economia mediante os investimentos que suprem a insuficiência do investimento privado, e trata as finanças públicas fonte de financiamento de serviços públicos, mas como corretoras do nível de emprego e de crescimento da renda nacional. O uso do imposto com função extrafiscal, todavia, é fenômeno antigo, embora a sua teorização só modernamente tenha sido desenvolvida por economistas e financistas.¹

Já na antiguidade, no segundo império persa, existiu sistema tributário tendo como elemento central um imposto sobre a terra, com alíquotas graduadas segundo as distintas espécies de cultivo. Ali o proprietário de uma vinha, por exemplo, pagava oito vezes mais do que o proprietário de um terreno idêntico dedicado ao cultivo de trigo.²

Seja como for, inegável é que a função extrafiscal do imposto tem sido posta em prática na medida em que o Estado se propõe a intervir na atividade econômica, ou a praticar outras intervenções buscando realizar os valores que adota.

1.2 Função extrafiscal e seletividade

A Constituição Federal estabelece que o Imposto sobre Produtos Industrializados “será seletivo, em função da essencialidade do produto.” Isto quer dizer que deve ter alíquotas diferentes. Dicionários especializados, aliás, registram que seletivo:

¹ JARACH, Dino. *Finanzas públicas y Derecho Tributário*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996. p. 3-36.

² Cf. SCHMÖLDERS, Günter. *Teoría general del impuesto*. Trad. de Luis A. Martín Merino. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1962. p. 11.



É o imposto que tem alíquotas diferentes para os diversos bens sujeitos a sua incidência. O exemplo típico de imposto seletivo em nosso sistema tributário é o IPI que, por força de regra da Constituição Federal, deve ser seletivo em função da essencialidade do produto (CF/88, art. 153, § 3º, inciso I). Quer dizer que a alíquota deve ser maior para produtos menos essenciais e menor para produtos mais essenciais.³

A seletividade é uma forma de função extrafiscal, que não entra de nenhum modo em conflito com o princípio da capacidade contributiva, mesmo em sua forma mais extremada, que é a denominada tributação extrafiscal proibitiva.

Curioso é observar-se a contradição dos defensores da tributação dos cigarros mediante alíquota específica. Sustentem que essa forma de tributação deve ser benéfica aos grandes fabricantes, tanto que a justificam como um estímulo à elevação, por esses grandes fabricantes, dos preços de seus cigarros. Não obstante reconheçam, com razão, que em virtude da seletividade esse tributo deve ser pesado. Assim é que Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho escreve:

Significa a seletividade do IPI que a legislação tributária deve dar tratamento fiscal discriminatório entre os produtos industrializados, levando, obrigatoriamente, em consideração a maior ou menor essencialidade desses produtos, de modo que mais essenciais devem merecer um tratamento fiscal mais benéfico ou menos oneroso, ao passo que os produtos supérfluos, ou os desaconselhados para o consumo devem sofrer a incidência, gradativamente mais gravosa ou mais pesada do imposto, por meio de incidência de alíquota mais elevada.

Aliás, impende enfatizar que, pelos malefícios que causa, nenhum outro produto é tão tributado como o cigarro. Estima-se que a carga tributária sobre o consumo de tal produto, em relação aos tributos indiretos, onde se incluem o PII, o ICMS e as contribuições PIS/COFINS, seja de ordem de 75%.

Esta elevada tributação é plenamente justificada pela teoria econômica, em virtude dos danos à saúde provocados pelo consumo do cigarro, além da perda da produtividade do usuário e de sua própria vida, e do incremento dos gastos de saúde pública e das despesas previdenciárias.⁴

Como veremos adiante, Saraiva Filho é um dos que defendem a alíquota específica como uma forma de estímulo aos grandes fabricantes de cigarros, como se só fossem nocivos à saúde os cigarros produzidos por pequenas fábricas. E na verdade a alíquota específica para o IPI incidente sobre cigarros consubstancia um forte estímulo aos grandes fabricantes no sentido de que estes dominem inteiramente o mercado, já por eles praticamente dominado, em flagrante violação da Constituição Federal.

³ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Schubert de Farias. *Dicionário de Direito Tributário*. São Paulo: Atlas, 2011. p. 210.

⁴ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. IPI sobre cigarros: temas constitucionais polêmicos. In: SARAIVA FILHO Oswaldo Othon de Pontes; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. *IPI – temas constitucionais polêmicos*. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 29.

1.3 Tributação extrafiscal proibitiva e capacidade contributiva

O fato de ser o tabaco nocivo à saúde justifica a seletividade, com tributação extrafiscal proibitiva sobre os cigarros. Não justifica, porém, que entre os produtores de cigarros, igualmente nocivos à saúde, exista um tratamento mais favorável àqueles que demonstram claramente maior capacidade contributiva.

Não existe o alegado conflito diante do qual deveria prevalecer a seletividade, como característica do IPI. A seletividade em sua forma extremada, que é a denominada tributação extrafiscal proibitiva, não afasta a aplicação do princípio da capacidade contributiva entre os membros do grupo destinatário da mesma. Aliás, a seletividade, que justifica o tratamento tributário diferenciado em função da essencialidade dos produtos, convive perfeitamente com a capacidade contributiva. Os que fabricam determinado alimento, por exemplo, sofrem tributação menor em razão da essencialidade do alimento, sem que se afaste o princípio da capacidade contributiva, que se realiza mediante a aplicação de alíquotas ad valorem.

1.4 A função extrafiscal e a legalidade

Outro princípio constitucional violado na instituição desse regime excepcional de tributação foi o da estrita legalidade. Violação flagrante, aliás, tanto que os defensores da validade jurídica desse regime de tributação dos cigarros não enfrentam diretamente a questão, preferindo fugir do tema para sustentar que a Constituição Federal não exige Lei Complementar para a disciplina do regime das alíquotas dos impostos. É o que sustenta Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, afirmando que a Constituição Federal, em seu art. 146, inciso III, alínea "a", "restringe o cabimento de lei complementar apenas quanto à definição dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos no texto constitucional discriminados".⁵ E esclarece, em seguida, o eminente Procurador do fisco federal:

Assim, é o artigo 1º da Lei nº 7.798, de 1989, que dá base legal à alíquota especial específica do IPI sobre os cigarros, e, conseqüentemente, confere supedâneo legal ao artigo 153, do Decreto nº 4.544, de 2002, e ao artigo 1º do Decreto nº 3.070, de 1999, cumprindo repisar que a Carta Política de 1988 não exige, como também o Estatuto Político revogado não exigia, lei complementar para definir alíquotas de impostos discriminados nas respectivas Constituições.⁶

Na verdade, porém, o art. 1º da Lei 7.798, de 1989, não dá base legal à alíquota especial específica do IPI sobre os cigarros. Esse dispositivo legal refere-se expressamente aos produtos relacionados no anexo I, da mencionada Lei, e nesse anexo I estão relacionados apenas os produtos classificados no capítulo 22 da

⁵ Idem, *ibidem*, p. 19.

⁶ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. IPI sobre cigarros: temas constitucionais polêmicos. In: SARAIVA FILHO Oswaldo Othon de Pontes; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. *IPI - temas constitucionais polêmicos*. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 20.

lista anexa ao Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, que são “Bebidas, líquidos alcoólicos e vinagres”. Os cigarros estão classificados no capítulo 24 da mencionada lista, no código 24.02, referente aos “Charutos, cigarrilhas e cigarros, de fumo (tabaco) ou dos seus sucedâneos”. Assim, é da maior evidência que os cigarros não estão alcançados pela regra do art. 1º, da Lei 7.798/89. Por outro lado, a delegação ampla concedida pelo § 2º, do referido dispositivo legal, ao Poder Executivo, é desprovida de validade jurídica porque agride frontalmente o princípio da legalidade, como adiante será demonstrado.

A ausência de base legal para o regime especial de alíquota específica do IPI incidente sobre cigarros é, portanto, indiscutível. Além disto, certo é que o Código Tributário Nacional não admite a alíquota específica para o Imposto sobre Produtos Industrializados, como a seguir será demonstrado.

1.5 Alíquotas do IPI e o CTN

Ao cuidar do Imposto de Importação, o Código Tributário Nacional estabelece:

Art. 20. A base de cálculo do imposto é:

- I – quando a alíquota seja específica, a unidade de medida adotada pela lei tributária;
- II – quando a alíquota seja *ad valorem*, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País.
- III – quando se trate de produto apreendido ou [...].

Ao cuidar do Imposto sobre Produtos Industrializados, todavia, o Código Tributário Nacional não faz qualquer referência a alíquota específica. Pelo contrário, diz apenas que na hipótese de saída do produto do estabelecimento industrial – a única que interessa no âmbito deste parecer – a base de cálculo do imposto é o valor da operação da qual decorrer a saída.⁷

Assim, ao dizer que a base de cálculo é o valor da operação da qual decorre a saída do produto, está afirmando que a alíquota do imposto é *ad valorem*. Não existe alíquota específica.

Isto, aliás, explica a preocupação de Oswaldo Othon, ao defender a validade do estabelecimento da alíquota específica para os cigarros, sustentar que a Constituição “restringe o cabimento de lei complementar apenas quanto à definição dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos no texto constitucional discriminados”.⁸

⁷ Código Tributário Nacional, art. 47, inciso II, alínea “a”.

⁸ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. IPI sobre cigarros: temas constitucionais polêmicos. In: SARAIVA FILHO Oswaldo Othon de Pontes; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. *IPI – temas constitucionais polêmicos*. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 19.

Entretanto, se cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre a definição das bases de cálculo, e se no Código Tributário Nacional foi estabelecido que a base de cálculo do IPI é o valor da operação, a alíquota desse imposto há de ser compatível com essa base de cálculo. Em outras palavras, a alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados só pode ser mesmo ad valorem.

É certo que em seu art. 153, § 1º, a Constituição Federal diz ser facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas de alguns impostos, entre os quais o Imposto sobre Produtos Industrializados. Esse dispositivo constitucional, todavia, não afasta a tese sustentada nos itens precedentes, como adiante vamos demonstrar.

1.6 Função extrafiscal e livre concorrência

O regime de alíquota específica para o IPI incidente sobre os cigarros, além de haver sido estabelecido com violação do princípio da legalidade, nem por lei poderia mesmo ser estabelecido, porque viola o princípio constitucional da livre concorrência.

Realmente, a Constituição Federal estabelece que a ordem econômica tem por fim assegurar a todos existência digna, e coloca entre os princípios a serem observados o da livre concorrência.⁹ Além disto, diz expressamente que “a lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros”.¹⁰

A alíquota específica do IPI para os cigarros é uma forma de estimular a obtenção de maiores lucros pelas grandes fábricas, como reconhece e admite expressamente um dos ilustres defensores dessa forma de determinação do valor do imposto. Oswaldo Othon, realmente, transcreve trecho de documento expedido pela Receita Federal do Brasil, que faz referência à elevação dos preços de cigarros estimulada pelo regime de alíquota específica:

Em verdade, trata-se de opção do produtor em comercializar suas mercadorias em preços mais elevados, o que no caso do cigarro, mais do que desejável deve ser estimulado pelo governo.¹¹

Como se vê, o governo sabe que a alíquota específica para os cigarros é uma forma de estimular as grandes fábricas a aumentarem os seus lucros sem o ônus tributário e, assim, dominarem o mercado.

Como se trata de atividade econômica permitida, e como todos os cigarros de fumo são nocivos à saúde, sejam produzidos por pequenas ou por grandes empresas, os agentes econômicos que nela atuam devem ser tratados com imparcialidade

⁹ Constituição Federal, art. 170, inciso IV.

¹⁰ Constituição Federal, art. 170, § 4º.

¹¹ Trecho transcrito por Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, em seu artigo: IPI sobre cigarros: temas constitucionais polêmicos. In: SARAIVA FILHO Oswaldo Othon de Pontes; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. *IPI – temas constitucionais polêmicos*. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 33.

pelo governo. Não se justifica, pois, de nenhum modo, o estímulo que, confessadamente, está sendo oferecido às grandes fábricas, para que aumentem os seus lucros e dominem o mercado.

2 O princípio ou regra da legalidade tributária

2.1 Importância e alcance do princípio

A Constituição Federal de 1988 afirma que “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos”, entre outros expressamente indicados, “os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa”.¹² E também afirma que “São poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.”¹³

É nesse contexto que deve ser entendido o princípio da legalidade tributária, que tem a estrutura de uma regra jurídica precisamente para que não possa ser relativizado em sua aplicação, mas na verdade é um princípio em virtude da sua fundamentalidade. Está expresso na regra segundo a qual “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”,¹⁴ e ainda, no que concerne especificamente à matéria tributária, está expresso na regra segundo a qual é vedado à União, assim como às demais pessoas jurídicas de direito público, exigir tributo sem lei que o estabeleça.¹⁵

Para que se possa entender adequadamente o sentido e o alcance dessa importante garantia constitucional, é de suma importância considerarmos o que significam as palavras *lei*, e estabelecer ou *criar*. A propósito, um de nós já escreveu:

Para bem compreender o princípio da legalidade é importante ter presente o significado das palavras lei e criar. Aliás, dizer que só é válida a criação do tributo por lei nada significaria se não se sabe o que é lei, e o que significa criar.¹⁶

E ainda:

A rigor, o que a lei deve prever não é apenas a hipótese de incidência, em todos os seus aspectos. Deve estabelecer tudo quanto seja necessário à existência da relação obrigacional tributária. Deve prever, portanto, a hipótese de incidência e o conseqüente mandamento. A descrição do fato temporal e da correspondente prestação, com todos os seus elementos essenciais, e ainda a sanção, para o caso de não prestação.¹⁷

¹² Constituição Federal de 1988, art. 1º.

¹³ Idem, ibidem, art. 2º.

¹⁴ Idem, ibidem, art. 5º, inciso II.

¹⁵ Idem, ibidem, art. 150, inciso I.

¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 38.

¹⁷ Idem, ibidem.

Aliás, na doutrina dos tributaristas ninguém discorda da afirmação segundo a qual somente a lei pode criar tributo. Muito ao contrário, a melhor doutrina preconiza a necessidade de lei a estabelecer todos os elementos necessários à definição do valor do tributo em cada caso concreto. Exemplo disto é a doutrina de Luciano Amaro, que ensina:

O conteúdo do princípio da legalidade tributária vai além da simples autorização do Legislativo para que o Estado cobre tal ou qual tributo. É mister que a lei defina *in abstracto* todos os aspectos relevantes para que, *in concreto*, se possa determinar quem terá de pagar, quanto, a quem, à vista de que fatos ou circunstâncias. A lei deve esgotar, como preceito geral e abstrato, os dados necessários à identificação do fato gerador da obrigação tributária e à quantificação do tributo, sem que restem à autoridade poderes para, discricionariamente, determinar se “A” irá ou não pagar tributo, em face de determinada situação. Os critérios que definirão se “A” deve ou não contribuir, ou que montante estará obrigado a recolher, devem figurar na lei e não no juízo de conveniência ou oportunidade da administrador público.¹⁸

Sabemos todos que, na prática, a Administração Tributária costuma ultrapassar esses limites, pois é natural que todo titular de poder viole os limites eventualmente a ele impostos. É uma das formas mais frequentes de violação do princípio da legalidade tributária reside na prática de delegação legislativa. Isto explica, mas não justifica, o que se dá no caso que estamos a examinar. Entretanto, temos o dever de denunciar e combater tais excessos, e na medida do possível contribuir para a realização dos princípios constitucionais limitadores do poder de tributar.

2.2 Delegação legislativa

No caso de que se cuida, os defensores da validade da alíquota específica do IPI incidente sobre cigarros invocam o disposto no art. 1º, § 2º, alínea “b”, da Lei nº Lei nº 7.798/89, que delega ao Poder Executivo a atribuição para excluir ou incluir produtos no regime de alíquota específica. Essa delegação, todavia, é inteiramente desprovida de validade jurídica, porque implica alteração, por lei, de regra da Constituição, o que é sabidamente inadmissível. E o que é mais grave, a delegação larga e abrangente, feita no caso de que se cuida, implica atribuir ao Poder Executivo um poder *discricionário*, absolutamente incompatível com a atividade de tributação, que deve ser, sempre, plenamente vinculada.

Neste sentido é a doutrina dos mais autorizados tributaristas. Luciano Amaro, por exemplo, ensina que:

A Constituição não dá à lei o poder de delegar ao Executivo a livre fixação da alíquota. Em relação aos impostos excepcionados, também não lhe permite que autorize o Executivo a modificar as alíquotas quando ele julgue conveniente, ou

¹⁸ AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 112.

de acordo com as diretrizes ou razões que ele próprio venha a traçar, uma vez que a atuação do Executivo se submete ao cumprimento das condições especificadas pela lei, a par de observar os limites nela fixados.¹⁹

No mesmo sentido é a doutrina de Paulo de Barros Carvalho que, ao estudar as fontes do Direito Tributário, emite lição que se ajusta como a mão à luva, ao caso que estamos examinando:

Assinale-se que à lei instituidora do gravame é vedado deferir atribuições legais a normas de inferior hierarquia, devendo, ela mesma, desenhar a plenitude da regramatriz da exação, motivo porque é inconstitucional certa prática, cediça no ordenamento brasileiro, e consistente na delegação de poderes para que órgãos administrativos completem o perfil jurídico de tributos. É o que acontece com diplomas normativos que autorizam certos órgãos da Administração Pública federal a expedirem normas que dão acabamento à figura tributária concebida pelo legislador ordinário. Mesmo nos casos em que a Constituição dá ao Executivo Federal a prerrogativa de manipular o sistema de alíquotas, como no Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), tudo se faz dentro de limites que a lei especifica.²⁰

Além de não ser válida a delegação feita pelo art. 1º, § 2º, alínea “b”, da Lei Lei 7.798/89, é desprovido de validade o próprio art. 1º, porque contraria o Código Tributário Nacional, pois este não admite a alíquota específica para o Imposto sobre Produtos Industrializados, como já acima demonstramos (item 1.5. Alíquotas do IPI e o CTN).

2.3 Legalidade e tributos flexíveis

Toda a argumentação desenvolvida pela União Federal para justificar a instituição de alíquota específica para o IPI incidente sobre os cigarros busca apoio no dispositivo da Constituição Federal de 1988 que diz ser facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas de alguns impostos, entre os quais o Imposto sobre Produtos Industrializados.

Esse dispositivo constitucional, todavia, não afasta o princípio da legalidade, nem afasta os princípios da isonomia e da capacidade contributiva. Ele apenas suaviza o princípio da estrita legalidade, admitindo que a lei delegue ao Poder Executivo a atribuição de alterar as alíquotas, dentro dos limites legalmente estabelecidos.

Assim é que Roque Antônio Carrazza, referindo-se a manifestações dos que vêem o art. 153, § 1º, da Constituição como os defensores da fixação de alíquotas específicas, e por isto ampliam a atribuição do Poder Executivo, assevera:

Com o devido acatamento, laboram em equívoco. Não há, neste dispositivo constitucional, qualquer exceção ao *princípio da legalidade*. Apenas o Texto Magno

¹⁹ Idem, ibidem, p. 116.

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, os. 62/63.

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.²¹

E ainda:

A correta proposição descritiva do § 1º, do art. 153, da CF, a nosso ver, é: “O legislador poderá fixar *teto* e *piso* de alíquotas dos impostos alfandegários, do IPI e do IOF, permitindo, assim, que o Executivo, obedecendo as condições fixadas na lei, as faça varias dentre limites.”²²

Realmente, o art. 153, § 1º, da Constituição Federal, não autoriza o estabelecimento de alíquota específica para o Imposto sobre Produtos Industrializados, nem mesmo pelo legislador ordinário, pois essa forma de definição do valor do imposto é incompatível com o Código Tributário Nacional, conforme já demonstramos (Item 1.5.). E a interpretação do art. 150, § 1º, há de ser feita de forma que não o coloque em conflito com outros dispositivos da própria Constituição, entre eles o que estabelece o princípio da isonomia tributária (art. 150, inciso II), e o que assegura a livre concorrência, determinando expressamente que “a lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros”.²³

A alíquota específica para o IPI incidente sobre os cigarros, conforme demonstramos (Item 1.6), é um instrumento que, ao onerar de forma proporcionalmente mais leve o produto vendido por preços mais elevados, em muito favorece o abuso do poder econômico que visa à dominação do mercado de cigarros.

3 O princípio da isonomia

3.1 A verdadeira igualdade

Sabemos todos que não existe entre as pessoas igualdade absoluta. Nas palavras de Léon Duguit,

[...] l'égalité véritable, celle qui consiste, suivant une vieille formule, à traiter également les choses égales et inégalement les choses inégales. L'égalité absolue, mathématique des hommes, comprise à la manière de 1793, est, on l'a dit très justement, le paradoxe de l'égalité; elle aboutit, en réalité, à l'inégalité.²⁴

Para o eminente constitucionalista francês, realmente,

a igualdade absoluta de todos os homens, que constitui premissa lógica da doutrina individualista, revela-se contraditória na prática. Os homens, muito longe

²¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 259.

²² Idem, *ibidem*, p. 260.

²³ Constituição Federal, art. 170, § 4º.

²⁴ DUGUIT, Léon. *Traité de Droit Constitutionnel*. 30. ed. Paris : Fontemoing, 1930. v. 3, p. 629.

de serem iguais, são essencialmente diferentes entre si, e essas diferenças, por sua vez, acentuam-se conforme o grau de civilização da sociedade.²⁵

A verdadeira igualdade consiste precisamente em tratar desigualmente os desiguais na medida de suas desigualdades. Este é o sábio ensinamento de Duguit, reproduzindo pensamento de Aristóteles e divulgado no Brasil por Rui Barbosa, nestes termos:

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desiguam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real. Os apetites humanos conceberam inverter a norma universal da criação, pretendendo, não dar a cada um, na razão do que vale, mas atribuir o mesmo a todos, como se todos se equivalessem.²⁶

A igualdade de tratamento, ou tratamento isonômico, depende de se saber qual é o fim ou objetivo visado na relação que se tem com o destinatário desse tratamento. Em outras palavras, depende de se estabelecer qual é o critério de discrimine a ser adotado.

3.2 O critério de discrimine

No âmbito da relação tributária o critério de discrimine deve ser a capacidade contributiva. Por isto mesmo, em Direito Tributário podemos dizer que o princípio da isonomia está consubstanciado no princípio da capacidade contributiva. Devem ser tratados igualmente aqueles que, estando na mesma situação, revelem a mesma capacidade contributiva. Se a capacidade contributiva é diversa, o tratamento deve ser diverso, pois nisto consiste a verdadeira igualdade.

É inadmissível, porém, a eleição de um critério de discrimine que, embora aparentemente admissível e até desejável, seja contrário a um mandamento constitucional. A propósito desse aspecto da questão, Celso Antônio Bandeira de Mello nos oferece doutrina expressiva inteiramente aplicável ao caso que estamos a examinar, ensinando:

Assim, poder-se-ia demonstrar a existência de supedâneo racional, a dizer, nexó lógico, em desequiparação entre grandes grupos empresariais e empresas de médio porte, de sorte a configurar situação detrimetosa para estas últimas e privilegiada para os primeiros, aos quais se outorgariam, por exemplo, favores fiscais sob fundamento de que graças à concentração de capital operam com maior nível de produtividade, ensejando desenvolvimento econômico realizado com menores desperdícios. A distinção estaria apoiada em real diferença entre uns e outros. Demais disso, existiria, no caso, um critério lógico suscetível de ser invocado,

²⁵ DUGUIT, Léon. *Fundamentos do Direito*. 2. ed. Tradução de Márcio Pugliesi. São Paulo: Ícone, 2006. p. 16.

²⁶ BARBOSA, Rui. *Oração aos moços*. Rio de Janeiro: Casa de Rui Barbosa, 1949. p. 33-34.

não se podendo falar em discrimine aleatório. Sem embargo a desequiparação em pauta seria ofensiva ao preceito isonômico por adversar um valor constitucionalmente prestigiado e prestigiar um elemento constitucionalmente desvalorado.

Com efeito, o art. 173, § 4º, da Lei Maior, hostiliza as situações propiciatórias do domínio dos mercados e da eliminação da livre concorrência, posto que, ademais, por tal meio, longe de se concorrer para a justiça social (art. 170, caput), tende-se a fugir dela.²⁷

Como se vê, para a realização do princípio da isonomia exige-se uma correlação lógica entre a regra desigualizante em exame e o critério de discrimine. Entretanto, não basta que exista essa correlação lógica. É necessário ainda que a regra em exame não entre em conflito com nenhuma norma albergada pela Constituição. Assim, ainda que o critério de discrimine autorize o incentivo às grandes fábricas de cigarros, como preconiza texto produzido pelo fisco federal, transcrito por Oswaldo Othon em artigo por nós já referido (item 1.6), tal incentivo não pode ser admitido porque em flagrante conflito com dispositivo expresso da Constituição Federal, segundo o qual a lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e o aumento arbitrário dos lucros (art. 173, § 4º).

3.3 Isonomia na tributação

Ressalte-se que a Constituição Federal de 1988 albergou o princípio da isonomia em caráter geral, ao dizer que todos são iguais perante a lei (art. 5º, *caput* e inciso I), cuidou de estabelecer, ainda, o princípio da isonomia especificamente na relação tributária, ao estabelecer que é vedado às pessoas jurídicas de direito público instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente (art. 150, inciso II).

Temos de considerar, portanto, que os fabricantes de cigarros, produtos nocivos à saúde, estão em situação igual e devem ser tratados igualmente. Como escreveu Oswaldo Othon,

[...] industrialização de cigarros é uma atividade apenas tolerada pelo Estado brasileiro, e que os recursos obtidos com a tributação, nos termos da legislação vigente, são também indispensáveis para que o Estado tenha condições financeiras para enfrentar pesados gastos com o tratamento da saúde dos consumidores, com aposentadorias precoces e pensões.²⁸

²⁷ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 43.

²⁸ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. IPI sobre cigarros: temas constitucionais polêmicos. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. *IPI – temas constitucionais polêmicos*. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 30.

Admitindo-se, portanto, que o Estado tolera a atividade de fabricação de cigarros porque a tributação elevada destes propicia recursos financeiros necessários para que o Poder Público possa suportar os gastos com tratamentos, aposentadorias precoces, etc., o que se tem com a alíquota específica é uma verdadeira inversão desse objetivo.

3.3 Inversão do objetivo

Realmente, a alíquota específica permite que os grandes fabricantes vendam seus produtos a preços mais elevados pagando proporcionalmente menos tributo.

No emprego da alíquota específica para o IPI incidente sobre os cigarros há realmente um conflito insuperável. Uma inversão evidente do objetivo da própria tributação mais elevada, na medida em que essa alíquota específica significa, como expressamente reconhecem os que a defendem, um prêmio para os fabricantes de maior porte, que terminam pagando proporcionalmente menos imposto. E como afirma Humberto Ávila, com inteira propriedade,

[...] o exercício contraditório e inconsequente do poder de tributar é incompatível com a norma fundamental da igualdade e com o princípio fundamental do Estado de Direito. O legislador é livre, desde que coerente.²⁹

Se o objetivo da alíquota elevada do IPI sobre os cigarros é proteger a saúde do consumidor, como afirma com razão Oswaldo Othon, a lei não pode, sem conflito com o princípio da isonomia, estabelecer um critério de determinação do valor do IPI que termina por favorecer aqueles que provocam maior malefício à saúde da população, pois produzem e vendem a maior quantidade de cigarros, tanto que dominam o mercado desse produto.

Assim, como o objetivo da tributação elevada sobre os cigarros é a proteção da saúde, desestimulando o consumo desse produto altamente nocivo, e arrecadando recursos financeiros para oferecer tratamentos, o que se tem com a alíquota específica é uma verdadeira inversão desse objetivo.

4 O princípio da capacidade contributiva

4.1 Como garantia constitucional

A Constituição Federal estabelece expressamente:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultada à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.³⁰

²⁹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 133.

³⁰ Constituição Federal de 1988, art. 145, § 1º.

Dúvida, portanto, não pode haver de que a Constituição Federal vigente consagra o princípio da capacidade contributiva como um direito fundamental do contribuinte. Os tributos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, vale dizer, o que pode mais deve pagar mais.

Aliás, os que defendem a validade da fórmula de alíquota específica para o IPI incidente sobre os cigarros, porque não podem negar a existência do princípio constitucional da capacidade contributiva, tentam contornar os seus efeitos no caso concreto, com o argumento segundo o qual esse princípio seria afastado pelo critério da seletividade. Tal argumento, porém, não passa de um sofisma, porque a alíquota específica para o IPI incidente sobre os cigarros na verdade inverte o princípio da capacidade contributiva, que na verdade não é incompatível com o critério da seletividade, como se passa a demonstrar.

4.2 Capacidade contributiva e seletividade

Os que sustentam a validade da incidência do IPI sobre cigarros, com alíquota específica, valem-se do argumento segundo o qual o caráter seletivo desse imposto afastaria o princípio da capacidade contributiva. Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, por exemplo, sustenta que a seletividade deve prevalecer sobre o princípio da capacidade contributiva, asseverando que

[...] os princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva, em confronto com a característica específica do IPI e do ICMS da *seletividade*, devem ser examinados com muita parcimônia, sendo esta uma das hipóteses de ressalvas vislumbrada no § 1º do art. 145 da Lei Suprema, que reza que *sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte*, de modo que fica claro que nem sempre deveriam observar tais princípios.

É por essa razão que, no IPI, deve prevalecer o princípio da seletividade em relação aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, posto não ser fundamento constitucional da tributação do IPI sobre os cigarros o preço do produto em si, mas o aspecto extrafiscal concernente à completa falta de essencialidade dos cigarros, facilmente compreendida diante da nocividade para a saúde dos incautos consumidores desses produtos.³¹

Esse argumento bem demonstra que a incidência do IPI com alíquota específica, sem considerar o preço dos produtos, viola o princípio da capacidade contributiva. E tal violação na verdade é flagrante, pois o preço mais elevado para um mesmo produto é uma evidência indiscutível da capacidade contributiva, revelada pelas empresas fabricantes que controlam o mercado desse produto.

³¹ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. IPI sobre cigarros: temas constitucionais polêmicos. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. *IPI – temas constitucionais polêmicos*. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 30.

Por outro lado, o princípio da capacidade contributiva não está em conflito com a seletividade em função da essencialidade. Ninguém nega que o cigarro não é essencial. Nem que é nocivo à saúde dos consumidores. Assim, ninguém contesta a aplicação de alíquota elevada. Inadmissível, isto sim, é a alíquota *específica*, que implica cobrar proporcionalmente menos imposto de quem vende por preços mais elevados, invertendo completamente o princípio da capacidade contributiva.

4.3 Estímulo ao aumento dos preços

Os que defendem a validade de alíquota específica para o IPI incidente sobre os cigarros chegam a preconizar tal fórmula como estímulo ao aumento de preços. Seria uma forma de reduzir o consumo. Neste sentido é que autoridades do fisco federal, respondendo a questão de saber se a redução proporcional de tributos, a partir da elevação dos preços dos produtos pelo fabricante, implica violação às garantias constitucionais, respondem:

Parece-nos que não. Em verdade trata-se de opção do produtor em comercializar suas mercadorias em preços mais elevados, o que no caso do cigarro, mais do que desejável, deve ser estimulado pelo governo.³²

Como se vê, o fisco federal sustenta que a alíquota específica estimula os fabricantes de cigarros a aumentarem os seus preços, o que seria desejável porque reduziria o consumo desses produtos nocivos à saúde.

É evidente, porém, o sofisma albergado nesse argumento, que além de contraditório chega a ser ridículo. Contraditório porque se contrapõe à seletividade, apontada como critério próprio do IPI, que implica tributação mais elevada dos cigarros por serem nocivos à saúde. E ridículo porque todos sabem que uma redução de custo – no caso o custo tributário – não implica aumento de preços, porque este – o aumento de preços – depende das condições do mercado. E além disto, a cobrança do IPI dos grandes fabricantes de cigarros, por um critério que lhes permite pagar menos embora vendendo a preços elevados, implica significativa perda de arrecadação, o que evidentemente prejudica a atividade estatal relativa aos serviços de saúde pública.

Por outro lado, o argumento segundo o qual a forma de tributação com alíquota específica é um estímulo para os grandes fabricantes de cigarro aumentem os preços de seus produtos é o reconhecimento expresso e claro de que essa forma de tributação implica tratamento contrário ao princípio da capacidade contributiva, porque a fórmula adotada implica cobrar menos de quem na verdade pode pagar mais.

³² Peça objeto da transcrição feita por Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, em seu artigo IPI sobre cigarros: temas constitucionais polêmicos, em: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. IPI sobre cigarros: temas constitucionais polêmicos. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. *IPI – temas constitucionais polêmicos*. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 33.



Considerações finais

Com fundamento nas razões expostas, podemos firmar, em síntese, as seguintes conclusões:

1ª) – A adoção de alíquotas específicas para o IPI implica tratamento favorecido para as empresas que, por dominarem o mercado de cigarros, conseguem vender seus produtos a preços mais elevados, pagando um imposto proporcionalmente menor do que as empresas de menor porte, que, para conseguirem vender, praticam preços menores.

2ª) – A determinação, por ato do Poder Executivo, da denominada alíquota específica como critério para a determinação do valor do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, incidente sobre cigarros, é incompatível com a vigente Constituição Federal, violando pelo menos os princípios da legalidade, da isonomia, da capacidade contributiva e da livre concorrência.