Voto

O Senhor Ministro Luís Roberto Barroso (Relator):

10. A presente repercussão geral foi reconhecida pelo então relator a fim de definir se a seletividade do IPI em função da essencialidade do produto, conforme dispõe o art. 153, §1º, I, da Constituição, deve ser estendida às embalagens produzidas para acondicionar produtos essenciais. No caso concreto, cumpre a esta Corte analisar se agiu bem o acórdão do TRF da 5ª Região ao manter a sentença que permitiu à recorrida o reenquadramento das embalagens por ela produzidas em classificação fiscal referente a "embalagens para produtos alimentícios", sujeitas à alíquota zero, enquanto as autoridades fiscais enquadravam os produtos como "garrafões, garrafas, frascos e artigos semelhantes", submetidos a uma alíquota de 10%, nos termos do Decreto nº 2.096/1996, e de 15%, de acordo com o Decreto nº 3.777 /2001.

11. Para melhor análise, transcrevo o dispositivo constitucional relevante para a resolução da presente controvérsia:

> "Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
> (...)
> IV - produtos industrializados;
> (...)
> § 3º O imposto previsto no inciso IV:
> (...)
> I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;".

12. A Constituição Federal impõe que o IPI seja seletivo em razão da essencialidade do produto, ou seja, a alíquota do imposto levará em consideração a importância e necessidade do bem para o consumidor e para a coletividade. Portanto, produtos supérfluos e dispensáveis deverão ter alíquotas superiores aos considerados imprescindíveis. A intenção do constituinte foi estimular a produção, circulação e aquisição de produtos considerados essenciais, enquanto restringe ou onera a disseminação daqueles categorizados como não essenciais, prejudiciais ou destinados a consumidores com maior poder aquisitivo.

Plenário Virtual - minuta de voto - 30/04/2021 00:00

13. A essencialidade do produto, enquanto parâmetro para a seletividade do imposto, concretiza a capacidade contributiva e a isonomia na tributação indireta, devendo ser interpretada conjuntamente com a extrafiscalidade, clara característica regulatória do tributo. Para exemplificar, destaco as seguintes alíquotas de IPI de produtos considerados supérfluos, prejudiciais ao meio ambiente ou nocivos à saúde [1].

Produtos/ Alíquota de IPI

Cigarros que contenham tabaco/ 300% (sobre uma base de cálculo reduzida)

Peles de visons e partes de animais para utilização em vestimentas ou decoração/ 60%

Consoles e máquinas de jogos de vídeo/ 50%

Refrigerantes e refrescos que contenham extrato de sementes de guaraná ou extrato de açaí/ 50%

Revólveres e pistolas /45%

Perfumes (extratos)/ 42%

14. Por outro lado, itens de primeira necessidade ou produzidos por ramos da economia que se pretendem estimular possuem alíquotas mais baixas, por exemplo: [2]

Produtos/Alíquotas de IPI

Leite integral/0

Pão de forma/0

Fogões de cozinha/4%

Xampu/7%

Artigos escolares/15%

Refrigeradores do tipo doméstico/15%

Plenário Virtual - minuta de voto - 30/04/2021 00:00

15. Assim, quanto à seletividade, manifestou-se o professor Ricardo Lodi Ribeiro:

> "O princípio da seletividade exige que as alíquotas do imposto sejam graduadas de acordo com a sua essencialidade ao consumidor. Desse modo, os produtos mais essenciais para o consumo da população, como os gêneros de primeira necessidade, deverão ter alíquotas baixas. Enquanto isso, os bens de consumo supérfluo ou nocivos, como carros, bebidas e cigarros terão suas alíquotas estabelecidas em elevado patamar. (...) A seletividade também é o mecanismo utilizado para mensurar a capacidade contributiva nos tributos indiretos, uma vez que considera a riqueza do consumidor final do produto ou mercadoria. É princípio de observância obrigatória pelo legislador ordinário do IPI" [3]

16. Portanto, a observância à seletividade e a atribuição de alíquota zero aos produtos essenciais são fenômenos que não se confundem. É possível que o Poder Executivo, de acordo com as balizas impostas pelo legislador, estabeleça alíquotas reduzidas, superiores a zero, a produtos considerados essenciais, sem que isso afronte o princípio da seletividade.

17. Como se vê na segunda tabela, existem bens cuja essencialidade é indiscutível e que se sujeitam a alíquotas de IPI superiores a zero, como o xampu e os materiais escolares. É possível, portanto, entender que a seletividade só é respeitada quando o Legislativo e o Executivo atribuem alíquota zero aos produtos essenciais? A meu ver, a resposta é negativa.

18. No caso sob análise, o contribuinte produz *embalagens destinadas exclusivamente ao acondicionamento de água mineral, sob a forma de garrafões, garrafas e tampas plásticas,* conforme consta em sua petição inicial. Afirmou que, até 01.04.2001, início da vigência do Decreto nº 3.777 /2001, seus produtos eram classificados na Tabela de Incidência do IPI (TIPI) na posição 3923.90.00, "embalagens de produtos alimentícios", sujeitas à alíquota zero, e que as autoridades fiscais vinham se opondo à posição adotada, entendendo que qualquer embalagem plástica com características de garrafa ou garrafão, independentemente do produto a ser acondicionado, deveria ser classificada na posição 3923.30.00 destinada a garrafões, garrafas e artigos semelhantes, submetidos à incidência de 10%, sob o Decreto nº 2.092/96, e de 15%, com base no Decreto nº 3.777/2001.

Plenário Virtual - minuta de voto - 30/04/2021 10:00

19. Por isso, impetrou mandado de segurança, por considerar que a alíquota de IPI dos *garrafões, garrafas e tampas plásticas* deveria ser zero, uma vez que esses produtos são utilizados para o acondicionamento de água mineral, bem essencial. Deveriam, portanto, estar enquadrados na TIPI como "embalagens de produtos alimentícios".

20. No entanto, ainda que se admita ser fato incontroverso que os produtos da recorrida são exclusivamente destinados ao acondicionamento de água mineral, é importante ressaltar que, de acordo com a TIPI anexa ao Decreto nº 2.092/1996 e a TIPI e anexa ao Decreto nº 3.777/2001, a água mineral estava sujeita às seguintes alíquotas de IPI, à época da impetração:

Código NCM - Descrição - Alíquota (%)

2201.10.00 - Águas minerais e águas gaseificadas – 30 %

2202.10.00 - Águas, incluídas as águas minerais e as gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas - 30%

2202.10.00 - Ex 01 Aromatizadas – 24%

2202.90.00 - Outras – 40%

21. Conclui-se que não são todas as águas minerais que se submetem à alíquota zero, de modo que afasto os argumentos que fundamentaram a sentença e o acórdão recorrido a fim de consignar que: (i) a essencialidade do produto não será apenas atendida quando a ele for atribuída a alíquota zero, podendo haver uma gradação razoável nas alíquotas e, ainda assim, respeitar-se a seletividade; e (ii) no caso concreto, ainda que se admita que os *garrafões, garrafas e tampas plásticas* produzidos pela recorrida sejam exclusivamente utilizados para acondicionar água mineral, verificou-se que, durante a vigência dos decretos mencionados, os tipos de água mineral podem ter alíquotas que variam entre zero e 40%. Assim, mesmo que se adote a lógica da recorrida, se nem todos os tipos de água são sujeitos a alíquota zero, as suas embalagens também não deveriam ser.

22. Ao primeiro item acima, soma-se o fato de que a classificação fiscal das mercadorias e a atribuição de alíquotas competem ao legislador e ao

Plenário Virtual - minuta de voto - 30/04/2021 00:00

Poder Executivo, que podem exercê-las de forma discricionária, desde que pautados, por óbvio, pela capacidade contributiva, pela proporcionalidade e pela razoabilidade. Nesse sentido, manifestou-se o saudoso professor Ricardo Lobo Torres:

> "A TIPI, ao estruturar a escala de valoração da essencialidade dos bens, resulta sempre do trabalho discricionário do legislador. Não há indicações, no direito positivo, de critérios específicos para graduar a necessidade social dos produtos industrializados. Sendo o subprincípio da seletividade em função da essencialidade vinculado ao princípio maior da capacidade contributiva, que, por seu turno, se subordina à ideia de justiça distributiva, segue- se que a sua concretização na norma jurídica se faz mediante os critérios jurídicos e éticos do legislador, que lhe abrem a possibilidade de valorar os dados políticos e econômicos da conjuntura social. Em suma, não existe nenhuma 'regra de ouro, clara e unívoca, aplicável à justiça tributária em matéria de impostos sobre o consumo.
>
> Aliomar Baleeiro chama a atenção para o aspecto discricionário da valoração, mas salienta que deve ser um 'discricionarismo honesto'" [4]

23. Ademais, esta Corte possui entendimento no sentido de que o princípio da seletividade não implica imunidade ou completa desoneração de determinado bem, ainda que seja essencial ao ser humano. Isso porque outros fatores devem ser considerados no momento de fixação da alíquota pelo Poder Executivo. Nessa linha, no julgamento do RE 592.415, em sede de repercussão geral, o Ministro Marco Aurélio consignou que a majoração da alíquota do açúcar para 18%, ainda que esse produto faça parte da cesta básica, não fere a seletividade. Confira-se:

> "Notem o alcance do caráter seletivo do tributo, em função da essencialidade do produto. Implica variação de alíquotas consoante a própria mercadoria. Longe fica de revelar imunidade. Cumpre ter presente que o fato de o açúcar integrar a cesta básica e outros produtos desta não terem a incidência do IPI é insuficiente a concluir-se pela impossibilidade da cobrança do tributo. O que cabe perceber é a opção político-normativa ante a essencialidade do produto, tendo-a, ou não, como justificada. A harmonia ocorre, observado o princípio da razoabilidade, na espécie proporcionalidade, a partir do momento em que se verifica ter sido a alíquota fixada em patamar aceitável consideradas outras alíquotas ligadas a produtos diversos em relação às quais não se tem a mesma essencialidade". [5]

Plenário Virtual - minuta de voto - 30/04/2021 00:00

24. Ademais, entendo que, no presente caso, o enquadramento dos produtos da recorrida na posição 3923.30.00 da TIPI, destinada a garrafões, garrafas e artigos semelhantes, sujeitos à alíquota de 10%, sob a vigência do Decreto nº 2.092/1996, e de 15%, sob a vigência do Decreto nº 3.777/2001, não fere a seletividade enquanto corolário da capacidade contributiva. Não vislumbro afronta ao limite máximo da capacidade contributiva, que é o não confisco, uma vez que as referidas alíquotas não geram expropriação patrimonial dos contribuintes de fato, que, no caso do IPI, suportam o tributo. Os produtos destinados ao acondicionamento de bens essenciais não devem necessariamente ter as mesmas alíquotas desses últimos, sob pena de se desconsiderarem as características técnicas que os distinguem e as políticas fiscais que os Poderes Legislativo e Executivo pretendem implementar.

25. Por outro lado, como já afirmei, a estipulação de alíquotas em manifesto desrespeito à capacidade contributiva, à razoabilidade, à proporcionalidade, ou que coloquem em prática política fiscal manifestamente inconstitucional, pode e deve ser controlada pelo Poder Judiciário, conforme me manifestei em voto vista proferido na ADPF 772, sob a relatoria do Min. Edson Fachin. A ação, ainda pendente de finalização de julgamento, questiona ato do Poder Executivo que diminui de 20% para zero a alíquota de imposto de importação sobre armas de fogo, medida que, a meu ver, extrapola a discricionariedade conferida pela Constituição. Quanto ao tema, sustentei:

> "Embora, em tese, a manipulação das alíquotas do imposto sobre a importação seja de competência discricionária do Presidente da República, tal poder não é absoluto, devendo ser exercido dentro dos limites constitucionais. Vislumbro, neste caso, diversas incompatibilidades com mandamentos constitucionais.
>
> (...)
>
> O primeiro deles consiste na falta de razoabilidade-proporcionalidade na renúncia tributária em momento de grave crise sanitária, econômica, social e, muito notadamente, fiscal.
>
> (...)
>
> Em segundo lugar, vislumbro risco para a segurança pública, cuja manutenção, nos termos do art. 144 da Constituição, é dever do Estado, direito e responsabilidade de todos. A facilitação à aquisição de armamento importado sofisticado, em conjuntura de crise social, desemprego e privações, é potencialmente lesiva à segurança pública.
>
> (...)

Plenário Virtual - minuta de voto - 30/04/2021 00:00

> A tudo isso se soma a violação ao princípio da capacidade contributiva (CF, art. 145, § 1º), sem a existência de um outro valor constitucional que com ele pudesse vir a ser ponderado. Revólveres e pistolas não são bens de primeira necessidade nem possuem preços acessíveis à generalidade dos brasileiros."

26. No entanto, não é o que ocorre no presente caso, em que se discute a classificação fiscal de *garrafões, garrafas e tampas plásticas* . A meu ver, não há afronta à seletividade quando a Administração fiscal opta legitimamente por submetê-los a alíquotas de 10% ou 15%.

27. Por todo o exposto, dou provimento ao recurso extraordinário da União, a fim de reformar o acórdão do tribunal a quo, denegando a ordem ante a ausência de direito líquido e certo da recorrida ao reenquadramento dos seus produtos, garrafões, garrafas e tampas plástica (posição 3923.30.00 da TIPI), como embalagens de produtos alimentícios (posição 3923.90.00 da TIPI). Proponho a fixação da seguinte tese em sede de repercussão geral: " *É constitucional a fixação de alíquotas de IPI superiores a zero sobre garrafões, garrafas e tampas plásticas, ainda que utilizados para o acondicionamento de produtos essenciais* " .

É como voto.

Notas de fim:

[1] Informações retiradas da Tabela de Incidência de IPI (TIPI), atualmente em vigor, aprovada pelo Decreto nº 8.950/2016.

[2] Ricardo Lodi Ribeiro, Tributos (Teoria Geral e Espécies), p. 131.

[3] Ricardo Lobo Torres, *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário* , vol. IV, p. 185.

Plenário Virtual - minuta de voto - 30/04/2021 00:00

[4] RE 592.145, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, DJe 01.02.2018.

[5] No mesmo sentido, o RE 429.306 (Rel. Min. Joaquim Barbosa, 2ª Turma, DJe 16.03.2011), em que o relator afirmou que "O princípio da seletividade impõe que o poder público gradue a carga tributária conforme a essencialidade da operação ou do produto. Isso não significa haver imunidade, ainda que as operações ou os bens sejam essenciais ao ser humano. Em especial há que ser considerado o princípio da capacidade contributiva, da concorrência e da livre iniciativa, considerado o postulado da solidariedade no custeio das atividades estatais."

Plenário Virtual - minuta de voto - 30/04/2021 00:00