

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
COORDENADORIA GERAL DE ESPECIALIZAÇÃO, APERFEIÇOAMENTO E
EXTENSÃO
FACULDADE DE DIREITO

OTÁVIO GUIMARÃES LEITE LOSADA

**CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E EXTRAFISCALIDADE NO IMPOSTO SOBRE
PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

SÃO PAULO

2023

OTÁVIO GUIMARÃES LEITE LOSADA

**CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E EXTRAFISCALIDADE NO IMPOSTO SOBRE
PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado como exigência parcial para obtenção do Título de Especialização em Direito Tributário, da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

Orientador: Prof. Ms. Adriano Messias.

SÃO PAULO

2023

À Administração, a fim de ter a certeza de encontrar a quantia tributada sobre a generalidade, foram-lhe dados poderes de tributá-la com uma maior quantia, de modo que a falta ou incapacidade de alguns dos contribuintes possam ser compensadas pela tributação excedente dos restantes.

(Adam Smith, em *A Riqueza das Nações*)

RESUMO

O presente artigo tem como objetivo utilizar das contribuições da ciência do direito para analisar o conflito já conhecido e debatido pelos círculos jurídico-tributários entre o princípio da capacidade contributiva e a extrafiscalidade na seara da instituição e aplicação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) no direito tributário brasileiro. Busca-se firmar um posicionamento sobre o problema posto, a dizer, se esse é um conflito jurídico aparente, cuja repercussão é de natureza principal econômica, ou se tem fundamento na essência do sistema tributário nacional. O método empregado para essa avaliação é o hipotético-dedutivo. Por fim, atesta-se que o resultado almejado é apontar que o conflito entre o princípio da capacidade contributiva e a extrafiscalidade no IPI é um conflito aparente de aplicação econômica, e que nos fundamentos jurídicos, se analisados a fundo e observadas as peculiaridades de seu regime extrafiscal próprio de tributação, não se encontra conflito normativo que atravanque a incorporação harmônica do IPI a estes aspectos importantes ao sistema tributário brasileiro.

Palavras-chave: Direito Tributário. Princípios constitucionais. Imposto sobre Produtos Industrializados.

ABSTRACT

The purpose of this article is to resort to the contributions of the science of law to analyze the conflict already known and debated by legal-tax circles between the principle of contributory capacity and extrafiscality in the institution and application of the Tax on Industrialized Products (IPI) in the Brazilian tax law. It seeks to establish a position on the placed problem, i.e., if this is an apparent legal conflict, whose repercussion is of a mainly economic nature, or if it is based on the essence of the national tax system. The method used for this evaluation is the hypothetical-deductive one. Finally, it is attested that the intended result is to point out that the conflict between the principle of contributory capacity and extrafiscality in the IPI is an apparent conflict of economic application, and that in the legal grounds, if analyzed in depth and observed the peculiarities of its own extrafiscal taxation regime, there is no normative conflict that hinders the harmonious incorporation of the IPI to these important aspects of the Brazilian tax system.

Keywords: Tax Law. Constitutional principles. Tax over industrialized products.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1. O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	8
2. A EXTRAFISCALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	14
3. A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A EXTRAFISCALIDADE NO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)	18
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	25
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	28

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como tema de pesquisa a questão da aplicação da extrafiscalidade e do princípio da capacidade contributiva no Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). O tema traz como grande problema central a questão de se há de fato um conflito entre a extrafiscalidade que é determinada ao imposto e a observação e aplicação do princípio da capacidade contributiva nesse particular regime de tributação, diante do qual serão destrinchados os aspectos que fundamentam cada núcleo da problemática acolhida, tanto em seu aspecto positivo-dogmático, quanto em suas fundamentações teóricas trazidas por pensadores da ciência do direito.

As hipóteses que essa pesquisa pode oferecer dividem-se em dois grandes campos: primeiro, a hipótese pode confirmar que sim, há um conflito entre o regime extrafiscal do Imposto sobre Produtos Industrializados e o princípio constitucional da capacidade contributiva. Um segundo campo de hipóteses que pode ser trabalho é o campo da negação desse conflito, ou seja, que durante o processo de pesquisa na principiologia tributária e constitucional, ao aplica-la ao regime tributário do IPI, se observe uma situação normativa harmônica com os pilares do sistema tributário nacional.

Almeja-se aprofundar teoricamente a compreensão dos institutos jurídicos envolvidos na problemática, a dizer, o princípio da capacidade contributiva no direito brasileiro e a extrafiscalidade, relacioná-los entre si, em um primeiro momento de forma geral, e inseri-los na dinâmica da tributação a título de IPI para confirmar ou negar em essência o conflito aparente que existe nessa seara. A partir dessa resposta, finda-se o trabalho com as conclusões que possam ser tiradas desses específicos esforços de pesquisa.

Para tal, empregar-se-á o método hipotético-dedutivo, realizando a pesquisa do mais alto grau de abstração e generalidade possível para o tema, tomando como referencial as posições doutrinárias de grandes referências do direito tributário brasileiro sobre a esfera principiológica constitucional do direito brasileiro, procedendo o movimento lógico da metodologia científica rumo às particularidades a serem enfrentadas, como a tributação no Brasil a título de IPI e seus desdobramentos.

Optou-se, para fins de apresentação inicial da temática escolhida, pela seguinte divisão: o capítulo primeiro, denominado O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE

CONTRIBUTIVA, desempenha a função de abordar cientificamente a capacidade contributiva como princípio constitucional tributário, no mais alto nível de abstração e generalização. Somente entendendo o plano geral do princípio e das questões que o cercam que se pode proceder ao capítulo segundo, chamado A EXTRAFISCALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO.

Esse capítulo subsequente realiza movimento lógico similar ao primeiro: busca-se determinar a extrafiscalidade e sua relação com a fiscalidade em campo mais abstrato possível, para que, livre de quaisquer entraves próprios da prática corriqueira do direito ou de debates alheios à sua essência, seja esclarecido o que é a extrafiscalidade e as eventuais questões correlatas a ela.

Por fim, o presente trabalho busca fazer um salto lógico a uma esfera mais particular de análise, que tem por corte metodológico o Imposto sobre Produtos Industrializados. No capítulo terceiro, intitulado de CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E EXTRAFISCALIDADE NO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI), faz-se uma rerepresentação tanto da capacidade contributiva, quanto da extrafiscalidade, mas agora aplicadas ao recorte metodológico particular do IPI e de sua aplicação no sistema tributário nacional. Somente a partir desse ponto desenvolvido se pode responder a questão que motiva o trabalho e firmar uma posição sobre o conflito entre a capacidade contributiva e a extrafiscalidade no IPI.

1. O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Na interpretação do art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN), podemos identificar a obrigação tributária como “laço jurídico que se instala ao ensejo da ocorrência fática” (CARVALHO, 2019, p. 65). O tributo enquanto prestação pecuniária compulsória se realiza em face de uma ocorrência em plano material, ocorrência essa que deve essencialmente manifestar riqueza, tendo como limite mais amplo o princípio da proibição de tributo com efeito de confisco, haja vista que não deve ser interesse do Estado comprometer o contribuinte em sua esfera patrimonial de suas necessidades de sobrevivência, nem a sua limitação à estas, o que o privaria de seu direito à propriedade privada (CARVALHO, 2021, p. 340).

Da providência contida na escolha de fatos presuntivos de fortuna econômica decorre a possibilidade de o legislador, subsequentemente, distribuir a carga tributária de maneira equitativa,

estabelecendo, proporcionadamente às dimensões do evento, o grau de contribuição dos que dele participaram. Daí por que Jarach tenha se referido à igualdade como “condiciones iguales de capacidad contributiva” e Perez de Ayala inclua tal capacidade entre “Los principios superiores de la imposición y la justicia fiscal” (CARVALHO, 2021, p. 341).

Sob essa lógica, a capacidade contributiva cumpre o papel de frear o ímpeto fiscalista arrecadatário do Estado em face do contribuinte antes que este tenha caráter confiscatório que lese o direito à propriedade. Isso porque, quando se fala no princípio da capacidade contributiva, faz-se íntima remissão à essência da atribuição do Estado, revestido na forma de Administração Pública, de instituir e recolher tributos. Pode-se afirmar que a própria atribuição do ato de tributar carrega consigo como limite – genericamente – o ato de não-tributar. Junto à instituição do tributo estão os limites para o seu recolhimento.

O professor Paulo de Barros Carvalho (2021, p. 340) ressalta que, mesmo que a capacidade contributiva não tivesse enunciação expressa no texto constitucional, haveria de persistir operando no direito brasileiro como desdobramento direto do princípio da igualdade. Entretanto, o referido princípio tem amparo constitucional no artigo 145, parágrafo primeiro, da Constituição Federal de 1988, que explicita que os impostos, sempre que possível, devem ser graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte (PAULSEN, 2020, p. 99). Importante é a observação que faz Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 225):

Desde logo cumpre fazer observação importante e que atina ao momento da determinação do que seja a *capacidade econômica do contribuinte*, prevista no § 1º do art. 145 da Carta Magna. Havemos de considerar que a expressão tem o condão de denotar dois momentos distintos no direito tributário. Realizar o princípio pré-jurídico da *capacidade contributiva absoluta ou objetiva* retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza. Esta é a capacidade contributiva que, de fato, realiza o princípio constitucionalmente previsto. Por outro lado, também é *capacidade contributiva*, ora empregada em acepção *relativa ou subjetiva*, a repartição da percussão tributária, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento. Quando empregada no segundo sentido, embora revista caracteres próprios, sua existência está intimamente ilaqueada à realização do princípio da igualdade, previsto no art. 5º, *caput*, do Texto Supremo.

Para o professor, a capacidade contributiva se realiza em dois momentos lógicos do ato de tributar, o primeiro (objetivo) sendo a seleção de manifestações de riqueza como fato gerador do tributo instituído, e o segundo (subjetivo), sendo a

repartição da participação dos autores do evento fato gerador na medida de sua participação (CARVALHO, 2019, p. 225).

Para o autor Roque Antonio Carrazza (2021, p. 80) é o princípio da capacidade contributiva “que determina a equitativa repartição dos encargos tributários entre os contribuintes. Também é instrumento hábil à adequada fixação da base de cálculo, seja *in abstracto*, seja *in concreto*, dos tributos”. A capacidade contributiva é, desde a obra de Adam Smith, o que assegura que cada contribuinte recolherá impostos na medida em que tiver a capacidade de pagar, sendo lógico desdobramento em matéria tributária do princípio da igualdade, conforme é justo que quem tem muito patrimônio pague mais imposto do que quem tem pouco, na devida proporção dessa discriminação fática (CARRAZZA, 2021, p. 81).

Dando curso à ideia, é jurídico e altamente louvável que as cargas impositivas das pessoas políticas sejam repartidas entre as pessoas de acordo com as possibilidades econômicas de cada uma. Realmente, seria anti-isonômico, além de irrazoável e atentatório ao direito de propriedade e à própria garantia do mínimo existencial, que os pobres e os milionários suportassem o mesmo peso econômico dos impostos, até porque aqueles não têm capacidade contributiva (CARRAZZA, 2021, p. 82).

Nesse mesmo sentido, acrescenta o professor Leandro Paulsen (2020, p. 100), deve-se observar essa aplicação do princípio em situações extremas – de pobreza ou riqueza; de forma que não seja recolhido tributo de quem só tem patrimônio para a própria subsistência, assim como que a capacidade econômica elevada não sirva de pretexto para tributar em caráter confiscatório.

É nesse sentido que deve o legislador não apenas elencar as manifestações de riqueza passíveis de tributação, mas também as desigualdades particulares dos diferentes fatos geradores e categorias de contribuintes. Nesse sentido, sintetiza:

O princípio da igualdade exige que a lei, tanto ao ser editada, quanto ao ser aplicada: a) não discrimine os contribuintes que se encontrem em situação jurídica equivalente; b) discrimine, *na medida de suas desigualdades*, os contribuintes que não se encontrem em situação jurídica equivalente (CARRAZZA, 2021, p. 84).

Portanto, a capacidade contributiva, como uma moeda de duas faces, não só deixa de onerar o economicamente incapaz, mas também onera progressivamente o economicamente mais abastado, mantendo assim, em princípio o equilíbrio fiscal compatível com o objetivo de justiça fiscal. Roque Carrazza (2021, p. 86) deixa claro

que “não fere o princípio da capacidade contributiva a *lei impositiva* que levar em conta a aptidão abstrata de suportar a carga financeira”.

A persecução da justiça fiscal, portanto, tem a capacidade contributiva como importante ferramenta para operação de políticas fiscais e legislação em matéria tributária, visando como objetivo máximo a realização da igualdade como princípio constitucional. É interessante o comentário de José Afonso da Silva acerca dessa temática:

A justiça tributária sempre foi preocupação de doutrinadores e de legisladores. As dificuldades, no entanto, começam com a busca do conceito de justiça fiscal. Reconhece-se, no entanto, que é tarefa da política tributária investigar a melhor técnica para conseguir determinar o sistema impositivo mais justo possível. A legislação tributária, para ser tal, há que considerar que a sociedade capitalista é formada por classes: classes de renda, classes de proprietários, classes de produtores e classes de consumidores. A perquirição da base justa para o sistema tributário levou a doutrina a formular os princípios da igualdade, da universalidade, da generalidade e da progressividade (SILVA, 2008, p. 665).

É exatamente no reconhecimento da desigualdade como imposição fática do plano material que se faz necessário a discriminação positiva levada ao direito positivo no momento da tributação, como forma de tentar compensar as injustiças econômicas. Sob esse prisma, abandona-se a inicial concepção de capacidade contributiva como mera desoneração, em prol de uma concepção mais ampla e rica do princípio, desdobrada da igualdade e da justiça fiscal.

Dessa forma, no momento em que é definida pelo legislador a hipótese de incidência de determinado tributo que se almeja instituir, é dever constitucionalmente atribuído ao legislador discriminar: no critério material, o evento que denote conteúdo econômico que manifeste riqueza; no critério quantitativo as bases de cálculo objetivamente determinadas pelas discriminações observadas na realidade da categoria; e no polo passivo do critério pessoal o contribuinte que tem capacidade econômica proporcional ao tributo recolhido (CARRAZZA, 2021, p. 87).

O princípio da capacidade contributiva guarda íntima relação com o princípio da vedação ao confisco (ou não confiscatoriedade). Sendo o mínimo existencial seu limite “negativo”, o confisco é o limite “positivo” da capacidade contributiva (SCHOUERI, 2012, *apud* PAULSEN, 2017, p. 44). O professor Roque Antonio

Carrazza (2021, p. 93) apresenta de forma interessante a questão do confisco a título de tributação:

II – Mas quando um imposto é confiscatório?

A nosso sentir, confiscatório é o imposto que, por assim dizer, “esgota” a *riqueza tributável* das pessoas, isto é, que passa a largo de suas capacidades contributivas, impondo-lhes ônus que vão além do que se entende por razoável.

III – Logo, o conceito de *confisco* – ainda que o termo padeça da ambiguidade e da imprecisão características da linguagem do direito positivo – pode ser singelamente definido como a situação que revela, *prima facie*, que o contribuinte está sendo gravado além da conta, a título de tributo.

Em suma, é certo afirmar que a tributação não pode invadir o direito à propriedade privada a ponto de colocá-lo em risco de violação (CARRAZZA, 2021, p. 93). A proibição de tributo com efeito de confisco está prevista expressamente no texto da Constituição Federal, em seu artigo 150, inciso IV, cumprindo o papel de uma salvaguarda expressa ao direito de propriedade (art. 5º, XXII) e ao regime econômico (art. 170, II e IV), limitando a prerrogativa do Estado de utilizar da tributação como ferramenta irregular de expropriação patrimonial. Esclarecendo o falso debate, portanto, o direito-dever de tributação que o Estado detém não conflita com o direito à propriedade privada assegurado pelo ordenamento jurídico e regime econômico prevalentes. Na opinião de Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 222), embora expresso, o princípio é de difícil definição e delimitação. Explica:

A temática sobre as linhas demarcatórias do confisco, em matéria de tributo, decididamente não foi desenvolvida de modo satisfatório, podendo-se dizer que sua doutrina está ainda por ser elaborada. Dos inúmeros trabalhos de cunho científico editados por autores do assim chamado direito continental europeu, nenhum deles logrou obter as fronteiras do assunto, exibindo-as com a nitidez que a relevância da matéria requer. Igualmente, as elaborações jurisprudenciais pouco têm esclarecido o critério adequado para isolar-se o ponto de ingresso nos territórios do confisco. Todas as tentativas até aqui encetadas revelam a complexidade do tema e, o que é pior, a falta de perspectivas para o encontro de uma saída dotada de racionalidade científica (CARVALHO, 2019, p. 222-223).

Luiz Felipe Silveira Difini (2007, *apud* PAULSEN, 2017, p. 188) acrescenta que o conceito jurídico indeterminado de “efeito de confisco” deve ser aplicado utilizando-se da concreção, mediada pelo princípio da razoabilidade. Dessa forma, caberia ao aplicador do direito identificar no caso concreto a tributação com efeito confiscatório que coloque em risco o direito do contribuinte ou responsável à propriedade privada,

de forma a comprometer ou ameaçar seu regular gozo e exercício. Pontua Roque Antonio Carrazza (2021, p. 94) que “o *princípio da não confiscatoriedade* exige do legislador, conduta marcada pelo equilíbrio, pela moderação e pela medida, na quantificação dos tributos, tudo tendo em vista um direito tributário *justo*”.

Portanto, a proibição de tributo com efeito de confisco funciona como um limite na atividade arrecadatória fiscal do Estado. A capacidade contributiva rege que se deve avançar a tributação às pessoas físicas ou jurídicas de capacidade econômica elevada, mas tal justo e solidário princípio não pode ser usado como prerrogativa exacerbada pelo Estado de tomar de forma expropriatória o patrimônio dos contribuintes. Uma boa síntese acerca dessa relação é apresentada em:

Confiscatório, portanto, é o imposto que não revela a capacidade contributiva da pessoa que o suporta – o que se dá, por exemplo, sempre que a base de cálculo da exação extrapola sua regra-matriz. Sempre que este fenômeno ocorre resta ferido o mínimo vital, isto é, a porção de riqueza que garante ao contribuinte e a seus dependentes uma existência digna de cidadão.

Também não se pode, em homenagem aos princípios da capacidade contributiva e da não confiscatoriedade, assujeitar um mesmo fato econômico à incidência de tantos impostos, que acabem por retirar do contribuinte o mínimo vital a que estamos a aludir (CARRAZZA, 2021, p. 95).

Abordada essa particular relação, avança-se ao último ponto relevante sobre o princípio da capacidade contributiva. O professor Roque Antonio Carrazza assinala a importância do segmento “sempre que possível” no enunciado do art. 145, § 1º da Constituição Federal, visto que o mesmo não é mera recomendação amigável ao legislador, mas que “se for da índole constitucional do imposto, ele deverá obrigatoriamente ter caráter pessoal e ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte” (CARRAZZA, 2021, p. 97).

Restou evidente do conjunto da exposição até o momento que o princípio da capacidade contributiva não é mera deliberalidade ofertada ao legislador escolher usar caso lhe seja oportuno. Assinala-se nesse caso a totalidade do termo “sempre”, entendendo que a locução “sempre que possível” denota que a regra é buscar a aplicação geral do princípio, sendo excepcionais os casos em que a regra-matriz do tributo é incompatível com ele. Isso não quer dizer que certos tributos por sua natureza estão alheios à realização de justiça fiscal, mas que devem buscar almejá-la por outras formas.

Pode ser mencionado como exemplo direto dessa incompatibilidade o caso do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS):

É o caso do ICMS, que, positivamente, com ele não se coaduna. De fato, a carga econômica deste imposto é repassada para o preço da mercadoria, Quem a suporta não é o contribuinte (o comerciante, o industrial ou o produtor que praticou a operação mercantil ou o prestador do serviço de transporte transmunicipal ou de comunicação), mas o consumidor final da mercadoria ou o fruidor dos serviços. Este, ao adquirir a mercadoria ou ao fruir o serviço, vê repassada no preço a carga econômica do ICMS. Ora, tal carga é idêntica para todos os consumidores finais, sejam eles ricos ou pobres. Exemplificando, se um milionário e um mendigo comprarem, cada um para si, um maço de cigarros, da mesma marca, suportarão a mesma carga econômica do imposto.

Vemos, portanto, que não é da índole do ICMS ser graduado de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes. (CARRAZZA, 2021, p. 97-98)

Por determinação constitucional, há no ICMS um repasse do encargo de pagamento desse tributo, geralmente ao consumidor final da mercadoria adquirida ou do serviço contratado. Tal repasse do ônus a terceiro torna o ICMS incompatível com o que dispõe o art. 145, § 1º, da Constituição Federal.

A locução “sempre que possível” do dispositivo legal, portanto, não deve ser interpretada como limitador direto da aplicabilidade do princípio nem atribuição de discricionariedade quanto à sua aplicação. O critério final é a compatibilidade da regra-matriz e do demonstrativo de riqueza por ela tributado à graduação maior ou menor a depender da capacidade econômica do sujeito tributado.

2. A EXTRAFISCALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO

A prerrogativa de instituir e exigir o recolhimento de tributos está ancorada no fundamento básico de arrecadação de receita do aparato estatal. Os entes políticos que compõem o Estado cobram tributos para obter recursos financeiros – receita – que suportarão o ônus das necessidades materiais da operação das funções estatais, de cima abaixo (PAULSEN, 2020, p. 39). Bruna Alexandre Marques Alves e Francisco Carlos Duarte (2017, p. 282) sintetizam da seguinte forma: “pode-se dizer, assim, que os tributos constituem o preço para o próprio funcionamento da engrenagem do Estado”. Pode-se dizer que a tributação é a forma típica do Estado de arrecadar

receita, e a arrecadação tipicamente tributária é aquela de função *fiscal*. Como ensina o professor Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 300), há função fiscal na arrecadação tributária quando

os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governam certos aspectos da sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem que outros interesses – sociais, políticos ou econômicos – interfiram no direcionamento da atividade impositiva.

É a *fiscalidade*, portanto, o atributo que assinala que determinado tributo é instituído a partir de objetivo predominantemente arrecadatório, que sua função principal é especificamente a de financiar o Estado. O produto recolhido da atividade de tributação é, nesse sentido, convertido em receita derivada e compulsória – derivada por ter como origem o patrimônio de pessoas privadas e compulsória pela própria natureza do tributo de prestação pecuniária estabelecida em lei contra vontade individual do contribuinte (PAULSEN, 2020, p. 39).

Mas no ordenamento jurídico brasileiro, fundado sob a ordem constitucional de 1988, a atividade tributária não atende isoladamente ao objetivo de arrecadar receita derivada e compulsória, como exposto anteriormente. A Constituição Federal concede à política fiscal a prerrogativa de intervir na realidade material para realizar os objetivos sociais, políticos e econômicos almejados pelo Estado brasileiro e pela sociedade civil. Nessa prerrogativa, surge uma nova ordem de tributos, destinados a fins outros senão aqueles meramente arrecadatórios. A essa forma de operar a tributação segundo uma política tributária dá-se o nome de *extrafiscalidade* (CARVALHO, 2019, p. 300). O prefixo “extra” nesse caso sinaliza à ideia de ultrapassar a fiscalidade, de não estar vinculada à atividade de arrecadação por tributos (ALVES; DUARTE, 2017, p. 285). Conceitua-se em:

Diz-se que se trata de um tributo com finalidade extrafiscal quando os efeitos extrafiscais são não apenas uma decorrência secundária da tributação, mas deliberadamente pretendidos pelo legislador, que se utiliza do tributo como instrumento para dissuadir ou estimular determinadas condutas. (PAULSEN, 2020, p. 39)

É um exemplo da função extrafiscal na tributação as disposições que estipulam a exação mais onerosa aos imóveis improdutivos ou de baixa produtividade na lei do Imposto Territorial Rural (ITR), em busca de, além da arrecadação de receita, induzir ao proprietário de terras rurais, contribuinte nessa relação jurídica tributária, que utilize

o seu patrimônio, as suas terras, de forma produtiva, uma finalidade que é social e econômica (CARVALHO, 2019, p. 300).

Observam Bruna Alexandre Marques Alves e Francisco Carlos Duarte (2017, p. 283) que:

Com a utilização dos tributos como instrumento de intervenção indireta do Estado na economia, desde a Constituição Federal de 1988, o Estado Democrático de Direito brasileiro, consubstancia-se nas vertentes do Estado liberal e do Estado social intervindo através da tributação indutora, que concilia a intervenção estatal com a liberdade de iniciativa e livre concorrência.

Neste trecho estão dadas as bases política e jurídica da tributação extrafiscal, sendo a sua base política o Estado interventor em questões sociais, políticas e econômicas, e sua base jurídica a Constituição Federal de 1988, que fundamenta o Estado Democrático de Direito brasileiro. É esse Estado social, interventor, que detém o dever de atuar ativa e positivamente para defender a realização de direitos fundamentais e dos objetivos constitucionalmente almejados (ALVES; DUARTE, 2017, p. 285). Essa extrafiscalidade é, portanto,

uma finalidade da tributação moderna consistente no emprego de instrumentos tributários para o atingimento de finalidades não arrecadatórias, mas sim, incentivadoras ou inibidoras de comportamentos, com vista à realização de outros valores, constitucionalmente contemplados. Portanto, o uso extrafiscal dos tributos tem por objetivo reger comportamentos humanos, obrigando, proibindo ou permitindo condutas, por considerá-las convenientes ou nocivas ao interesse público. (ALVES; DUARTE, 2017, p. 286)

Em paralelo ao tema, há uma terceira categoria na doutrina acerca da finalidade da tributação, a de “parafiscalidade”. São tributos parafiscais aqueles que “se destinam a sustentar atividades que, a princípio, não seriam do Estado, mas que este desenvolve por meio de entidades específicas” (ALVES; DUARTE, 2017, p. 285). A receita dessa categoria específica de tributação é destinada a entidades, não o Estado, como as autarquias e fundações, empresas estatais ou pessoas jurídicas de direito privado que cumpram função pública. A esse respeito, explica o professor Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 303) que

podemos definir *parafiscalidade* como o fenômeno jurídico que consiste na circunstância de a lei tributária nomear sujeito ativo diverso da pessoa que a expediu, atribuindo-lhe a disponibilidade dos recursos auferidos, para o implemento de seus objetivos peculiares.

Embora a categoria de parafiscalidade tenha grande relevância doutrinária e no direito tributário positivo, não a utilizaremos ao abordar especificamente a temática da extrafiscalidade. Enquanto a parafiscalidade diz respeito à entidade nomeada a recolher os recursos tributados para cumprir determinada finalidade, a extrafiscalidade tem sua essência na finalidade da arrecadação, na função de intervenção na realidade que tem a atividade de tributação. Portanto,

a extrafiscalidade é o fenômeno legítimo que se verifica quando a criação ou gradação do ônus de um determinado tributo são orientadas por uma finalidade imediata regulatória (extrafiscal), a qual, naquele caso específico, se sobressai em relação ao objetivo tópico e primordial da tributação que é a arrecadação de recursos para o Erário. (ALVES; DUARTE, 2017, p. 287)

Observa-se que tributos extrafiscais trazem consigo, também, o atributo da fiscalidade, ou seja, almejam a arrecadação de recursos, enquanto os tributos fiscais também podem cumprir funções sociais. O critério para a classificação é a preponderância de um aspecto sobre o outro. Segundo Leandro Paulsen (2020, p. 39):

Em face da presença simultânea de efeitos fiscais e extrafiscais, pode resultar difícil classificar um tributo por esse critério. Costuma-se fazê-lo em atenção ao seu caráter predominante. Diz-se que se trata de um tributo com finalidade extrafiscal quando os efeitos extrafiscais são não apenas uma decorrência secundária da tributação, mas deliberadamente pretendidos pelo legislador, que se utiliza do tributo como instrumento para dissuadir ou estimular determinadas condutas.

Portanto, a classificação de extrafiscalidade de um tributo não nega sua dimensão arrecadatória, mas a relega a um segundo plano de importância, trazendo a função de intervenção política, social ou econômica que tem ao primeiro plano de categorização.

Em geral, tem-se a tributação extrafiscal como aquela que intervém na regulação da ordem econômica, como o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), o Imposto sobre Exportações (IE), o Imposto sobre Importações (II) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), em suas atuações sobre a produção e circulação econômica (ALVES; DUARTE, 2017, p. 287). Porém, a extrafiscalidade também pode ser observada sob o prisma do incentivo ou desincentivo de ordem social para determinadas ações ou condutas individuais. São áreas relevantes da intervenção extrafiscal o comércio exterior, o consumo e a propriedade imóvel. Relembra Leandro Paulsen (2020, p. 40-41) que o STF, no julgamento do RE 218287, declarou

compatível com o texto constitucional o uso de impostos extrafiscais com o objetivo de compelir indivíduos de determinadas condutas. Logo, o acréscimo da carga em determinada tributação que tenha por objetivo desincentivar uma atitude perante a sociedade civil é política fiscal constitucional e válida. Bruna Alexandre Marques Alves e Francisco Carlos Duarte (2017, p. 281) afirmam que

dentre as funções que desempenham os tributos no Estado Democrático de Direito, a extrafiscalidade é a que melhor pode ser explorada em prol da garantia de direitos fundamentais e da concretização dos demais objetivos constitucionais. Através dela, a imposição tributária busca objetivos alheios à mera arrecadação, sendo intencionalmente moldada para orientar os cidadãos a agir, direta e imediatamente, em favor da realização de determinado bem público.

O tributo como ferramenta de justiça fiscal e implementação de políticas públicas tem uma grande variedade de alternativas interessantes ao Estado: a sua instituição, a majoração ou redução de suas alíquotas, a isenção de acordo com a finalidade que se almeja alcançar, a liberação de benefícios fiscais variados, entre outras (ALVES; DUARTE, 2017, p. 287). Esses instrumentos tornam a extrafiscalidade um fenômeno jurídico de grande relevância e alto potencial de realização de objetivos sociais do Estado.

Se afastando do postulado do *laissez-faire* no qual se baseia o chamado Estado liberal clássico, a extrafiscalidade é um fenômeno típico do Estado interventor ou *welfare state*, introduzida na legislação tributária, tendo a tributação nesse caso como suporte fático de relação jurídica obrigatória e de caráter patrimonial entre o Estado e a sociedade, para atender aos objetivos econômicos, corrigir situações sociais de desigualdade e fomentar determinadas condutas ou ramos de atividades econômicas com fundamento no conteúdo constitucional (ALVES; DUARTE, 2017, p. 296).

3. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E EXTRAFISCALIDADE NO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Em seu artigo 153, inciso IV, a Constituição Federal estabelece a competência da União para instituir o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), e traz em seu parágrafo terceiro os critérios para a sua instituição (PAULSEN, 2012, p. 91). É de

extrema relevância entender a base material sob a qual se institui o tributo em questão.

Originalmente instituído como um simples imposto sobre consumo pela Constituição Federal de 1946, a previsão constitucional da ordem de 1988 torna o IPI um imposto sobre as operações de industrialização de produtos, ou seja, o ônus da tributação deve recair sobre a produção e não sobre o consumo do produto final (PAULSEN, 2012, p. 92). Sobre o conceito de “produto”, ensina o professor Leandro Paulsen (2012, p. 95):

O conceito de produto, portanto, diferencia-se do conceito de mercadoria. Esta é apenas o bem destinado ao comércio; aquele, o produto, é tanto o bem destinado ao comércio como ao consumo ou a qualquer outra utilização. Tais conceitos já foram bastante cotejados pelos tribunais, principalmente no que se refere ao II e ao ICMS, conforme destacado, aliás, quando da análise da base econômica do Imposto sobre a Importação.

Portanto, ao tributar as operações de produtos industrializados, o IPI tem como base material os negócios jurídicos envolvidos na cadeia de produção industrial de algo destinado ao consumo ou a qualquer uso. A operação de industrialização é marcada pela saída do produto do estabelecimento industrial, motivo pelo qual não incidiria o Imposto sobre Produtos Industrializados na relação direta entre o comerciante e o consumidor do produto final (PAULSEN, 2012, p. 96).

Sobre a incidência material do tributo na realidade econômica brasileira, interessante dado é trazido por Paulo Henrique Pêgas (2005, p. 129), que traça um panorama geral a partir composição da arrecadação do IPI, que é constituída por: 32% incidindo em tabaco, bebidas e automóveis; 23% nos produtos importados; e 45% nos demais produtos. A partir destes dados apresentados, pode-se concluir que a tributação a título de IPI, visando a função extrafiscal de intervenção da política tributária na realidade, recai principalmente sobre o fumo, bebidas, automóveis e importações.

Isso ocorre devido a uma previsão constitucional típica à aplicação do IPI: o artigo 153, parágrafo terceiro, inciso primeiro, da Constituição Federal determina que o Imposto sobre Produtos Industrializados será seletivo em função da essencialidade do produto (PAULSEN, 2012, p. 98). A seletividade discrimina a carga tributária que recai sobre as operações de industrialização de acordo com a essencialidade do

produto, privilegiando os produtos mais essenciais e onerando os produtos menos essenciais (PAULSEN, 2012, p. 99). Ela difere da progressividade por ser um mecanismo de fixação de critério quantitativo com base nas qualidades dos produtos, enquanto a progressividade avança ou retrai a tributação de acordo com a quantidade de riqueza manifestada pelo evento sobre o qual se instituiu a tributação (PAULSEN, 2012, p. 100; CARVALHO, 2019, p. 301). Sobre isso, ensina o professor Paulsen (2020, p. 40):

Ademais, poderia o legislador, por exemplo, para promover a saúde, direito de todos e dever do Estado (art. 196 da CF), (...) isentar a produção de remédios do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados). Já é tributada pesadamente, com elevadas alíquotas de IPI, a produção de tabaco e de bebidas alcoólicas, a refletir não apenas a sua não essencialidade como a intenção de inibir o consumo. O mesmo poderia ocorrer com alimentos de baixo valor nutricional.

O trecho do professor Leandro Paulsen é de extrema relevância à problemática desenvolvida, por apresentar às últimas consequências o funcionamento da seletividade no Imposto sobre Produtos Industrializados, no caso, colocando na mesma relação, em um extremo a isenção na produção de remédios, produtos de altíssima essencialidade no consumo, e noutro extremo a tributação pesada que incide sobre a produção de tabaco ou bebidas alcoólicas, produtos de baixíssima essencialidade, e cujo consumo o Estado, em seu papel de intervenção social, almeja desincentivar. Ainda sobre a seletividade, esclarece o professor:

Conforme já decidiu o STF, o princípio da seletividade “não significa haver imunidade, ainda que as operações ou bens sejam essenciais ao ser humano”, devendo-se considerar “o postulado da solidariedade no custeio das atividades estatais” 392 . Em razão disso, a tabela do IPI (TIPI), aprovada pelo Decreto n. 8.950/16, estabelece inúmeras alíquotas diferentes conforme o produto industrializado objeto de tributação. Note-se que a Constituição é categórica ao determinar a observância da técnica da seletividade na instituição do IPI. Trata-se de uma imposição, e não de uma faculdade. Em se tratando de IPI, o texto constitucional é imperativo: o IPI “será seletivo, em função da essencialidade do produto”. A única *discricionariedade* permitida é onerar mais ou menos os produtos como um todo. (PAULSEN, 2020, p. 224)

Nesse mesmo fio de argumentação, o professor Paulo de Barros Carvalho (2021, p. 706-707) acrescenta acerca do referido imposto que este tem regime de tributação próprio, por ser exceção a uma série de princípios, como o da anterioridade anual (artigo 150, parágrafo primeiro, alínea “b” da Constituição Federal), da vedação

ao confisco (artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal), e da estrita legalidade (artigo 150, inciso I, da Constituição Federal). O IPI, portanto, opera sobre regime extrafiscal que lhe é próprio, chegando Roque Carrazza (2021, p. 89) a pontuar que o “IPI e o ICMS, pelo contrário, devem necessariamente ser instrumentos de extrafiscalidade”. Sobre esse particular regime de tributação, se coloca o problema: não haveria um conflito entre o regime iminentemente extrafiscal atribuído constitucionalmente ao Imposto sobre Produtos Industrializados e o também constitucional princípio da capacidade contributiva, no que diz respeito a essa “sobretaxação” de determinados produtos, ou mais especificamente, tabaco, bebidas, automóveis e importações?

A instauração e operação do Imposto sobre Produtos Industrializados de forma extrafiscal tem previsão expressa pelo texto constitucional “nas exceções às anterioridades de exercício (...) e nas atenuações à legalidade relativamente a impostos capazes de atuar como reguladores da produção de bens” (PAULSEN, 2020, p. 40). Como lembra o professor Leandro Paulsen (2020, p. 224; 2012, p. 100), o Imposto sobre Produtos Industrializados deve necessariamente operar de forma extrafiscal, e tem como seu mecanismo de aplicação a seletividade em função da essencialidade dos produtos. A seletividade é uma imposição expressa no inciso I do parágrafo terceiro do artigo 153 da Constituição Federal. Essa é a mais importante consideração sobre a extrafiscalidade em matéria de IPI, a sua aplicação não é mera deliberalidade do legislador ou do administrador público, é um comando constitucional fundamental para o funcionamento do sistema tributário brasileiro.

O IPI, da forma como é determinado pela Constituição Federal, desempenha uma importante função de imposto federal no sistema tributário nacional como ferramenta de controle de mercado, do fluxo internacional de mercadorias, e suas alterações na Tabela de Incidência do IPI (TIPI) denunciam as vontades políticas que operam esse importante instrumento da política fiscal do Estado brasileiro (CARVALHO, 2021, p. 713). A TIPI demonstra quais são os produtos e operações tidos como mais ou menos essenciais em face de determinada política fiscal de incentivo ou desincentivo da produção ou consumo de determinado produto ou setor de produção (CARVALHO, 2021, p. 713). No caso do IPI importações, os fatores da proteção ao produto nacional e controle de circulação de produtos estrangeiros entram em jogo também. Diz Roque Antonio Carrazza que

o IPI e o ICMS devem ser utilizados como instrumentos de ordenação político-econômica, estimulando a prática de operações (com produtos industrializados ou mercadorias) ou serviços havidos por necessários, úteis ou convenientes à sociedade e, em contranota, onerando outros que não atendam tão de perto ao interesse coletivo (CARRAZZA, 2021, p. 89).

A extrafiscalidade do IPI opera, portanto, como instrumento político subordinado às preferências político-econômicas do Estado brasileiro, para além da mera arrecadação. É nesse sentido que a seletividade, por meio do critério da essencialidade, dita em matéria de tributação do IPI o que é onerado em maior ou menor gradação, e também o que não é onerado. Esse regime tributário não é opção ofertada juridicamente à administração pública, mas uma diretriz constitucional de caráter obrigatório. É diante dessa imposição constitucional que se avança para tratar da aplicação do princípio da capacidade contributiva no IPI.

Estaria essa atuação extrafiscal, que é obrigatória ao IPI, em conflito com o princípio constitucional da capacidade contributiva? É possível que a resposta para essa questão já tenha sido encontrada no desenvolvimento do capítulo primeiro.

Como exposto anteriormente, o princípio da capacidade contributiva é aquele responsável por frear o ímpeto arrecadatário do Estado, tendo como limite o caráter confiscatório, que é incompatível à atividade fiscal no sistema tributário brasileiro. É nesse sentido que a Constituição Federal, no parágrafo primeiro de seu artigo 145, deixa claro que, sempre que possível, os impostos devem ser graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte (PAULSEN, 2020, p. 99). É a partir desse dispositivo que o professor Roque Antonio Carrazza (2021, p. 80) considera que o princípio “determina a equitativa repartição dos encargos tributários entre os contribuintes”. Mas é evidente que, para haver uma lógica de repartição equitativa dos encargos, caminha *pari passu* à desoneração dos contribuintes de menor capacidade contributiva, a graduada oneração dos contribuintes de maior capacidade. Não se pode separar um aspecto do princípio de outro: a capacidade contributiva equilibra a tributação desonerando quem tem menos e onerando quem tem mais.

A forma que o legislador constituinte atribuiu para o IPI operar esse princípio é exatamente por meio do regime extrafiscal que lhe é próprio, graduando a tributação de acordo com a essencialidade do produto tributado. Nesse sentido, a capacidade contributiva cumpre importante papel no momento de elencar quais produtos são

essenciais e quais não são, principalmente pelo viés de considerar que determinados produtos constituem função primordial na manutenção do mínimo necessário existencial. Tributar altamente pelo IPI um alimento do qual a maioria dos contribuintes brasileiros depende para sua existência, por exemplo, seria uma grande afronta ao princípio da capacidade contributiva. De mesma forma, deixar de tributar um alimento considerado de luxo e de baixa essencialidade considerando a alimentação dos contribuintes brasileiros igualmente seria uma aplicação inadequada da seletividade do IPI em face do princípio da capacidade contributiva.

Sob essa leitura mais totalizante do princípio, pode-se afirmar que o regime extrafiscal de tributação do Imposto sobre Produtos Industrializados não só não afronta o princípio da capacidade contributiva como o tem como um de seus pilares para o devido funcionamento da seletividade que lhe é imposta.

O conflito entre o regime extrafiscal do IPI e o princípio da capacidade contributiva é, então, um conflito meramente aparente, que toma como premissa uma concepção de capacidade contributiva limitada à seu aspecto de frear a arrecadação de acordo com a menor capacidade econômica, mas incompatível com seu aspecto de avançar sobre o patrimônio de acordo com a maior capacidade econômica. Mas essa não é a conceituação científica, ou sequer a normativa, do princípio.

Entretanto, é relevante fazer uma observação de uma questão fática da tributação sobre o consumo na economia brasileira. O professor Roque Carrazza (2010, p. 141) categoriza o IPI economicamente como um imposto sobre o consumo, devido à desoneração do industrial (contribuinte *de iure*) da carga econômica do tributo, sendo o ônus do IPI incorporado ao preço final do produto ofertado ao consumidor (contribuinte *ex facto*). Na contramão da posição do professor, entende-se, respeitosamente, que esse repasse é incompatível com o regime de tributação extrafiscal elaborado para o Imposto sobre Produtos Industrializados, e, embora ocorra no plano da realidade, essa transferência de ônus compromete o potencial positivo de intervenção na realidade que tem – ou deveria ter – a função extrafiscal do IPI. Defende-se que a inovação tributária da Constituição Federal de 1988 em matéria de IPI é exatamente a sua exclusão do rol de impostos sobre o consumo, transferindo sua hipótese de incidência para a atividade industrial, da qual se considera ocorrido o fato gerador do IPI, a industrialização de produto, no momento da saída do produto do estabelecimento industrial, motivada por negócio jurídico, real ou ficto

(CARRAZZA, 2010, p. 141). Parece claro e evidente que, ao tributar as operações de industrialização de produtos, o sujeito passivo que o legislador constituinte buscou alcançar seja o industrial que realiza a referida operação.

Ao escantear ao consumidor final o total ônus por essa tributação, os agentes econômicos, contribuintes *ex facto* do IPI, descaracterizam o referido imposto de sua regra-matriz de incidência. Nessa alternativa regra-matriz “fática” e conflitante com a incidência jurídica proposta para o imposto, o que é tributado não é mais a industrialização do produto, mas a sua compra e venda. De mesma forma, não é mais o industrial o sujeito passivo do IPI, mas o consumidor final. Essa distorção fática, típica do campo econômico, à tributação dos produtos industrializados avilta contra ambos o caráter extrafiscal, ao desonerar as grandes operações industriais, e a capacidade contributiva, ao incorporar o ônus, calculado a partir da operação industrial, ao preço individual do produto vendido, independente da capacidade econômica do sujeito comprador do produto. Sobre essa questão, defende-se ser uma questão econômica, que foge do campo do direito tributário, à qual cabe o Estado intervir para assegurar a devida aplicação do regime tributário do Imposto sobre Produtos Industrializados e da fiscalização de preços praticados para produtos considerados essenciais. É evidente que a merecida cautela e metodologia para tratar das dimensões econômicas desse fenômeno infelizmente não podem ser escopo desse trabalho.

Mas de volta à exposição do devido trato jurídico ao tema, o regime de tributação do Imposto sobre Produtos Industrializados, como afirmado, certamente apresenta uma exceção à vedação ao confisco, mas não à capacidade contributiva. Como visto anteriormente, o Professor Paulo de Barros Carvalho (2021, p. 706-707) considera o regime do IPI uma exceção ao confisco, por ter como prerrogativa avançar com altas tributações sobre as operações referentes aos produtos considerados não essenciais sem que se tenha efeitos confiscatórios. No mesmo sentido, complementa:

Já com os bens de consumo, cujo gravame se incorpora no preço, permite-se cogitar de taxações altíssimas, sem que se alvitre sombras de efeitos confiscatórios. É o caso do IPI e dos impostos que oneram o mercado exterior (CARVALHO, 2019, p. 223).

De difícil aferição dos limites, o princípio da vedação do confisco é um dos limites para a aplicação da capacidade contributiva. Um tributo deve ter sua gradação majorada para grandes manifestações de riqueza, mas encontra seu limite na

tributação que compromete o exercício de direitos constitucionalmente garantidos, como o livre comércio e a propriedade privada. Entende o professor Paulo de Barros Carvalho (2021, p. 706-707), entretanto, que o regime próprio do Imposto sobre Produtos Industrializados é uma exceção ao princípio da vedação do confisco, por ter altíssimas cargas tributárias como opção de instrumento extrafiscal. A já mencionada alta tributação do tabaco a título de IPI é um exemplo de medida excepcional à vedação ao confisco que é adotada pela política fiscal do Estado brasileiro na motivação de desincentivar economicamente o consumo e a produção de fumo.

É importante essa observação pois a vedação ao confisco guarda muitas similaridades com a capacidade contributiva, entretanto, como demonstrado, o Imposto sobre Produtos Industrializados pode ter todo um regime extrafiscal baseado na capacidade contributiva, e, ao mesmo tempo, dispor de uma exceção ao não confisco como instrumento de sua intervenção extrafiscal na sociedade.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise aprofundada em um plano teórico mais abstrato permitiu que fosse destrinchado em sua essência o princípio da capacidade contributiva, sem os limites da prática jurídica corriqueira, mas em sua potencialidade científica rigorosa explorada com muita competência pelos cientistas do direito estudados no presente trabalho de pesquisa. Essa análise trouxe ao primeiro plano as delimitações principiológicas da capacidade contributiva no direito brasileiro: se por um lado, induz a tributação à desoneração ou até isenção da carga tributária das faixas de contribuintes de menor potencial econômico, por outro, instiga a gradação do ônus tributário para as faixas de contribuintes de potencial econômico mais abastado, havendo assim, na seara do próprio princípio um equilíbrio arrecadatário associado à justiça fiscal.

De mesma forma foi abordada a questão da extrafiscalidade no direito brasileiro. Anteriormente foi tomada a fiscalidade como regra básica da tributação, tendo os tributos função exclusiva ou primordial de angariar receita para o Estado. Após o Estado de bem estar social, entretanto, essa concepção foi escanteada por uma formulação do papel estatal que toma o centro da atuação e intervenção na realidade material. O Estado passa, assim, a ser um ativo agente político, econômico e social. Nessa histórica reformulação do papel estatal perante à sociedade civil, foi

reformulado também o papel da tributação nesse Estado social, uma tributação extrafiscal, que cumpre função social de intervenção direta na realidade. Essa nova função atribuída a determinados tributos ultrapassa o caráter meramente arrecadatório, que ainda se faz presente no ato do recolhimento do tributo, é evidente, mas traz consigo uma marcante designação econômica e social. Por meio da tributação extrafiscal, comportamentos são desincentivados, setores da economia são incentivados, propriedades são induzidas a cumprir determinada função social que lhe é imputada, etc.

E o Imposto sobre Produtos Industrializados é um tributo que deve obrigatoriamente trazer a marca da extrafiscalidade consigo. O IPI possui um regime de tributação próprio, o qual deve operar de acordo com a seletividade em função da essencialidade. Dessa forma, o critério quantitativo do IPI avança sobre as operações relativas aos produtos que o Estado brasileiro considera o consumo menos essencial, ao passo que retrocede, ou até isenta, os produtos considerados de consumo essencial. É segundo esse critério que é elaborada a TIPI (Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados), que escancara em seu conteúdo as prioridades econômicas – de produção e de consumo – do Estado brasileiro.

É adentrando a problemática central do trabalho que é dado um salto lógico rumo às particularidades da instituição e aplicação do Imposto sobre Produtos Industrializados. Esse regime de tributação extrafiscal do IPI, que tem prerrogativa avançar tanto a carga tributária nas operações relativas aos produtos considerados não essenciais, não conflitaria com o princípio da capacidade contributiva?

Ao responder a pergunta que sintetiza o problema motivador do trabalho, esclarece-se a razão da retomada abstrata e principiológica do trato dado aos institutos abordados. As contribuições científicas acerca do princípio da capacidade contributiva eram claras quanto a sua forma de ser, tanto em favor daqueles contribuintes de menor poderio econômico, quanto em desfavor dos contribuintes de maior patrimônio. Entendeu-se, portanto, que o regime de tributação extrafiscal do IPI não conflita com o princípio da capacidade contributiva. Mas essa questão não carece de sutilezas e questões relevantes a ela.

Defendeu-se, na mesma linha do professor Paulo de Barros Carvalho, que o IPI é exceção constitucional ao princípio da vedação ao confisco. Entende-se que, no arranjo geral da regra-matriz da tributação ao produto industrializado, essa exceção não prejudica a harmonia entre o regime extrafiscal almejado e o princípio da

capacidade contributiva, podendo o IPI incidir em quantias altíssimas sobre as grandes operações de industrialização de produtos não essenciais, como a indústria automobilística, por exemplo, sem acarretar em menosprezo ou prejuízo ao princípio da capacidade contributiva.

Mesmo trazido ao trabalho um fator complicador, que em tese poderia, inclusive, alterar a resposta à problemática central, foi mantida a hipótese negativa trabalhada. As distorções típicas do campo econômico, que muitas vezes repassam na prática, via imposição de preço, o ônus tributário do IPI ao consumidor final do produto, prejudicam o funcionamento constitucional do Imposto sobre Produtos Industrializados, a dizer, o polo subjetivo de seu critério pessoal e até o seu critério material, já que o que passa a ser tributado não são mais as operações de industrialização de produtos, mas o consumo do produto em si. Entende-se que, à risca da regra-matriz e das determinações constitucionais do referido imposto, é tarefa do Estado em campo econômico fiscalizar e combater esse repasse do ônus fiscal do IPI ao consumidor final por estipulação de preços, que viola tanto a aplicação extrafiscal do imposto quanto o princípio da capacidade contributiva.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVES, Bruna Alexandre Marques; DUARTE, Francisco Carlos. Aplicações da extrafiscalidade no direito brasileiro. **Direito e Desenvolvimento**, v. 7, n. 2, p. 280-300, 13 jun. 2017.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 8. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária**. 3. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2005.

SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.