

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO

CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS

FACULDADE DE DIREITO

**O IMPACTO DA EQUIPARAÇÃO ENTRE ATACADISTAS E  
PRODUTORES INDUSTRIAIS NO RECOLHIMENTO DO IPI PARA O SETOR  
DE COSMÉTICOS**

JÚLIA DA FONSECA CAVALCANTE DE SOUZA

**RIO DE JANEIRO  
2017 / 1º SEMESTRE**

JÚLIA DA FONSECA CAVALCANTE DE SOUZA

**O IMPACTO DA EQUIPARAÇÃO ENTRE ATACADISTAS E  
PRODUTORES INDUSTRIAIS NO RECOLHIMENTO DO IPI PARA O SETOR  
DE COSMÉTICOS**

*Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da  
graduação em Direito da Universidade Federal do Rio  
de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau  
de bacharel em Direito, sob a orientação da  
Professora Dra. Vanessa Huckleberry Portella  
Siqueira.*

**RIO DE JANEIRO  
2017 / 1º SEMESTRE**

d719i da Fonseca Cavalcante de Souza, Júlia  
O Impacto da Equiparação entre Atacadistas e  
Produtores Industriais no Recolhimento do IPI para  
o Setor de Cosméticos / Júlia da Fonseca  
Cavalcante de Souza. -- Rio de Janeiro, 2017.  
65 f.

Orientadora: Vanessa Huckleberry Portella  
Siqueira.

Trabalho de conclusão de curso (graduação) -  
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade  
de Direito, Bacharel em Direito, 2017.

1. IPI COSMÉTICOS NO BRASIL. 2. DIREITO  
TRIBUTÁRIO. 3. DECRETO 8.393 DE 2015. 4. FND -  
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO. 5. UNIVERSIDADE  
FEDERAL DO RIO DE JANEIRO. I. Huckleberry Portella  
Siqueira, Vanessa, orient. II. Título.

JÚLIA DA FONSECA CAVALCANTE DE SOUZA

**O IMPACTO DA EQUIPARAÇÃO ENTRE ATACADISTAS E  
PRODUTORES INDUSTRIAIS NO RECOLHIMENTO DO IPI PARA O SETOR  
DE COSMÉTICOS**

*Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da  
graduação em Direito da Universidade Federal do Rio  
de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau  
de bacharel em Direito, sob a orientação da  
Professora Dra. Vanessa Huckleberry Portella  
Siqueira.*

**Data da Aprovação:** \_\_ / \_\_ / \_\_\_\_.

**Banca Examinadora:**

---

**Orientadora:** Dra. Vanessa Huckleberry Portella Siqueira

---

**Membro da Banca**

---

**Membro da Banca**

**RIO DE JANEIRO  
2017 / 1º SEMESTRE**

*Dedico este trabalho aos meus pais e irmãos por serem minha base e minha fortaleza e ao meu marido por todo o incentivo e ajuda para que a conclusão deste fosse possível.*

## **AGRADECIMENTOS**

A Faculdade Nacional de Direito da UFRJ e todo seu corpo docente, além da direção, administração e todos os funcionários que me proporcionaram as condições necessárias para que eu alcançasse meus objetivos apesar de todos os percalços e anos necessários para finalmente concluir o curso de Direito que sempre foi um sonho.

A minha orientadora Dra. Vanessa Huckleberry Portella Siqueira, pela boa vontade e pelo tempo que dedicou a me ajudar durante o processo de realização deste trabalho.

Aos meus pais, por todo o amor que me deram, além da educação, ensinamentos e apoio.

Ao meu marido que me incentivou e me ajudou quando necessário para que eu conquistasse mais esta realização na minha vida profissional e pessoal.

Enfim agradeço a todos que contribuíram para a realização deste trabalho, seja de forma direta ou indireta, fica registrado aqui, o meu muito obrigado.

“Nada demonstra tão claramente o caráter de uma sociedade e de uma civilização quanto a política fiscal que o seu setor público adota.”

*Joseph Schumpeter (1954)*

## RESUMO

A presente dissertação tem como objetivo o estudo dos efeitos do Decreto nº 8.393 DE 2015 que equiparou os Atacadistas e Distribuidores de alguns itens de cosméticos aos seus Produtores Industriais para arrecadação de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Para se chegar à hipótese pretendida passa-se primeiro pela história da origem do imposto citado, que aparece pela primeira vez na Constituição de 1934 e chega aos dias atuais com mais de 100 decretos, decretos-lei e Medidas Provisórias alterando suas regras e alíquotas. Em seguida é exposto um panorama da arrecadação de impostos no Brasil ao longo dos anos, passando pela finalidade da arrecadação tributária no âmbito social e da redistribuição da renda além da forte função regulamentadora do mercado e da economia. São abordados temas frequentemente debatidos no Direito Tributário e Econômico como a Extrafiscalidade, o Princípio da Legalidade e a Bitributação. São expostos alguns detalhes do pacote fiscal proposto por Joaquim Levy, então Ministro da Fazenda em 2015, com ênfase no Decreto 8.393 no que tange ao tema do trabalho exposto. Ao final, é realizado um estudo jurisprudencial buscando expor os impactos sofridos pelos Atacadistas, Distribuidores e Indústrias com a alteração na regra de cobrança do IPI.

**Palavras-Chave:** Direito Tributário. Imposto sobre Produtos Industrializados. Extrafiscalidade. Regulação econômica. Limitações ao poder de tributar. Bitributação. Princípio da Legalidade. Análise jurisprudencial. Economia Brasileira.

## ABSTRACT

The objective of the present dissertation is to study the effects of Decree n° 8.393 of 2015 that equated Wholesalers and Distributors of some cosmetic items to their Industrial Producers for the Taxes over Industrialized (IPI). In order to reach the intended hypothesis, the history of the aforementioned tax must be considered, having its first apparition in the Constitution of 1934 and reaching the present days with over a hundred decrees, law-decrees and Provisional Measures, changing their rules and rates. Thereafter, an overview of the taxes revenues in Brazil over the years is exposed, passing through the reason of taxes collection in the social panorama and the income redistribution additionally to the sharp regulatory function of the market and the economy. Frequently discussed topics in Tax and Economic Law are approached, such as Extra-Fiscality, Principle of Legality and double taxation. Are exposed a couple details of the Tax Package proposed by Joaquim Levy, then Minister of Economy in 2015, with emphasis in Decree n°8393, regarding the subject matter of the study hereto exposed. In the conclusion, a jurisprudential analysis is developed aiming to evince the impacts suffered by the Wholesalers, Distributors and Industries considering the alterations in the Taxes over Industrialized Products regulation.

**Keywords:** Tax Law, Taxes over Industrialized Products, Extra-Fiscality, Economic Regulation, Tax revenue power limitation, Double Taxation, Principle of Legality, Jurisprudential Analysis, Brazilian Economy.

## FIGURAS



## SUMÁRIO

1INTRODUÇÃO.....	16
2IPI: A ORIGEM DO IMPOSTO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL BRASILEIRA E AS ALTERAÇÕES DO TRIBUTO NOS ÚLTIMOS ANOS.....	18
3A ARRECADAÇÃO DE IMPOSTOS NO BRASIL.....	21
3.1A FINALIDADE DA ARRECADAÇÃO DE IMPOSTOS.....	23
3.2A EXTRAFISCALIDADE NO IPI.....	27
4DECRETO 8.393: PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E BITRIBUÇÃO.....	29
4.1IMPACTOS PARA O SETOR DE COSMÉTICOS: UM ESTUDO DETALHADO DO CASO L'ORÉAL BRASIL .....	32
4.2JURISPRUDÊNCIAS SOBRE O TEMA.....	38
CONCLUSÃO.....	43
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	45

## 1 INTRODUÇÃO

O pacote de ajuste fiscal apresentado pelo Ministro da Fazenda em 2015 desagradou diversos setores da sociedade, ele foi acusado de suprimir direitos trabalhistas e, com o visível aumento da carga tributária, terminou por atingir de forma negativa os grandes empresários do país.

Se tratando da competitividade da indústria nacional e do desenvolvimento da economia brasileira o pacote pode ter gerado queda no consumo, encolhimento das empresas do setor de atacado e distribuição de cosméticos e diminuição da produção e venda dos itens pelas fábricas. Como não se tem acesso ao retorno financeiro que o pacote trouxe ao fisco, fica a dúvida se realmente foi uma boa escolha.

Julio de Oliveira, um dos advogados responsáveis pela suspensão do pagamento de tributos pela empresa Natura e Mundial Distribuidora de Produtos de Consumo LTDA, acredita que a mudança foi prejudicial à economia e não benéfica, ele afirma: “Ao aumentar a carga tributária, o governo só está tornando as empresas menos competitivas”<sup>1</sup>.

Além disso, a justiça social e busca do bem comum na tomada de decisões envolvendo arrecadação de impostos e contribuições também é levantada devido ao cenário de corrupção e desvio de verbas públicas. Qual foi realmente a causa ou quais foram os motivos para se tomar uma medida desta natureza, por termos uma política com intenções tão obscuras, o questionamento sobre o direcionamento dos impostos não vinculados e até mesmo dos vinculados esta muito presente.

No presente trabalho procura-se analisar a partir de uma visão tributarista os argumentos das partes envolvidas, para cobrança no caso da União e para suspensão no caso das empresas, a respeito do recolhimento do IPI e os impactos causados pelo Decreto 8.393, que equiparou atacadistas e distribuidores as indústrias no que diz respeito a alguns produtos cosméticos específicos.

---

<sup>1</sup> <https://jota.info/justica/ipi-sobre-venda-de-cosmeticos-divide-o-judiciario-27072015> - acessado em 10/04/2017.

Para alcançar este objetivo passamos no segundo capítulo por uma retrospectiva sobre o surgimento e a cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados desde sua aparição na Constituição Federal de 1934 como Imposto sobre o Consumo até as suas mais de 100 alterações do ano de 2000 até hoje.

É importante entender como através dos anos a mudança na regra de cobrança deste imposto não vinculado, ou seja, que não é arrecadado com um fim específico teve impactos sobre a economia e o desenvolvimento do país. Posto que se trate de um imposto com regras e definição de alíquotas facilmente mutáveis através de decisões do Poder Executivo e não do Judiciário. Não sendo necessária lei para que tais alterações aconteçam e surtam seus efeitos e variando de acordo com as políticas do governante do país a sua época e seus interesses, às vezes particulares.

Temos inúmeros exemplos, como o fim da taxa da Linha Branca em 2009 para aquecer a indústrias de eletrodomésticos e permitir que classes mais pobres tivessem acesso a eletrodomésticos como máquinas de lavar, tanquinhos, geladeiras e fogões. Assim como tivemos o Inovar Auto (Programa de Incentivo à Inovação Tecnológica e Adensamento da Cadeia Produtiva de Veículos Automotores) criado pelo Governo em 2012 para incentivar a produção nacional de veículos teve como objetivo melhorar a competitividade, a tecnologia e a segurança para os carros produzidos e vendidos no Brasil.

A medida protecionista tributava em 30 pontos percentuais para mais os carros importados, isto fez com que nos anos seguintes a sua promulgação mais de 14 indústrias montadoras de carros se instalassem nas mais diversas áreas do país. Através da medida o governo conseguiu estimular a concorrência, já que os carros ficaram mais baratos para o consumidor, trazer pesquisa e desenvolvimento tecnológico no setor automobilístico para o país, além de exigir contrapartidas sustentáveis do ponto de vista da produção de carros menos poluentes (que obtinham ainda mais incentivos dispostos no dispositivo).

Passamos a analisar a partir do próximo capítulo a forma como são recolhidos os impostos no Brasil, com que finalidade e como são empregados. Nossos impostos estão concentrados em tributos regressivos e indiretos, que são aqueles que mais oneram os trabalhadores e as classes mais baixas. O Governo termina por impor uma alta carga

tributária para os pobres, reduzindo seu poder de compra, impactando sua dignidade e não tributando patrimônios e rendas altas não provenientes da labuta como, por exemplo, as aplicações financeiras e diversos lucros obtidos com investimentos.

Este é um problema comum em países em desenvolvimento, onde a massa tributável através de impostos progressivos não é suficiente para sustentar o Estado. Um exemplo citado é o Imposto de Renda, que é declarado por menos de 15% da população<sup>2</sup>. Existe uma grande evasão fiscal para este tipo de tributo, que é feito por meio de declaração entregue ao governo pelo próprio contribuinte. Países em desenvolvimento andam na corda bamba, se equilibrando entre o aumento da carga tributária das classes altas correndo o risco de ver os investimentos sendo aplicados fora do país somado ao risco de evasão fiscal e tributar as classes baixas na mesma proporção reduzindo seu poder de compra e desacelerando a economia (já que a população mais pobre somada a classe média são 90% da população em média), além de não considerar no segundo caso a redistribuição de renda e a justiça social.

Posteriormente são tratadas as questões bastante debatidas pelo Direito Tributário, já de forma direcionada ao imposto tema deste trabalho, o IPI, da Extrafiscalidade, do Princípio da Legalidade e da possível Bitributação.

Nos tópicos finais, para conclusão do problema central levantado, finalmente falamos especificamente do Decreto responsável pelo tema e desenvolvimento do presente trabalho. Ele foi promulgado no dia 28 de janeiro de 2015 quando, Joaquim Levy, então Ministro da Fazenda no Brasil, estabeleceu a equiparação entre os distribuidores atacadistas de cosméticos e as indústrias que os produziam.

O Decreto 8.393 de 2015 acumulou diversas liminares das mais importantes indústrias de Cosméticos do país em busca da suspensão da cobrança do IPI perante as empresas varejistas equiparadas a industriais e principalmente das interdependentes. Dentre estas reclamantes está a L'Oréal Brasil, empresa do Grupo L'Oréal, multinacional francesa com sede varejista e industrial no país que até o momento sustenta liminar impedindo o pagamento

---

<sup>2</sup> Estimativa da H&RBlock para o Jornal G1 - <http://g1.globo.com/economia/imposto-de-renda/2014/noticia/2014/04/menos-de-15-dos-brasileiros-declaram-imposto-de-renda.html>.

do IPI recolhido à União. Foi realizado um estudo de caso detalhado sobre a questão levantada pelo decreto e o processo movido ao longo dos anos pela L'Oréal Brasil contra a cobrança do imposto no que tange a equiparação da varejista a seu “braço” industrial, a PROCOSA.

A razão para a escolha do presente tema tem cunho pessoal e é justificada com a pessoal preocupação quanto a legalidade do imposto cobrado aos contribuintes inclusos através do Decreto, tendo em vista que sou uma profissional do setor industrial de cosméticos, que foi bastante impactado em suas vendas devido a alteração na cobrança do tributo.

Também foi considerado para a elaboração do conteúdo do trabalho apresentado o sentimento de justiça social e a crítica às questões políticas e econômicas que o Brasil vem enfrentando principalmente nos últimos anos.

## **2 IPI: A ORIGEM DO IMPOSTO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL BRASILEIRA E AS ALTERAÇÕES DO TRIBUTO NOS ÚLTIMOS ANOS**

O IPI, Imposto sobre Produtos Industrializados, é um dos impostos associados ao Custo das Vendas<sup>3</sup> de produtos, além dele podemos citar o PIS, o COFINS, o ICMS e o ISS, todos absorvidos no cálculo da receita líquida, ou seja, são apurados para o cálculo todos os custos de produção (fixos e variáveis diretos e indiretos). Ele foi criado como imposto de consumo e tem caráter cumulativo.

Trata-se de um dos impostos brasileiros mais antigos, dentre os impostos classificados como “Produção e Circulação” pelo Impostômetro<sup>4</sup> o IPI ocupa o 3º lugar em arrecadação atrás do ICMS, que ocupa a primeira posição, e do ISS na segunda. Até a data consultada, acumulávamos mais de 21 bilhões em arrecadações considerando apenas o ano corrente até o momento.

Como é de sua grafia, o imposto tema deste trabalho incide sobre produtos industrializados e é um tributo federal (Art. 153 Constituição Federal Brasileira de 1988) ele não está vinculado a uma atividade estatal, sua relevância vai além do âmbito puramente arrecadatório. O IPI influencia de forma direta na regulamentação do mercado e também tem como função fortalecer e proteger a indústria nacional. Quando o governo quer estimular ou inibir o consumo de determinado produto ele altera a alíquota e pode até mesmo isentar de tributação este determinado item, o IPI funciona como instrumento de política pública. O que faz com estas alterações sejam correntes é o fato de que o IPI poder ser alterado quase de forma imediata, antes de o exercício fiscal terminar, permitindo a regulamentação de políticas fiscais em tempos de crise.

---

<sup>3</sup> “Custo das Vendas” é definido por Carlos Alexandre Sá como uma expressão genérica que engloba os custos dos produtos vendidos (empresas industriais), custo de mercadorias vendidas (empresas comerciais) e custo dos serviços prestados (empresa prestadora de serviços). Carlos Alexandre é Mestre nas áreas de finanças e Economia pela FGV.

<sup>4</sup> Site da FECOMÉRCIO que divulga os cálculos dos impostos pagos pelos brasileiros em tempo real (<https://impostometro.com.br/>)

Em 2009 o Brasil enfrentava uma grave crise econômica e o governo do presidente Luiz Inácio Lula da Silva reduziu a alíquota dos itens domésticos chamados de “linha branca” (máquinas de lavar, geladeiras e fogões) o que fez com que estes itens alcançassem até 30% de crescimento comparado ao ano anterior<sup>5</sup>.

De acordo com a Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei no 4.502, de 1964, art. 3º o Produto Industrializado é o resultante de qualquer operação definida no RIPI (Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados) como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária. Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação, a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como:

*I – a que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe na obtenção de espécie nova (transformação);*

*II – a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);*

*III – a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);*

*IV – a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento);*

---

<sup>5</sup> Fonte: Revista Veja 16/03/2010 (<http://veja.abril.com.br/economia/vendas-online-cresceram-30-em-2009-para-r-106-bi/amp/>)

Ainda de acordo com o RIPI existem cinco modalidades de operações envolvendo a tributação através do IPI, a saber: o acondicionamento (exemplo: colocação de nova embalagem que não se destine apenas ao transporte do produto), o beneficiamento (como o nome já indica, seria a benfeitoria no item, seu aperfeiçoamento podendo ser na aparência, funcionamento ou acabamento do mesmo), a montagem (montar itens ou parte de itens resultando em um novo produto), o recondicionamento (renovar um item) e a transformação (intermediários ou matérias-primas que se tornem outro produto ao final do processo).

Através de sua tributação o governo busca muitas vezes favorecer a indústria nacional frente às importações, como já citado, os produtos que tem como destino a exportação não são tributados (Art. 153, § 3º, inciso III). No setor automobilístico, por exemplo, a taxa de automóbios importados chegou a 37% durante o programa do governo chamado Inovar-Auto<sup>6</sup> que vai estar em vigor até o final de 2017, o programa aumentou em 30 pontos percentuais o imposto originalmente cobrado.

Além das exportações, os livros, periódicos e jornais também são exceção, são isentos da cobrança de IPI. São tributados além dos importadores e produtores industriais os arrematadores de leilões, os comerciantes de produtos sujeitos ao imposto e todos a quem a lei equiparar.

Quanto aos itens em si, são divulgados através de uma tabela específica, onde é possível encontrar a lista exata contendo as alíquotas discriminadas de cada item a ser tributado. O inciso I do parágrafo 3º, ainda do artigo 153 da CF nos diz que o imposto deve ser seletivo, de acordo com a essencialidade do produto tributado. Isso significa que produtos ditos essenciais como alimentos são menos tributados que os itens como cigarros e

---

<sup>6</sup> <http://inovarauto.mdic.gov.br> - O Programa de Incentivo à Inovação Tecnológica e Adensamento da Cadeia Produtiva de Veículos Automotores (Inovar-Auto) é o regime automotivo do Governo Brasileiro que tem como objetivo a criação de condições para o aumento de competitividade no setor automotivo, produzir veículos mais econômicos e seguros, investir na cadeia de fornecedores, em engenharia, tecnologia industrial básica, pesquisa e desenvolvimento e capacitação de fornecedores. Criado pela [Lei nº 12.715/2012](#), o programa possui validade para o período de 2013 a 2017.

cosméticos, este será o principal tema abordado neste trabalho. Os cigarros e bebidas tem uma alíquota chamada *proibitiva* (visa inibir o consumo do item).

A TIPI, tabela de incidência de imposto sobre produtos industrializados, é atualizada periodicamente e é através dela que se determina qual será a alíquota aplicada a cada grupo de produtos. A alteração da tabela ocorre de forma a atender os critérios acima citados, como a proteção da indústria nacional, respeitando a essencialidade dos itens, mas também de acordo com os interesses arrecadatórios do fisco e regulatórios do governo.

Outra característica importante na cobrança do IPI é que o produto que passa por mais de uma indústria não é tributado duas vezes, a lei nos indica que este imposto não é cumulativo, ele é compensado em cada operação com o montante cobrado nas anteriores de acordo com o Art. 153, § 3º, inciso II da CF.

A primeira vez que o IPI apareceu na legislação brasileira foi chamado de Imposto de Consumo na Constituição Federal de 1934 e incidia, segundo seu texto, sobre o “*consumo de quaisquer mercadorias, exceto os combustíveis de motor de explosão*”, posteriormente, em 1946 a União passou a instituir o consumo e produção de mercadorias:

*Artigo 15 - Compete à União decretar impostos sobre: consumo de mercadorias; produção, comércio, distribuição e consumo, e bem assim importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, estendendo-se esse regime, no que for aplicável, aos minerais do País e à energia elétrica.*

Somente em 1964, com a ementa da lei nº4.502 ele se tornou o Imposto sobre Produtos Industrializados, ainda chamado de Imposto de Consumo, sendo direcionado através de tabela anexa, similar ao que temos hoje. A sigla IPI somente foi adotada em 1966 com o Decreto-Lei nº34.

Em 1965 já haviam sido definidos seu caráter não cumulativo e seletivo:

*“Art. 11º - Compete à União o imposto sobre produtos industrializados.*

*Parágrafo único. O imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nos anteriores.”*

Finalmente na Constituição de 1988 a não cumulatividade foi mais bem explicada pelo legislador, fica mais clara a forma como deve ocorrer a tributação, o sujeito passivo tem o direito de abater em cada operação o montante já cobrado na transação anterior. Apenas em 2002 o conceito de fato gerador, incidência, isenções, regimes fiscais regionais ou setoriais e incentivos foram definidos com o decreto nº 4.544 e por isso este decreto ficou conhecido como Regulamento do IPI.

Em 15 de Junho de 2010 mais atualizações foram feitas no que tange as regras que definiam a incidência, o fato gerador, as isenções, os regimes fiscais regionais ou setoriais e incentivos do imposto destacado.

Se contarmos desde o ano 2000 já temos mais de 100 decretos, decretos-leis e Medidas Provisórias na Constituição atualizando regras e ajustando alíquotas. Isto é explicado devido à complexidade do imposto e de seu caráter regulatório na economia, quando o governo entende como necessária a alteração das regras do IPI ele o faz com certa facilidade e no país em que vivemos o imposto vem cada vez mais servindo como ferramenta de ajuste de contas que através do fisco cobre desfalques causados pela má gestão governamental.

Apesar do impacto direto sobre as famílias brasileiras ser pequeno (entre 0,7% e 1,4% por centil de renda, segundo estudos)<sup>7</sup> se pensarmos que se trata de um imposto sobre produtos industrializados que deveria ser pago, logicamente, apenas pelas indústrias e não ser repassado ao consumidor final temos que analisar também como ele impacta de forma indireta

---

<sup>7</sup> Impostos sobre Produtos Industrializados: carga setorial e aspectos distributivos, artigo do Professor Nelson Leitão Paes da Pós-Graduação em Economia da Universidade Federal de Pernambuco (UFPE) em abril de 2015.

a população quando se fala de economia, geração de empregos e alterações no poder de compra e na qualidade de vida dos trabalhadores. A título de ilustração, vejamos em números como o IPI afeta de forma direta o bolso da família brasileira ao longo dos anos através do gráfico abaixo:

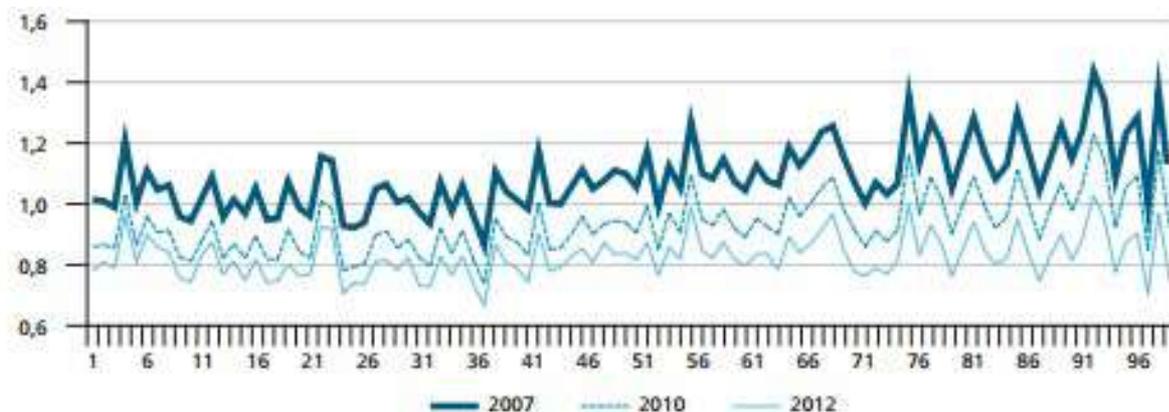


Figura - Alíquotas do IPI em relação à despesa total, por centil de renda (Em %)

O professor Nelson Leitão faz uma observação interessante ao apresentar o gráfico, quando diz:

*“Com as desonerações instituídas a partir de 2009, a carga do IPI se reduziu para todas as famílias em relação ao peso do imposto em 2007. Por exemplo, entre 2007 e 2012, para as famílias até o 25o centil, a tributação do IPI caiu cerca de 21%, enquanto para o grupo de famílias acima do 75o centil a carga do imposto diminuiu em 28%. A diferença se explica, mais uma vez, pela tributação do setor de veículos, que foi um dos principais beneficiados pela redução das alíquotas do IPI.”*

Mais uma vez podemos observar o quanto as alterações nas alíquotas do IPI podem alterar a economia e direcionar o consumo das famílias brasileiras. Neste caso, a alteração do tributo fez com que mais veículos fossem adquiridos a preços menores por determinadas

classes sociais (afinal nem todas possuem poder aquisitivo para aproveitar tal redução de impostos), o que aumentou a produção de veículos no país aquecendo a economia, trata-se de uma reação em cadeia, que em um primeiro momento pode parecer pequena se analisada de forma direta mas se torna significativa quando observamos todos os seus efeitos.

No presente trabalho, pretendo deixar a mostra os impactos causados pela prática deste imposto na economia e mais especificamente o quanto atinge os setores de produção de itens classificados pela TIPI como não essenciais. Nos capítulos seguintes será abordado o conceito de Bitributação e Principio da Legalidade frente às frequentes alterações na cobrança do tributo.

### 3 A ARRECADAÇÃO DE IMPOSTOS NO BRASIL

O Brasil é um dos países em que se paga mais impostos no mundo, segundo o ranking de 2016 divulgado pelo Fórum Econômico Mundial através do Relatório de Competitividade Global, o Brasil ocupa a 7º posição<sup>8</sup>, ficando a frente de países como a Venezuela e Gâmbia na África.

A arrecadação de impostos de um país está diretamente relacionada à sua competitividade no mercado, os aumentos de custos do governo levam ao aumento de impostos que acabam reduzindo o ganho dos produtores e indústrias nacionais ou instalados no país e também dos trabalhadores de todas as classes sociais. Ao pagarmos mais impostos reduzimos nosso poder de compra, o que faz com que as empresas vendam menos e isso se torna um ciclo em que só se perde.

Isto acontece porque no Brasil os impostos não são revertidos em qualidade de vida para a população ou são minimamente revertidos. Em países desenvolvidos, como a Suécia, a população está entre as que mais pagam impostos, mas não há indignação já que os valores são claramente revertidos em serviços e benfeitorias para a população.

Segundo os dados da OCDE<sup>9</sup>, se falarmos de América Latina o Brasil alcança o 1º lugar em carga tributária, pagamos o que equivale a 33,4% do tamanho da economia em taxas e impostos, ou seja, um terço da nossa economia é sustentado por tributos.

Em contra ponto, somos na América Latina o 2º país que menos arrecada com impostos sobre renda e lucro enquanto apresentamos elevadas arrecadações com seguridade social, ou seja, com a Previdência. Ainda segundo o documento, quanto a seguridade social, “Em países como a Colômbia e o Peru, onde os programas públicos e privados competem, as

---

8 O grupo analisou os dados, incluindo níveis de corrupção, inflação e estabilidade política para compilar uma imagem de competitividade entre os países. Os três países melhor colocados foram Suíça, Singapura e EUA respectivamente.

9 Resumo OECD 2015 <http://www.oecd.org/eco/surveys/Brasil-2015-resumo.pdf>

contribuições representam níveis entre 11% e 13% (menos da metade do Brasil)”. Isto nos faz pensar que a forma como os impostos são cobrados no Brasil é bem peculiar, já que existe uma incoerência na tributação das diferentes atividades econômicas, fazendo com que não seja equilibrada. Nossos impostos estão concentrados em tributos regressivos e indiretos, que são aqueles que mais oneram os trabalhadores e as classes mais baixas. Lembramos aqui da velha discussão sobre os Impostos sobre Grandes Fortunas que está previsto desde 1988 na Constituição (Art. 153, inciso VII) e nunca regulamentado, sua competência é exclusiva da União e ao contrário da maioria dos impostos ele seria progressivo, quanto maior a fortuna maior a percentagem da base de cálculo. Devido aos últimos escândalos envolvendo o Governo nos últimos anos não é difícil deduzir porque a falta de interesse na regulamentação deste tributo.

O sistema tributário brasileiro não auxilia na redistribuição de renda, termina-se por impor uma alta carga tributária para os pobres, reduzindo seu poder de compra e sua dignidade e não tributando patrimônios e rendas altas não provenientes da labuta como, por exemplo, as aplicações financeiras e diversos lucros obtidos com investimentos.

Outro exemplo que nos chama atenção é o baixo tributo cobrado sobre as propriedades rurais. Em um país que aguarda a reforma agrária e detentor de enormes latifúndios o imposto cobrado sobre esta terra, muitas vezes improdutivas, é irrisório. Segundo o Sindicato Nacional dos Peritos Federais Agrários<sup>10</sup> o ITR foi responsável por apenas 0,0887% da carga tributária nacional no ano de 2014 e este percentual vem sendo reduzido desde 1990, os dados da Receita Federal de 2015 revelam ainda que o ITR arrecada apenas 0,01% do PIB nacional brasileiro.

No artigo do Professor Evilasio Salvador<sup>11</sup> para a Carta Capital ele deixa claro os pontos acima, embasado por dados, quando diz:

---

<sup>10</sup> SindPFA – Sindicato Nacional dos Peritos Federais Agrários. ITR como instrumento de política agrária. Brasília, SindPFA, 2016

<sup>11</sup> Economista. Mestre e doutor em política social pela Universidade Brasília (UnB). Professor no Programa de Pós-Graduação em Política Social da UnB.

*“Somente cerca de 1/3 desses indivíduos pagam algum imposto de renda, 2/3 são isentos. A média da alíquota paga equivale a 2,6% sobre a renda total. Isso é uma consequência direta da isenção de imposto de renda sobre lucros e dividendos: desses 71.440 declarantes, 51.419 receberam dividendos e lucros, isentos de imposto de renda.*

*Estudo do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea, 2011) confirma a elevada regressividade do sistema tributário brasileiro: os 10% das famílias mais pobres do Brasil destinam 32% da renda disponível para o pagamento de tributos, enquanto o peso dos tributos cai para 21% da renda dos 10% mais ricos.”*

O IPI, tema do presente trabalho, afeta de forma indireta o bolso do brasileiro. Como já citado anteriormente, alterações como isenção do imposto para “linha branca” de eletrodomésticos em 2009 e aumento do imposto sobre os automóveis importados, como no programa Inovar Auto, influenciam diretamente no poder de compra e escolha do brasileiro.

O imposto sobre produtos industrializados observa o caráter da seletividade, ou seja, produtos menos essenciais são taxados a maior enquanto os ditos essenciais são isentos ou arrecadam tributação bastante inferior. Em 2016, o brasileiro sentiu o efeito deste imposto nas bebidas alcoólicas, quando o imposto passou a ser proporcional ao valor da bebida e não por quantidade produzida como era antes. A Medida Provisória 690, responsável pela alteração na forma de tributar as bebidas, fez com que em poucos meses as vendas caíssem 7% de acordo com o Instituto Brasileiro do Vinho (Ibravin) e ainda sacrificou a indústria nacional tornando o imposto cobrado sobre as bebidas nacionais equivalente ao cobrado sobre as importadas.

As alterações na TIPI causam impactos em toda a cadeia produtiva e também ao consumidor final, já que o produtor se vendo incapaz de absorver para si todo o aumento acaba por repassar parcial ou integralmente ao consumidor. A indústria ou o produtor termina por não assumir a carga tributária resultante dessa incidência e ocorre o que chamamos de

substituição legal no cumprimento da obrigação, do contribuinte de fato pelo de direito acarretando na transferência do encargo financeiro.

### 3.1 A FINALIDADE DA ARRECADAÇÃO DE IMPOSTOS

Para Andréa Lemgruber Viol<sup>12</sup> a tributação está inserida no núcleo do contrato social estabelecido pelos cidadãos entre si para que alcance o bem-comum.

O poder de tributar por ser considerado um dos maiores poderes concedidos pela sociedade ao Estado e este poder deve ser compreendido analisado sob a ótica do bem estar do indivíduo, afinal este poder só foi concedido para que o indivíduo pudesse sair da vida pré-política ou de seu *estado natural* para viver em sociedade.

A tributação existe para que seja possível estabelecer o convívio social, para que as necessidades e vontades individuais não se sobreponham as necessidades coletivas, este conceito está presente na origem do Estado quando falamos em garantia da propriedade e preservação da vida, sem a tributação seria possível que os outros direitos essenciais não existissem. A tributação deve regular o acúmulo de riquezas, distribuir a renda e trazer igualdade de condições a todos, pois ela nasceu para financiar e tornar possível a existência do Estado por vontade dos indivíduos.

A arrecadação de tributos está intrinsecamente relacionada à justiça social, a forma como um governo aloca seus recursos provindos da tributação deixa transparecer os valores que tal sociedade enxerga, se mais individualistas ou mais coletivos. Uma sociedade que preza pelo bem estar comum, pela coletividade é a sociedade que sonhamos e que entendemos como ideal.

A finalidade da arrecadação tributária pode ser dividida em quatro dimensões: política, econômica, social e moral.

Os tributos na antiguidade eram pagos ou exigidos por meio de pilhagem ou recolhimento a força, isto se dava por meio do furto ou roubo das riquezas de populações que tinham suas terras conquistadas por meio de guerras ou acordos políticos. Com o passar dos

---

<sup>12</sup> Auditora-Fiscal da Receita Federal; Chefe-adjunta da Divisão de Administração Tributária e Aduaneira para as Américas e a África Subsaariana, Departamento de Finanças Públicas do Fundo Monetário Internacional.

anos e mudanças no modelo político este elo criado a força entre governantes e governados passou a ser consentido democraticamente.

Anteriormente ao século XX as classes mais abastadas cobravam os ônus tributários das classes pobres, que eram a maioria, a consciência social e a cidadania eram conceitos muito distantes. Somente após as revoluções francesa e americana, onde a população se rebelou frente aos abusos na tributação cobrada pela monarquia, é que o cidadão-contribuinte começa a ter alguma forma.

Mas foi somente em 1789, com a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, em seus artigos 13 e 14 que o conceito foi finalmente definido formalmente, os artigos indicam respectivamente que:

*“Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades” e “Todos os cidadãos têm direito de verificar, por si mesmos ou pelos seus representantes, a necessidade da contribuição pública, de consenti-la livremente, de observar o seu emprego e de lhe fixar a repartição, a coleta, a cobrança e a duração”.*

Associam-se comumente as declarações acima ao nascimento dos Estados Democráticos onde o vínculo entre governantes e governados é regulamentado de forma mais justa e onde a sociedade deve caminhar na mesma direção e pela manutenção deste Estado e dos indivíduos pertencentes a ele.

O trecho citado é também a referência para as noções de cidadania, legitimidade das leis, responsabilidade e controle social. Finalmente o cidadão-contribuinte se torna efetivamente um cidadão quando passa a ter voz e esta voz se dá através do voto e do sufrágio universal.

A finalidade política da tributação é referendar o contrato social entre os cidadãos e o Estado que os governa. A partir do pagamento dos tributos o contribuinte dá o aceite às regras estabelecidas, pois nenhum governante poderia governar sem que os cidadãos se sujeitassem ao seu governo e o reconheçam como legítimo. O pagamento de impostos e taxas a um governo garante a ele uma relação de dependência entre o Estado e a sociedade onde um só existe devido a existência do outro. Fica então estabelecida a relação política.

Em sentido amplo o contribuinte contribui porque concorda e corrobora com o governo e por isso o financia. Se não for assim a tributação será ilegítima e imposta, o que não mais é aceito na sociedade moderna. Apesar deste conceito existem formas de o Estado impor esta arrecadação quando, por exemplo, ele leiloa as moradias do cidadão que não cumpre com o pagamento do IPTU, assim como a apreensão dos veículos que não estão com o IPVA em dia. Até mesmo o direito básico de ir e vir pode ser cerceado quando não se paga o Imposto de Renda e fica o cidadão impedido de tirar seu passaporte, documento necessário para entrada em outros países.

A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão em seus artigos citados deixa clara a responsabilidade do Estado em tributar de acordo com as condições e possibilidades dos governados, nas sociedades modernas se falando principalmente de países em desenvolvimento como o Brasil, a população se sente frequentemente super tributada em relação ao que recebe de retorno de seu governo ou ao que pode pagar.

A finalidade econômica da tributação é maximizar o bem estar coletivo, a alocação dos recursos advindos dos tributos deve servir para promover o bem estar social da população e para manter a estrutura governamental. A tributação excessiva da população impede o crescimento econômico do país quando reduz o poder de compra da população, reduzindo empregos e gerando queda na qualidade de vida dos cidadãos.

A tributação é responsável pela transmissão de recursos privados para os setores públicos da economia, acontece que os setores públicos e privados tem diferentes interesses na alocação desses recursos. É preciso avaliar qual é a melhor equação para o equilíbrio destes extremos no sentido do benefício da população, quando precisamos incentivar o privado para cobrir uma ineficiência de um setor público e quando precisamos inibir para subsidiar o público.

Neste momento poderíamos pensar que a legislação tributária e arrecadação dos tributos, diferentemente do que é defendido neste trabalho, está contra a propriedade privada e o livre mercado, mas é exatamente a ideia oposta. O mercado e a propriedade privada somente são possíveis através de uma regulamentação que, em tese, deveria ser neutra. Como seria possível termos um mercado justo, ou o respeito a propriedade privada sem contratos e sem legislação que os regule?

A tributação contribui para o crescimento econômico de uma nação, a cobrança de mais ou menos tributos não está diretamente relacionada ao crescimento e sim à forma como estes recursos são alocados. Vejamos nos casos dos países mais desenvolvidos, na Europa como citado anteriormente, a Suécia. Nestes países se paga uma alta carga tributária e todo o gasto com tributos pagos pela população é revertido em bem-estar social, em hospitais, escolas, asilos, pavimentação e o que mais for necessário e requerido pelo povo. Acontece que o erro na alocação de recursos, associado aos altos tributos pagos e somado a pobreza e falta de recursos da população compõem uma economia decadente e uma sociedade insatisfeita politicamente.

A função econômica dos tributos vai além da alocação de recursos apenas entre privado e público, ela pode direcionar a economia entre regiões de uma nação, pode influenciar na religião da população, agir sobre os índices de poluição e desmatamento (sustentabilidade), e também o deslocamento da mão de obra e moradia.

O Brasil é um Estado Laico, onde as instituições religiosas não recolhem impostos, porém nos territórios dominados por muçulmanos, como Mosul, o Califa (governante imposto) apresenta três opções aos cristãos que lá desejam permanecer “pagar, converte-se ou morrer”. Neste caso é cobrado um tributo devido a diferença religiosa com o Estado<sup>13</sup>.

Quanto a poluição e ao desmatamento, temas muito polêmicos e abordados em todo o mundo, a tributação se mostra importante pelo mesmo motivo que os cigarros e o álcool são

---

<sup>13</sup> Existem diversos sites, em sua maioria religiosos, que relatam situações como a utilizada no exemplo. Neste caso o relato foi adquirido através da leitura da reportagem no site <http://www.comunidadesiao.com.br>.

sobretaxados, as indústrias privadas não consideram em suas contas e despesas os impactos na saúde da população e do meio ambiente. Por este motivo, o Estado, que futuramente vai ter gastos maiores com a saúde da população entra no circuito cobrando alíquotas mais elevadas destes setores e até mesmo coibindo seu funcionamento.

A alocação de recursos de acordo com a localização de interesse público também é bastante comum, o Governo costuma incentivar com tributação mais baixa a mudança de empresas e pessoas para locais mais distantes dos grandes centros. No caso de Petrópolis, cidade serrana do estado do Rio de Janeiro, através do ISS o governo incentivou a mudança de empresas de Tecnologia da Informação para a cidade. Além da redução do ISS de 5% para 2%, as empresas de base tecnológica ganharam isenção no IPTU e também na Taxa de Vigilância Sanitária.

A economia de um país costuma passar por ciclos, assim como uma plantação tem períodos de grandes safras e períodos de baixo retorno, os impostos então tendem a serem reguladores dos períodos de recessão, de altas da inflação, quando a redução de impostos pode ser responsável pela manutenção da economia em um patamar sustentável. Ao mesmo tempo, quando temos as altas no crescimento econômico a tributação permite frear e direcionar o consumo para evitar picos de inflação posteriores.

A finalidade social da tributação que é a redistribuição de renda esta de alguma forma presente em todas as suas finalidades. Fica difícil separar o senso de justiça desta finalidade, já que para avaliar este ponto devemos compreender a forma mais justa da distribuição da renda gerada por uma sociedade.

Existem infinitas discussões sobre este tema, é difícil chegar a um consenso sobre a melhor forma de redistribuição e renda, se o governo deve tributar de forma que os mais ricos paguem mais impostos ou se os que recebem mais contra partidas do governo devem pagar mais impostos. A equação ideal pode levar a impossibilidade de sobrevivência dos mais pobres, nem sempre a proposta mais eficiente financeiramente será a ideal e por isso a forte presença de um senso de justiça.

Pensando na parte mais rica da sociedade, até que ponto a arrecadação progressiva de impostos vai beneficiar a economia considerando a possibilidade de evasão fiscal, quando o

indivíduo considerar sua própria justiça sobre o quanto deve pagar, ou que envie seus ganhos e investimentos para fora do país devido a sensação de estar sendo mais tributado do que deveria.

Trata-se de uma questão bastante delicada e onde não há uma resposta certa ou definitiva. Cada realidade econômica tem uma equação diferente a ser avaliada, no Brasil, a tributação é extremamente regressiva e arrecadada de forma massiva sobre o consumo, isto para tentar de alguma forma compensar a falta de renda tributável no país. Por outro lado, este formato dificulta a redistribuição de renda e o crescimento econômico brasileiro e prejudica sempre a população carente já que o governo termina por não cumprir com suas responsabilidades sociais e distributivas da renda. Com a precária forma de arrecadação brasileira as indústrias e o setor privado estão sempre sendo privilegiados devido a dependência econômica entre o governo e as grandes empresas.

Na 5ª Edição do LAPORDE<sup>14</sup> promovido pela FGV em São Paulo, um estudo apresentado pelo professor da Universidade de Cambridge, Gabriel Palma apontava:

*“A desigualdade de renda na América Latina, apesar dos avanços na última década em alguns países, como o Brasil e o México, continua entre as mais altas do mundo. A disparidade somente não é pior do que de países de renda média na África subsaariana, como África do Sul e Namíbia.”*

Algumas formas de resolver este impasse são bastante difundidas e discutidas, um investimento maior em educação também é uma forma de direcionar a distribuição de renda no futuro. No curto prazo poderíamos falar em imposto de renda negativo para os mais pobres, uma solução radical, mas com prazo determinado poderia ser um bom caminho. O

---

<sup>14</sup> Latin American Advanced Programme on Rethinking Macro and Development Economics: programa apoiado pela Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de São Paulo (FAPESP) que tem como objetivo desenvolver perspectivas críticas em Macroeconomia e em Economia do Desenvolvimento, principalmente com relação às necessidades e problemas específicos da América Latina.

investimento em reformas do mercado de trabalho também são apontadas pelo professor como um caminho a ser seguido, como exemplo ele aponta a Coreia do Sul. Palma lembra que na Coreia do Sul as reformas do mercado de trabalho foram orientadas para que houvesse redução da desigualdade. "São grandes mudanças, mas não é tão difícil saber o que fazer para reduzir a desigualdade na região", afirma.

Mesmo uma distribuição progressiva não é capaz por si só de resolver os problemas com a distribuição de renda nos países ditos "em desenvolvimento", como o Brasil, é preciso que a alocação da renda seja feita de forma efetiva e que as políticas sejam pensadas a longo prazo. Não se pode desconsiderar o impacto da distribuição de renda na política tributária, nesse caso estaria desconsiderando a justiça social, a finalidade justa da alocação dos recursos deve vir antes de qualquer outra consideração a ser feita.

No âmbito da finalidade social e da questão da justiça social temo a finalidade moral dos tributos que acaba por permear toda e qualquer finalidade da tributação, em se tratando de qualquer assunto com cunho financeiro, a moralidade deve estar mais do que nunca presente e é inaceitável qualquer outra maneira de o fazer.

Através da moral distinguimos o certo do errado e para isso é considerado o grupo de valores de uma sociedade, o que é moralmente aceitável na construção das regras constituídas. Moralidade e dever tributário não são temas muito associados modernamente, existe uma questão muito forte de evasão dos tributos em países menos desenvolvidos. No Brasil, onde a cultura do "jeitinho" predomina, muitas vezes o cidadão procura a forma de pagar menos tributos possível. Vejamos o exemplo do imposto de renda (IR), quem não conhece um amigo do amigo que burla a Receita Federal para receber de volta um imposto não pago, incluindo na declaração cursos nunca iniciados, filhos não nascidos, recibos médicos não utilizados. As desculpas não são muito variadas, "já pago muitos impostos ao Governo" ou "se o Governo é corrupto porque tenho que pagar corretamente".

A evasão no pagamento de tributos só comprova a dissociação que o cidadão faz entre o pagamento de impostos e o retorno recebido do Governo, se acreditássemos e recebêssemos o que achamos justo do Governo não haveria questões contrárias no pagamento dos impostos e taxas devidos. O contrabando, a corrupção e a falta de compromisso dos governados e dos governantes ao legislar para os que precisam ao votar medidas que favorecem determinados

setores econômicos estão diretamente ligados às questões morais. Quando não se tem valores morais a tributação se torna mais uma moeda de troca de favores políticos e não mais uma ferramenta para promover o bem-estar social da população.

Segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário em 2016 o brasileiro trabalhou 153 dias para pagar seus impostos. Dentre as contribuições do brasileiro estão os impostos sobre o consumo, o IRPF, a tributação sobre o patrimônio como IPTU e o IPVA e ainda as taxações sobre limpeza, coleta de lixo, iluminação e emissão de documentos. Até o final de 2017 o Brasil contava com 93 cobranças distintas considerando-se taxas, impostos, fundos e contribuições<sup>15</sup>.

Retomando então ao senso de justiça (moral e social) e a percepção de custo-benefício do cidadão, não parece ser razoável para o brasileiro trabalhar cinco dos doze meses anuais para pagar os seus mais de 90 impostos exigidos pelo Estado e em troca acompanhar diariamente inúmeros escândalos ligados a corrupção em todas as esferas do governo. Em paralelo a população ainda recebe precários serviços públicos com relação à saúde, educação e moradia dignas.

---

15 <http://www.portaltributario.com.br/tributos.htm> - acessado em 11/06/2017.

### 3.2 A EXTRAFISCALIDADE NO IPI

No ponto anterior, foi abordada a finalidade da arrecadação de impostos, esta finalidade pode ser puramente arrecadatória (para manutenção do funcionamento do Estado e por questão puramente do cumprimento das regras), pode ser a redistribuição de renda, justiça social ou uma manobra econômica.

Quando a regra é proposta de forma não-arrecadatória encontramos o conceito de extrafiscalidade, ou seja, a arrecadação é feita de modo a atender interesses do Estado, econômicos ou não.

Um fundamento da extrafiscalidade encontrado em nosso ordenamento está na não incidência de IPI sobre os produtos que são produzidos no Brasil, mas que tem como finalidade a exportação para outros países. Esta regra faz com que nossos produtos industrializados ganhem competitividade no mercado e gerando desenvolvimento e riqueza para o país através do que chamamos de protecionismo.

No aspecto da seletividade em função da essencialidade no IPI também encontramos presente a extrafiscalidade, isto porque quando um governo define quais produtos são mais ou menos essenciais para a população e assim aumentam ou diminuem a alíquota do IPI, não se trata puramente da arrecadação do mesmo. Na verdade, o Estado está em busca, de certa forma, de justiça social, ele quer prover a maior parte da população acesso àqueles produtos que considera de primeira necessidade como os alimentos, por exemplo, que tem alíquota reduzida. A justiça social a que se refere aqui é a definida por Maria Helena Diniz em seu Dicionário Jurídico<sup>16</sup> como “aquela em que as partes da sociedade, isto é, governantes e governados, indivíduos e grupos sociais, dão à comunidade o bem que lhe é devido, observando uma igualdade proporcional.”.

A Lei Complementar nº111, de 6 de junho de 2001, regulamenta em seu Art 2º, inciso II que como receita para o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza deve-se arrecadar:

---

16 São Paulo: Saraiva, 1998, v. III, p.41.

*“a parcela do produto da arrecadação correspondente a um adicional de cinco pontos percentuais na alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, ou do imposto que vier a substituí-lo, incidente sobre produtos supérfluos e aplicável até a extinção do Fundo.”*

Vale dizer, são essenciais não somente os bens e serviços necessários para a existência biológica, mas também os bens e serviços que, de acordo com o padrão de vida digno, não devem faltar à pessoa mais desprovida .

Também podemos ver no mesmo tributo traços de fiscalidade e de extrafiscalidade convivendo:

*“Há tributos que se prestam, admiravelmente, para a introdução de expedientes extrafiscais. Outros, no entanto, inclinam-se mais para o setor da fiscalidade. Não existe, porém identidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão só a fiscalidade, ou unicamente, a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro.”*

Ainda no mesmo relatório podemos encontrar dados que mostram que a dívida brasileira dos estados consolidada passou de 106,9% em 2014 para 119,1% em 2015, alcançando o maior patamar nos últimos 8 anos. Através dos dados apresentados podemos entender que a questão da dívida brasileira é bastante séria e que não poderia ser resolvida no curto prazo.

Diante do cenário de crise econômica apresentada pelos estados e pelo próprio Governo Federal Brasileiro, o Ministro da Fazenda Joaquim Levy propôs em 2015 um pacote de ações para ajuste das contas públicas. Das medidas propostas e aprovadas, as que mais impactaram a população serão detalhadas a seguir.

O governo alterou o tempo de trabalho necessário para obtenção do seguro desemprego de seis para 12 meses, a proposta inicial era de um aumento para 18 meses de trabalho. A lei 13.134 foi sancionada no dia 17/06/2015 e pretendia reduzir em mais de R\$6,4 bilhões de reais os gastos com o benefício, que segundo estatísticas deixariam de alcançar mais de 1,5 milhões de brasileiros. Os resultados apontados para o ano de 2016 pelo Ministério do Trabalho apontam que apenas de janeiro a abril de 2016 a economia foi de 880 milhões de reais, a parcela de desempregados com direito ao seguro caiu de 75% para 65% com a mudança da regra. Na página do governo na internet o ministro responsável pelo pacote de mudanças afirma que a mudança no seguro desemprego não prejudica os trabalhadores em seus direitos. Segundo o ministro da Fazenda, ajustes que alteram regras de acesso ao seguro-desemprego e seguro-defeso, “não retiram nenhum direito dos trabalhadores”<sup>17</sup>.

Na mesma lei que alterou o seguro desemprego foi alterado o pagamento do Abono Salarial, pela nova regra é necessário trabalhar no mínimo três meses de carteira assinada, antes recebia quem trabalhava pelo menos 30 dias seguidos ou não no ano. Além disso, antes o valor pago era de um salário mínimo para quem recebia como pagamento até 2 salários mínimos por mês trabalhado, com a nova lei o pagamento será proporcional ao tempo trabalhado.

Foi cortado também o repasse ao fundo da Conta de Desenvolvimento Energético, que teria o custo de nove bilhões de reais em 2015, ano em que foi cortado, o fim deste repasse gerou um aumento inicial de 9% e mais de 50% no ano nas contas de luz dos brasileiros segundo pesquisa da Consultoria Thymos Energia<sup>18</sup>.

---

17 <http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2015/05/201cajustes-tem-de-ser-feito-sem-retirar-direitos-trabalhistas201d-afirma-levy> - acessado em 11/06/2017

18 <http://thymosenergia.com.br/beta/index.html> - acessado em 11/06/2017

Os cortes no orçamento anunciados pelo Ministério do Planejamento em 22/05/2015, ainda dentro do pacote de ajustes, apontavam R\$11,77 bilhões na Saúde e R\$9,42 bilhões na educação, valores altos e dificilmente mensurados em sua gravidade pela população que já está acostumada com o sucateamento destes setores, vide a situação precária das escolas, universidades e hospitais no país.

O Banco Nacional de Desenvolvimento (BNDES) teve aumento de juros e passou a praticar taxas mais próximas às praticadas pelos bancos privados reduzindo também o seu limite para financiamento.

Neste mesmo pacote de medidas, o decreto nº 8.393, em 28 de janeiro de 2015, equiparou o setor atacadista e distribuidor ao industrial para cobrança do IPI quando os produtos forem cosméticos, a medida previu uma arrecadação R\$381 milhões de reais em 2015, quando a medida foi aprovada, e mais R\$653 milhões em 2016. Até a finalização deste trabalho não foram encontrados dados com este balanço para comprovação das receitas. Esta última mudança, trazida com o pacote, será analisada com mais detalhes nos capítulos seguintes.

#### 4      **DECRETO 8.393: PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E BITRIBUÇÃO**

O Princípio da Legalidade é uma cláusula pétrea presente no artigo 5º da Constituição Federal em seu inciso II e diz que “ninguém será obrigado a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei”, trata-se de um princípio individual e garantidor da liberdade individual.

Observamos a importância deste princípio para o Direito Tributário quando não satisfeito com a o artigo já citado o legislador reforça o princípio especificando a questão da tributação no mesmo documento, a Constituição Federal, quando corrobora no artigo 150, inciso I, vedando a União, Estados e Municípios de “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

O Princípio da Legalidade no Direito Tributário (Art. 150, inciso I, CF) foi rebatizado por Pontes de Miranda como “legaliteralidade”, que significa Princípio da Estrita Legalidade da Tributação e é então, considerado pelos legistas o conceito de lei, segundo Renato Bernardi<sup>19</sup> em seu artigo O Princípio da Legalidade no Direito Tributário,

*refere-se a todo ato normativo editado ordinariamente pelo Poder Legislativo, ou, excepcionalmente, e de modo genérico, pelo Poder Executivo, no caso de Leis Delegadas (artigo 68 da Constituição Federal) e das Medidas Provisórias (artigo 62 da Constituição Federal), no desempenho de suas competências constitucionais*

É importante destacar aqui que os Decretos não são considerados na definição. Ainda na Constituição podemos associar o artigo 60, § 4º, IV quando ele diz que *não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir os direitos e garantias individuais.*

---

<sup>19</sup> Procurador do Estado de São Paulo e Professor e Coordenador da Faculdade de Direito das Faculdades Integradas de Ourinhos.

Existem exceções que permitem que o Poder Executivo altere alíquotas de alguns impostos, dentre eles o IPI, conforme o art. 153, § 1º da Constituição Federal, este artigo pode ser interpretado como exceção ao Princípio da Legalidade quando autoriza o Poder Executivo a tributar sem lei específica que o permita. Mas na verdade, o Executivo não é autorizado a criar uma nova tributação e nem legislar sobre a arrecadação, ele apenas reduz ou majora alíquotas já existentes obedecendo à regra fixada em lei para impostos alfandegários, IPI e IOF dentro dos limites estabelecidos.

A luz dos pontos levantados na introdução deste capítulo, nos parágrafos acima, será analisado o Decreto nº 8.393 que equiparou os distribuidores e atacadistas de cosméticos aos produtores industriais.

O primeiro questionamento a ser feito está na incidência do IPI, a lei diz que devem ser tributados os produtos vendidos diretamente pela indústria ou por empresas equiparadas às indústrias (importadoras, por exemplo) pela lei. O Decreto nº 7.212 estabelece em seu Título II quais são os estabelecimentos que podem ser equiparados à indústria para recolhimento do tributo. Neste rol de estabelecimentos comerciais e atacadistas, em nenhum dos seus artigos ou incisos estão destacados os atacadistas e distribuidores de cosméticos, coloração para cabelos, perfumes, maquiagens ou similares.

Em 1989 a Lei 7.798 estabeleceu que os atacadistas dos produtos listados em seu anexo deveriam pagar IPI, foi através desta lei que ficou permitido ao Executivo incluir (apenas produtos com alíquota superior a 15%) ou excluir produtos, isto significa excluir estes produtos ou grupo de produtos do regime de equiparação.

Após cinco anos, em 1994, os cosméticos foram excluídos do rol de produtos que se distribuídos acarretavam aos seus atacadistas e distribuidores a equiparação às indústrias. Esta equiparação passou a valer apenas para distribuidores e atacadistas de bebidas quentes e pneus (Decreto nº 1.217 de 1994). Alguns dos cosméticos excluídos da lei de equiparação em 1994 tiveram sua reintegração, em janeiro de 2015, através do Decreto nº 8.393, tema deste trabalho.

Os cosméticos foram então excluídos por meio de um decreto de Itamar Franco em 1994 e posteriormente incluídos por um novo decreto de Dilma Rousseff em 2015, parece

estar correto, até analisarmos que, no caso da reintegração de um sujeito passivo direto do tributo, estaria o Executivo legislando sobre um dos principais aspectos tributários: quem paga o tributo.

No tocante ao Princípio da Legalidade a definição de quem é o contribuinte de determinado tributo é conferida a Constituição Federal e esta não pode delegar ao Poder Executivo tal atribuição constitucionalmente reservada, a não ser para majorar ou reduzir alíquotas de acordo com as regras do art. 153, § 1º da CF 88.

No caso estudado não estamos falando sobre majoração ou redução de um tributo, mas sim de trazer de volta um contribuinte que não mais arcava com determinado imposto. Ao retornar com alguns cosméticos para a lista anexa da Lei 7.798 o governo está definindo através de decreto quem é o contribuinte do IPI, o que não seria permitido pela legislação brasileira. Sobre o tema dizem as advogadas tributaristas Maria Isabel Barbosa e Camila Galvão :

*Ao decreto são atribuídas outras funções, específicas do Poder Executivo, limitadas a regulamentar a fiel execução da lei, sendo certo que a definição de que distribuidores são ou não contribuintes do IPI não reflete mera regulamentação da legislação. Não é atribuída aos decretos competência para criar ou modificar tributos, nem competência para impor, aos contribuintes ou terceiros a eles relacionados, deveres novos.*

Ainda segundo o novo decreto, se equiparados os atacadistas e distribuidores de cosméticos às indústrias, a empresa teria que recolher IPI referente a saída de seus produtos para os distribuidores/atacadistas e também na saída destes estabelecimentos para os varejistas, isto significaria um caso de bitributação. A bitributação no Brasil é inconstitucional e, portanto ilegal de acordo com o artigo 154, I, da CF,

*Art. 154 – A União poderá instituir:*

*I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que **não-cumulativos** e não tenha fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta [constituição](#).*

No caso da cobrança de IPI pela equiparação entre os atacadistas e distribuidores as indústrias, os primeiros alegam que haveria uma bitributação devido ao fato de já pagarem ICMS sobre o mesmo fato gerador que incidiria o “novo” IPI. Os atacadistas e distribuidores alegam que se trata de um ICMS federal, o que não é permitido, já que o ICMS é um imposto Estadual.

O fato é que a Lei 7.798, que alterou a legislação do IPI, em 1989, não citava empresas interdependentes deixando uma lacuna que motivou inúmeros pleitos até o momento por parte das grandes indústrias que possuem seus “braços” distribuidores.

Contra as alegações de bitributação o desembargador federal Marcos Augusto de Souza, do TRF-1, determina que não há bitributação e se quer ilegalidade na cobrança. O juiz cita o artigo 4º, inciso I, da mesma Lei que diz que em caso de encomenda industrial o imposto deve ser cobrado na saída e que “o estabelecimento encomendante, se industrial ou equiparado a industrial, poderá creditar-se do imposto cobrado” indo de encontro ao argumento de que a nova cobrança de IPI traria prejuízo financeiro às empresas envolvidas.

Na petição inicial protocolada pela L’Oréal Brasil, estudo de caso analisado posteriormente neste trabalho, os advogados da autora levantam ainda a hipótese de *bis in idem* na cobrança do IPI em face dos atacadistas. A empresa alega que se o imposto é cobrado na fase econômica anterior, a industrialização do item, ele não pode ser imposto novamente na fase de comercialização do mesmo.

O termo *bis in idem* significa “duas vezes sobre a mesma coisa”, ou seja, diz sobre a cobrança de IPI imposta aos atacadistas que a União esta cobrando o imposto duas vezes sobre o mesmo fato gerador, a primeira quando a arrecadação é imposta a indústria e a segunda quando novamente os atacadistas e distribuidores são a ela submetida.

Cabe ressaltar que tal instituto se difere da Bitributação, já exposta, a Bitributação ocorre quando duas pessoas jurídicas de direito público tributam o mesmo fato gerador. É o caso apontado como quando as empresas alegam haver um “ICMS Federal” no caso da tributação de IPI para os atacadistas, o que já foi dito não ser possível, primeiro por ser o ICMS um imposto estadual e segundo por ainda assim incorrer no mesmo fato gerados duas vezes a cobrança do imposto, no caso o IPI.

#### 4.1 *IMPACTOS PARA O SETOR DE COSMÉTICOS: UM ESTUDO DETALHADO DO CASO L'ORÉAL BRASIL*

Em 12 de abril de 2015, na iminência da efetiva equiparação entre os atacadistas e os distribuidores para fins de recolhimento do IPI, que ocorreu de fato a partir de 01 de maio de 2015, a L'Oréal Brasil protocolou sua petição inicial a fim de suspender os efeitos do Decreto 8.393 sobre seus negócios.

O Grupo L'Oréal no Brasil está dividido em duas empresas: a PROCOSA Produtos de Beleza LTDA e a L'Oréal Brasil Comercial de Cosméticos, a primeira é a responsável pela industrialização de parte dos produtos comercializados pela segunda, que por sua vez apenas comercializa diversos produtos cosméticos, de beleza e higiene pessoal. A L'Oréal Brasil é portanto, uma empresa atacadista e varejista de produtos enquanto a PROCOSA é a indústria por traz deste comércio varejista.

A operação acontece da seguinte forma:



**Figura - Operação PROCOSA e L'Oréal Brasil.**

Por sua natureza industrial a PROCOSA recolhe o IPI incidente sobre os produtos que saem de seus estabelecimentos, já a L'Oréal Brasil, que por sua vez apenas comercializa os itens não estava sujeita a tal tributação até o citado decreto em 2015.

Importante destacar o motivo pelo qual o Grupo L'Oréal segregou em duas partes os negócios no Brasil. Ocorre que a L'Oréal Brasil não comercializa apenas os itens produzidos pela PROCOSA, existem também diversos produtos que são importados e comercializados pela mesma. De modo que, caso ambas as empresas tivesse um único CNPJ e fossem,

portanto a mesma empresa, esta teria que recolher IPI de todos os produtos que comercializasse, pois seu negócio passaria a ser de fato a importação e então ela seria equiparada em todos os produtos.

De fato, a existência de um “braço distribuidor” confere algumas vantagens tributárias ao grupo no Brasil. O Decreto teve como objetivo reduzir estas vantagens obtidas pelas grandes empresas de cosméticos através de uma brecha contida na legislação, por este lado, de fato as indústrias nacionais de pequeno porte não foram afetadas e podemos dizer inclusive que houve até mesmo um caso de protecionismo na decisão.

Voltando ao estudo de caso da L’Oréal Brasil, assim como as outras empresas de cosméticos instaladas no Brasil, ela esteve sujeita ao recolhimento do IPI por um breve período de equiparação, que ocorreu no final da década de 80 com a Lei 7.798 que estendeu a arrecadação de IPI das atacadistas que viessem a comercializar diversos bens especificados pelo Anexo III, dos quais diversos faziam parte do negócio da L’Oréal. O parágrafo 7º da citada lei ainda estendia a incidência do IPI às empresas que possuíssem relação de interdependência, como o caso da então BELOCAP<sup>20</sup> e a L’Oreal Brasil.

É importante destacar também em nosso estudo o artigo 8º da Lei 7.798 que permitia que, mediante decreto, o Executivo incluísse ou excluísse produtos ou grupos de produtos da TIPI<sup>21</sup>. A exclusão se daria no caso de produtos que não fossem relevantes para o recolhimento do imposto e incluir itens aos quais a alíquota aplicada fosse maior do que 15% (os itens incluídos pelo Decreto 8.393 estão neste segundo caso).

Acontece que em maio de 1994 a L’Oréal insatisfeita com tal equiparação ajuizou uma Ação Ordinária com intenção de afastar tal exigência, alegando para isto a inconstitucionalidade da exigência do recolhimento de IPI a um estabelecimento não-comercial. Com a ação ainda em curso foi editado o Decreto 1.217, que terminou por alterar o

---

<sup>20</sup> BELOCAP era a antiga Razão Social da atual PROCOSA, ambas indústrias do Grupo L’Oréal no Brasil.

<sup>21</sup> TIPI: Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados.

citado Anexo III da Lei 7.798, excluindo assim os produtos comercializados pela L'Oréal e anteriormente incluídos.

Mesmo com a alteração da legislação, que se deu devido a pressão de diversas indústrias do mesmo ramo, a L'Oréal prosseguiu com a Ação Ordinária até obter decisão favorável que transitou em julgado reconhecendo a impossibilidade de arrecadação do IPI em face da autora que se trata de uma empresa não-industrial e após a sentença e alteração do decreto se tornou não equiparada. Ficou estabelecido, portanto a desobrigação por parte da L'Oréal Brasil no recolhimento o Imposto sobre Produtos Industrializados, já que a mesma não é industrial e tanto por decisão judicial quanto por alteração no Anexo III da Lei 7.798 através do Decreto 1.217 de 2015 não seria mais equiparada a industrial.

Apesar do exposto, o artigo 8º da Lei 7.798 de 1989 havia estabelecido a prerrogativa para que o Poder Executivo incluísse produtos com alíquotas superiores a 15% no rol de produtos a serem taxados, e foi assim através desta prerrogativa que em 2015 através do Decreto 8.393, tema deste trabalho, a L'Oréal Brasil voltou a ser equipara a industrial e deveria então, voltar a recolher o IPI sobre seus produtos comercializados citados pela TIPI como sujeitos a equiparação.

Segue abaixo uma linha temporal para elucidar as questões colocadas:

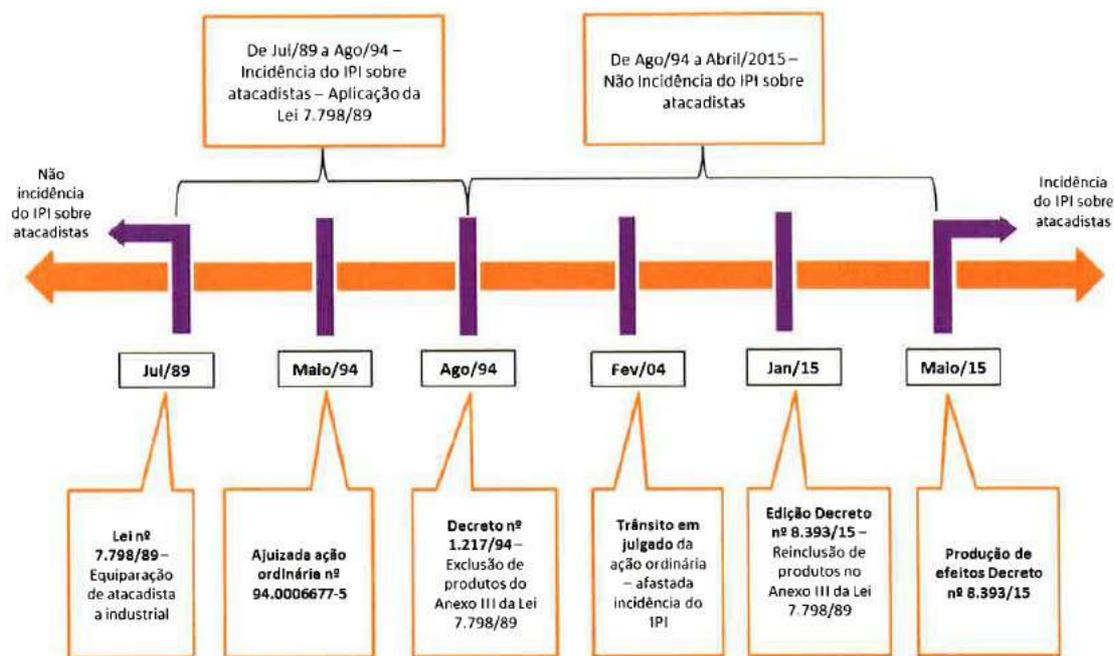


Figura - Linha do tempo incidência do IPI sobre Atacadistas.

Sustentada pela Ação Ordinária que transitou em julgado no ano de 1994, mesmo ano em que os itens comercializados pela empresa deixaram de fazer parte do Anexo III, e portanto, a desobrigaram do recolhimento do IPI, a L'Oréal buscou a suspensão da cobrança novamente.

A L'Oréal Brasil alega em suas considerações que, além de ter obtido decisão favorável com trânsito em julgado através do Processo nº 94.0006677-5, a cobrança do tributo é ilegal e inconstitucional. A pretensão da demanda de 1994, pleiteava os seguintes pontos:

- “a. da ausência de relação de direito entre a União e a BELOCAP que legitimasse a pretensão da Fazenda no recolhimento do IPI, e;*
- b. da existência de relação de direito entre a PROCOSA e a União, relativamente ao IPI, por força da qual obriga-se, nos termos da lei, a – sempre que fizesse vendas à BELOCAP, enquanto empresa interdependente, segundo definição legal – calcular*

*este imposto com base em valor que leve em consideração a média ponderada das vendas no mercado atacadista do Rio de Janeiro.”*

Fica clara, portanto a intenção da empresa em reconhecer ser devido o IPI perante a atividade industrial exercida pela PROCOSA, e afastar a exigência da atacadista interdependente L’Oréal Brasil, BELOCAP na época.

Ambas as solicitações foram integralmente acolhidas conforme ementa do Superior Tribunal de Justiça transitada em julgado e exposta abaixo:

*“TRIBUTÁRIO. IPI. ESTABELECIDAMENTOS INDUSTRIAL E ATACADISTA. EMPRESAS INTERDEPENDENTES. DUPLO RECOLHIMENTO DA EXAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.*

*A Lei n. 7.798, de 10.7.89, ao alterar a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e dar outras providências, **em nenhum momento alude ao fato de que o tributo, no caso de empresas interdependentes, deva ser cobrado em ambas as etapas de circulação da mercadoria.** Ao contrário, o art. 4º do referido diploma legal é taxativo ao prescrever que “os produtos sujeitos aos regimes de que se trata esta Lei pagarão o imposto **uma única vez.**”*

*Não pode o Fisco, a pretexto de coibir virtuais mecanismos de evasão fiscal, manipular a seu bel-prazer as práticas comerciais, criando obrigação não prevista em lei e onerando a produção com o encargo adicional de IPI sobre o valor agregado na fase de circulação comercial do produto.*

*Recurso especial a que se nega provimento.*”<sup>22</sup>

Na petição inicial da citada empresa, ela acusa a União inclusive de tributação *bis in idem*, que é um instituto que trata de tributo exigido mais de uma vez, no caso elucidado, na efetiva produção industrial e posteriormente na revenda dos itens.

Através das exposições anteriores foi proferido pronunciamento jurisdicional expresso, afastando a aplicação do artigo 7º da Lei nº 7.798 de 1989, quando a mesma incluiu seus estabelecimentos distribuidores como contribuintes do IPI. Ficou suspensa então a cobrança de IPI sobre os produtos comercializados pela L’Oréal Brasil e produzidos pela PROCOSA.

Em que pesa a edição do Decreto nº 8.393 de 2015 que reincluiu em seu mesmo “Anexo III” da Lei 7.798, os produtos anteriormente retirados pelo já citado Decreto nº 1.217 de 1994 quando disse:

*“ Art 1º Ficam incluídos no Anexo III à Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989, os produtos constantes do Anexo a este Decreto, de acordo com a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011.*

*Parágrafo único. O disposto no caput não alcança os destaques “Ex” existentes nos códigos relacionados no Anexo a este Decreto.*

*Art. 2º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do quarto mês subsequente ao de sua publicação.”*

---

<sup>22</sup> REsp 436.997/DF Relator Ministro Farniulli Netto, Relator para Acórdão Ministro João Otávio de Noronha, 2ª Turma, julgado em 28/10/2003, Decisão Judicial em 01/12/2003, página 309.

Dos códigos de produtos que afetaram a L'Oréal cosméticos estamos falando dos seguintes:

<i><b>Cód. TIPI</b></i>	<i><b>Item</b></i>
3303.00.1 0	Perfumes (extratos)
3304.10.0 0	Produtos de maquilagem para os lábios
3304.20	Produtos de maquilagem para os olhos
3304.30.0 0	Preparações para manicuros e pedicuros
3304.9	Outros
3305.20.0 0	Preparações para ondulação ou alisamento, permanentes, dos cabelos
3305.30.0 0	Laquês para o cabelo
3305.90.0 0	EX 01 – Condicionadores
3307.10.0 0	Preparações para barbear (antes, durante ou após)
3307.30.0 0	Sais perfumados e outras preparações para banhos
3307.4	Preparações para perfumar ou para desodorizar ambientes
3307.20	Desodorantes corporais e antiperspirants

**Tabela - Tabela demonstrativa dos códigos da TIPI alterados que afetaram diretamente os negócios da L'Oréal Brasil.**

Por este exposto a inquietação e o pleito da empresa frente ao judiciário em busca do reconhecimento de coisa julgada formada a seu favor anteriormente, baseada na combinação dos artigos 4º e 7º da Lei 7.798 de 1989 quando o próprio artigo 4º impede a cobrança de IPI tanto do industrial quanto do atacadista ou distribuidor do mesmo em mesma cadeia produtiva e não fala sobre empresas interdependentes e onde o imposto deve incidir uma única vez, sendo onerado portanto o industrial e não o atacadista no caso.

Voltamos a abordar a o instituto da Bitributação quando, ao exigir o imposto do atacadista o legislador passa a onerar a circulação do produto que já tem tal tributação através do ICMS que é um imposto Estadual e não Federal, já que a União não tem por lei a

permissão de exigir tal tributo. Seria então um caso de ICMS Federal, o que não é permitido, além da dupla tributação sobre um mesmo fato gerador.

A autora do processo em questão alega ainda que se a coisa julgada se formou no plano da lei, atos de envergadura inferior, como decretos, não poderia causar qualquer repercussão sobre o comando judicial outorgado a Autora. Ou seja, se o pleito foi analisado e julgado a luz da Lei não pode um Decreto trazer qualquer tipo de alteração a algo já transitado em julgado.

A L'Oréal não alterou em nada suas operações no Brasil desde a obtenção do resultado favorável para sua Ação Ordinária, as mesmas atividades atacadas e industriais separadamente continuam sendo exercidas no mesmo formato que a época do trânsito em julgado.

Em resumo, a petição inicial da empresa frente à União sobre o possível recolhimento de IPI não só de sua indústria, PROCOSA, mas também de sua frente atacada, L'Oréal Brasil concentra seus argumentos em três grandes pontos:

**1) Da Inconstitucionalidade da definição de contribuintes do IPI por Lei Ordinária – Reserva de Lei Complementar:** para tal argumento utiliza-se da exposição do citado no artigo 146, inciso III, “a”, da Constituição Federal, que dispõe sobre as normas gerais do Direito Tributário em relação aos elementos formadores da obrigação tributária. Deste artigo destaca-se que cabe à Lei Complementar “a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e **contribuintes**”.

Chamamos de “reserva de lei complementar” o dispositivo que impede que uma lei ordinária trate da regulação dos elementos formadores do direito tributário e suas normas gerais. Por isso, a definição de um fato gerador, a base de cálculo e a determinação do contribuinte só podem ser instituídas através de Lei Complementar.

No caso do IPI, a base de cálculo esta prevista no artigo 47 do CTN e os contribuintes dispostos no artigo 51 do mesmo código:

*Art. 51. Contribuinte do imposto é:*

*I - o importador ou quem a lei a ele equiparar;*

*II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar;*

*III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;*

*IV - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.*

*Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.*

Seus critérios materiais e pessoais foram abordados de forma analítica no plano da Lei Complementar, segundo a autora da petição inicial aqui analisada, L'Oréal Brasil. O corpo jurídico da empresa alega em seu documento que não haveria espaço normativo para que uma lei ordinária alterasse as questões citadas.

Para embasamento utiliza-se de um entendimento de 2014 do STF<sup>23</sup>:

*IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – BASE DE CÁLCULO – DESCONTOS – INTEGRAÇÃO – INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA. Possui repercussão geral controversa sobre a constitucionalidade, ou não, do artigo 15 da Lei nº 7.798/89. O Ministério Público, à folha 227 à 232, opina pelo conhecimento e desprovimento do recurso. Afirma haver violação ao artigo 146, inciso III, alínea “a”, da Carta Federal, porquanto a disciplina da base de cálculo do imposto estabelecida*

---

23 RE567935, Relator Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 04/09/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DE REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO DJe-216 DIVULG 03-11-2014 PUBLIC 04-11-2014.

*no artigo 15 da Lei nº 7.798, de 1989, extrapola o previsto no artigo 47, inciso II, alínea “a”, do Código Tributário Nacional.*

O caso é apontado como análogo à cobrança do IPI aos atacadistas e distribuidores já que trata-se de análise de base de cálculo, que assim como os contribuintes do IPI devem ser definidos exclusivamente por Lei Complementar conforme Artigo 146, III, “a”, já citado na íntegra anteriormente.

Quando a lei ordinária via decreto, equipara atacadistas e distribuídos aos industriais incluindo-os no polo passivo da obrigação tributária com o recolhimento do IPI, alega-se que o artigo 7º da Lei 7.798/89 incorre em inconstitucionalidade formal indo de encontro ao instituto da reserva legal definida na Constituição Federal.

**2) Da inconstitucionalidade do artigo 8º da Lei 7.798 de 1989: da indevida delegação de competência normativa ao Poder Executivo:** o artigo 7º da Lei em questão fala da equiparação dos estabelecimentos que comercializam/adquirem os itens contidos em seu “Anexo III” a industriais. Já no artigo seguinte, o legislador permite ao Poder Executivo que altere o rol destes itens.

A inconstitucionalidade do artigo 8º esta no fato de permitir que o Executivo e não o Judiciário por meio de Lei Complementar defina, ainda que de forma indireta, quem são os contribuintes do IPI através da equiparação.

A L’Oréal aponta aqui a o não cumprimento do Princípio da Estrita Legalidade Tributária, presente no artigo 5º, inciso II e 150 , inciso I, ambos da Constituição Federal além do artigo 97 do Código Tributário Nacional que aponta que apenas a Lei pode determinar o contribuinte criando então a obrigação tributária.

Sobre o ponto é citado como jurisprudência o RMS 18.670/MT:

*"TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. TAXA DE SERVIÇOS ESTADUAIS. DEFINIÇÃO DOS ELEMENTOS ESSENCIAIS DO TRIBUTO. FATO*

*GERADOR E ALÍQUOTA. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA. MATÉRIA RESERVADA À LEI. DELEGAÇÃO DE COMPETÊNCIA LEGISLATIVA AO PODER EXECUTIVO. IMPOSSIBILIDADE.*

*1. Decorre do princípio da legalidade tributária a exigência de que, salvo as exceções estabelecidas na Constituição, todos os elementos determinantes da obrigação tributária devam estar delineados na lei, não podendo, portanto, qualquer outro instrumento normativo infralegal avocar a si essa atribuição.*

*2. Mesmo sob a égide da Constituição anterior, à luz do princípio da legalidade tributária, a Lei Estadual 4.547/82 não poderia carregar ao Poder Executivo a atribuição de definir os fatos geradores e as alíquotas da Taxa de Serviços Estaduais.*

*3. Assim, o Decreto Estadual 286, de 31 de julho de 1995, ao instituir a Taxa de Serviços Estaduais incidente sobre fornecimento e processamento de documentos fiscais, especificando fatos geradores e respectivas alíquotas, invadiu a seara reservada à lei.”<sup>24</sup>*

3) **da Indevida exigência de IPI sobre estabelecimento atacadista:** além dos apontamentos a respeito da inconstitucionalidades e ilegalidades apresentados, a L’Oréal aponta para a existência mínima da CF quando fala de uma relação mínima entre o sujeito passivo e o processo de industrialização, processo do qual a autora se diz inteiramente afastada já que todo o processo de industrialização é feito por outra empresa do grupo, esta sim industrial, a PROCOSA. Mais uma vez o ICMS aparece na discussão como imposto pago

---

<sup>24</sup> (RMS 18.670/MT, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/08/2006, DJ 31/08/2006, p. 196)

pela L'Oréal Brasil devido a mera circulação da mercadoria que seria produzida/industrializada pela PROCOSA.

A alegação se dá devido ao fato de que não basta o produto ter sido industrializado em algum momento, é preciso que se encontre de fato a industrialização sendo realizada por um dos contratantes e por isso o IPI não pode incidir na venda do produto de um comerciante a seu consumidor final, já que nenhum deles é responsável por tal industrialização, esta obrigatoriamente realizada entre um industrial e um terceiro .

Citando os pontos anteriormente citados e fundamentada pelo artigo 273, do Código de Processo Civil, assim como o artigo 151, inciso V, do Código Tributário Nacional a empresa em questão, L'Oréal Brasil, pediu o deferimento da tutela antecipada com intensão de suspender a exigência do crédito tributário correspondente ao IPI pela saída de seus produtos industrializados dos seus estabelecimentos atacadistas.

A autora teve parecer favorável e apesar de a União ter recorrido, até o momento da conclusão deste trabalho, o recolhimento do imposto se encontrava suspenso quanto ao recolhimento em face da atacadista.

## 4.2 JURISPRUDÊNCIAS SOBRE O TEMA

Em 1994 o Decreto 1.217 excluiu os produtos cosméticos que haviam sido submetidos à equiparação pela medida provisória convertida na lei 7.798 de 1989 que os havia incluído. O ocorrido se deu devido às inúmeras ações movidas pelas indústrias e atacadistas durante os anos que se seguiram a inclusão.

No ano de 2015 alguns cosméticos foram novamente incluídos na lista de equiparação, desta vez através de um Decreto. Mais uma vez as grandes indústrias, os distribuidores e os atacadistas de cosméticos no país entraram com liminares para suspender a cobrança que entendem como indevida pelos motivos já anteriormente expostos.

O advogado tributarista Abel Amaro disse ao jornal Valor Econômico em 03 de novembro de 2016, mais de um ano após a divulgação do Decreto: “Se prevalecesse uma legislação como essa, o que se teria, na verdade, é a transformação do IPI em um ICMS federal. E a União não tem competência para cobrar ICMS” e ainda completou dizendo:

*“O Decreto de 2015 basicamente inclui o que havia sido excluído pelo de 1994. Eu acredito que vai se repetir a mesma situação porque o volume de decisões judiciais no começo da década de 90 foi enorme e o fundamento continua sendo o mesmo. Como esse episódio ocorreu após a Constituição Federal, a tendência é pela repetição. Mais e mais empresas devem ajuizar ações e conseguir decisões favoráveis até que a norma seja novamente revista.”*

O desembargador Novély Vilanova, também discorda da alteração feita através de Decreto e cita o Princípio da Reserva Legal presente no Art. 150, inciso I da Constituição Federal. Vilanova lembra ainda que o Poder Executivo pode apenas alterar alíquotas (art. 153, § 1º), em sua decisão sobre o Agravo de Instrumento 0034124-19.2015.4.01.0000/DF

interposto pela empresa NAZCA DISTRIBUIDORA DE COSMETICOS LTDA. Ele alega ainda ser duvidosa a constitucionalidade da equiparação imposta pelo decreto.

Ainda na decisão de Novély ele alerta para a possibilidade de bitributação, já que segundo a nova regra haveria incidência de IPI e de ICMS sobre a mesma operação. Para finalizar, o desembargador cita decisão anterior do Superior Tribunal de Justiça em 2003<sup>25</sup>:

1. *A Lei n. 7.798, de 10.7.89, ao alterar a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e dar outras providências, em nenhum momento aludem ao fato de que o tributo, no caso de empresas interdependentes, deva ser cobrado em ambas às etapas de circulação da mercadoria. Ao contrário, o art. 4º do referido diploma legal é taxativo ao prescrever que "os produtos sujeitos aos regimes de que se trata esta Lei pagarão o imposto uma única vez".*
2. *Não pode o Fisco, a pretexto de coibir virtuais mecanismos de evasão fiscal, manipular a seu bel-prazer as práticas comerciais, criando obrigação não prevista em lei e onerando a produção com o encargo adicional de IPI sobre o valor agregado na fase de circulação comercial do produto.*

---

25 REsp 436.997/DF, r. Min. João Otávio de Noronha, 2ª Turma em 28.10.2003.

Uma das gigantes dos cosméticos no Brasil, a AVON COSMETICOS LTDA E OUTROS (AS), foi a justiça através do Agravo de Instrumento 0021386-96.2015.4.01.0000/DF pedindo o efeito suspensivo e obtenção de declaração da inconstitucionalidade e da ilegalidade da equiparação promovida pelo Decreto nº 8.393/2015, porém o desembargador federal Marcos Augusto de Souza, do TRF-1, entendeu que não existe ilegalidade ou prejuízo financeiro causado por bitributação através do Decreto.

Para sustentar sua decisão Marcos Augusto cita os artigos 51 do CTN e 7º da Lei nº 7.798/89, alegando que a empresa AVON se insere em categoria equiparada a estabelecimento industrial já que seus produtos estão inseridos no Anexo III da Lei nº 7.798/89. Em sua posição ele defende a possibilidade de inclusão pelo poder Executivo de novos produtos a partir de critérios de conveniência e interesse da administração pública.

Sobre a possibilidade de Bitributação Souza diz:

*“No mais, é de se ressaltar que a própria legislação referente ao IPI, a Lei nº 7.798/89 em seu art. 4º, consignou que os produtos sujeitos ao regime de incidência do IPI só seriam tributados uma única vez. Tratando-se de produtos nacionais, seriam tributados na saída do estabelecimento industrial OU do estabelecimento equiparado a industrial, logo, a demandante somente será a responsável tributária pelo recolhimento do referido tributo se este não for tributado no estabelecimento industrial, não havendo, portanto, até, o momento, nenhum ato ilegal/ilegítimo praticado pela Autoridade Fiscal.”*

No estado de São Paulo, a empresa Jequiti (SS COM/ DE COSMETICOS E PRODUTOS DE HIGIENE PESSOAL) teve uma mais uma decisão desfavorável a suspensão do imposto cobrado.

Em sua decisão a desembargadora Marli Ferreira do Tribunal Regional da 3ª Região (TRF-3) diz que “para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante” seguindo o definido pelo CTN Brasileiro e sustentou alegando que “Não há qualquer vício ou mácula no Decreto nº 8.393/2015, que em nada inovou no ordenamento jurídico, mas somente regulamentou a matéria já delineada na legislação infraconstitucional” decidindo assim, a favor da Fazenda Nacional, após todos os possíveis recursos da empresa contra a manutenção da cobrança instituída no Decreto de 2015.

Antes mesmo antes de o Decreto ter efeito, o que aconteceu apenas no mês de maio de 2015, a Natura, fabricante de cosméticos, já tinha uma decisão favorável em 1ª instância visando a suspensão dos futuros efeitos da equiparação.

Apesar disso, as decisões seguintes foram desfavoráveis à indústria, conforme o Agravo de Instrumento nº 002516559.2015.4.01.0000 a Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso estabeleceu junto a Oitava Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, por unanimidade, negar provimento ao agravo de instrumento. Ela reafirma decisões anteriores negando a possibilidade de Bitributação.

Em análise podemos presumir que, diferente da primeira vez em que ocorreu caso semelhante, em 1994, e houve alteração da legislação devido as decisões em sua maioria a favor das indústrias e atacadistas, desta vez a justiça parece estar dividida quanto as suas decisões. Abaixo segue um resumo das decisões em 1ª e 2ª instancias para ilustração:

I	Sentença
II	Tutela Antecipada
III	Liminar

	Favorável
	Desfavorável
	Decisão desfavorável com Desistência da ação
	Decisão desfavorável por questões processuais
	Reconsideração de decisão que negou seguimento ao Agravo de Instrumento

Tabela - Legenda Decisões Judiciais até o momento.

1ª Instância					
Cidade	Vara	Nº de decisões			
		1	2	3	4
Brasília/DF	2ª	II			
	3ª	II			
	6ª	I			
	8ª	II			
	9ª	II			
	13ª	II			
	14ª	II	I		
	15ª	II	I		
	16ª	II	III	II	I
	21ª	II			
	22ª	II	III	II	II
São Paulo/SP	1ª	I			
	2ª	III	III	III	
Jundiaí/SP	2ª	I			
Goiania/GO	2ª	I			
Salvador/BA	1ª	III			
Volta Redonda/RJ	1ª	III			
Varginha/MG	2ª	III	I		
Manaus/AM	3ª	I			
Curitiba/PR	6ª	III			
Paraná/PR	6ª	III			
Paraíba/PB	Não Informado	III			

Tabela - Decisões Judiciais IPI Cosméticos 1ª Instância.

2ª Instância										
Tribunal	Turma	Nº de decisões								
		1	2	3	4	5	6	7	8	
TRF 1	7ª	II -Hercules Fajoses	II - José Amilcar Machado	III - Hercules Fajoses (i)	II - Ângela Catão (v)	II -Hercules Fajoses				

	8ª	III - Novély Vilanova (iii)	II - Novély Vilanova (vi)	II- Maria do Carmo Cardoso	II - Maria do Carmo Cardodo	II - Marcos Augusto de Souza (iv)	II - Novély Vilanova (ii)	II - Marcos Augusto de Souza	II - Maria do Carmo Cardoso
	Especia I	III - Cândido Ribeiro							
TRF 2	-								
TRF 3	4ª	II	II						
	6ª	III	II	III					
TRF 4	4ª	II							

Tabela - Decisões Judiciais IPI Cosméticos 2ª Instância

Através do quadro resumo não é possível definir um só caminho definido pelo Legislativo, uma vez que temos decisões favoráveis para ambas as partes envolvidas. A decisão tomada pela empresa que teve seu caso analisado neste trabalho, a L'Oréal Brasil, foi a manutenção do recolhimento do imposto, que fica reservado em uma conta distinta do restante do negócio, de forma que no caso de uma decisão final e contrária a empresa, os valores estejam resguardados para futuro acerto perante a União. No caso de ganho de causa para a empresa e não equiparação, o lucro e as reservas ficam assegurados.

Quanto aos impactos no negócio, empresa teve 45% do seu negócio impactado, já que perfume, coloração, esmalte, maquiagens e água de colônia passaram a ser tributados de acordo com a nova legislação e o processo ainda não teve uma decisão final. Com exceção dos perfumes, taxados em 42%, todos os outros itens passaram a recolher 22% de IPI também na saída dos atacadistas. Antes da nova regra não existia alíquota para revenda destes itens.

O impacto de 45% foi pequeno se comparado ao que aconteceria se, ao invés de ter duas empresas (uma industrial e uma atacadista) o Grupo L'Oréal só possuísse o braço industrial no Brasil e fizesse as vendas diretamente. Isto porque como a L'Oreal Brasil importa parte de seu portfólio, ela seria sem questionamentos equiparada a industrial, passando a pagar IPI sobre todos os seus itens comercializados, independente do Anexo III da Lei 7.798 de 1989.

Desde 2015 a empresa vem buscando alternativas para o seu negócio, que passou pela fusão com a Niely, empresa nacional de cosméticos com presença forte em itens de coloração capilar. A média de aumento nos itens comercializados pela empresa foi de 13% em nota fiscal.

## CONCLUSÃO

O impacto causado por determinado tributo vai além do que podemos concluir de forma superficial e direta. Quando os poderes legislativo ou executivo alteram as regras de cobrança de um imposto devem ser observadas todas as consequências deste ato.

Ao estudarmos o comportamento da Tabela de Incidência do IPI nos últimos anos é possível enxergar certo relaxamento e banalização na alteração deste imposto, já que ele é historicamente utilizado como ferramenta para tomada de decisões de cunho econômico por parte do governante em mandato. Favorecer certos setores da economia privada por vezes se mostra mais importante que promover a justiça social ou a redistribuição de renda no país, isto vai de encontro também ao desenvolvimento econômico que se mostra lento ou estagnado.

A população de países em desenvolvimento, como é o caso da população brasileira, muitas vezes atribui aos impostos, ou a quantidade de impostos pagos, a sua qualidade de vida ruim, ou não tão boa quanto se gostaria. Acontece que países desenvolvidos, que estão no topo da economia mundial, como é citada a Suécia, pagam mais impostos percentualmente que nós brasileiros. O que ocorre de diferente, é que a população destes países tem como retorno por seus impostos pagos bons hospitais, boas escolas, opções de lazer públicas, moradia digna e uma qualidade de vida tal que não são comparáveis às encontradas no Brasil, por exemplo.

Concluimos portanto, que não é o sistema tributário o ladrão da qualidade de vida dos mais necessitados, mas sim a forma como o dinheiro é arrecadado e a finalidade que é dada a esta arrecadação pelos nossos governantes nas diversas esferas políticas: nacional, estadual e municipal.

Quanto à lupa colocada sobre o IPI, no caso da equiparação dos atacadistas e distribuidores aos industriais, vemos a intenção do governo em arrecadar mais impostos das multinacionais de cosméticos, instaladas no país a fim de auxiliar de alguma forma na solução da crise política e econômica instaurada. Conforme estudo das jurisprudências, as empresas

citadas foram à justiça em busca da suspensão da cobrança, situação até o momento não julgada de forma definitiva.

As empresas envolvidas alegam a inconstitucionalidade, ilegalidade e a bitributação no caso do Decreto 8.393 de 2015, responsável por incluir através da alteração do rol de itens causadores da equiparação, o contribuinte do IPI, ou seja, o sujeito passivo do tributo.

A alegação consiste basicamente no fato de que em diversos fragmentos da legislação vigente, tanto no que trata a Constituição Federal quanto da especificidade do Código Tributário Nacional, impedem que o Poder Executivo altere os elementos formadores do direito tributário e suas normas gerais, aos quais sejam: seu fato gerador, a base de cálculo e a determinação do contribuinte que só podem ser instituídas através de Lei Complementar.

Dessa forma, não pode uma lei ordinária, ainda que indiretamente, incluir como sujeito passivo e portanto contribuinte, os atacadistas e distribuidores dos cosméticos incluídos no “Anexo III” da Lei 7.987/89, se utilizando para isso de uma brecha deixada pela legislação.

No caso da L’Oréal Brasil e sua industrial interdependente, PROCOSA, a liminar com decisão favorável impede que o imposto discutido seja arrecadado pela União. Ainda assim, a empresa acumula 13% de aumento no preço de seus produtos, redução de suas vendas em unidades e 45% de seu negócio impactado, já que continua a recolher o IPI em suas notas fiscais, a fim de que não seja prejudicada por uma decisão desfavorável no futuro<sup>26</sup>.

---

<sup>26</sup> Informações fornecidas no dia 14/06 através de entrevista com os responsáveis pelas áreas fiscal e jurídica da empresa.



## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Dispõe Sobre o Impôsto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Diário Oficial [da] Republica Federativa do Brasil. Brasília, DF.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial [da] Republica Federativa do Brasil. Brasília, DF.

BRASIL. Decreto-Lei nº 34, de 18 de novembro de 1966. Dispõe sobre nova denominação do Imposto de Consumo, altera a Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, extingue diversas taxas, e dá outras providências. Diário Oficial [da] Republica Federativa do Brasil. Brasília, DF.

ATALIBA, G. Bitributação. **Revista da Faculdade de Direito**, São Paulo, v. 60, p. 160-169, 1965.

BACELO, J. Justiça Livra Atacadista de Cosméticos de IPI. **Valor Econômico**, 06 nov. 2016.

BARBOSA, M. I.; GALVÃO, C. Incidência de IPI sobre cosméticos não observou princípio da legalidade. **Consultor Jurídico**, Junho 2015.

CALIENDO, P. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

CARVALHO, P. D. B. **Direito Tributário: linguagem e método**. 4ª. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

DO AMARAL, G. L. et al. **ESTUDO SOBRE OS DIAS TRABALHADOS PARA PAGAR TRIBUTOS**. SÃO PAULO: [s.n.], 2016.

FIRJAN. **PESQUISAS E ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS: CONJUNTURA ECONÔMICA**. Rio de Janeiro : [s.n.], 2016.

G1 REGIÃO SERRANA. Lei de Incentivos Fiscais atrai empresas para Petrópolis, no RJ. **Globo.com**, Rio de Janeiro, 10 ago. 2015.

GIAMBIAGI, F.; ALÉM, A. C. **Finanças Públicas: Teoria e Prática no Brasil**. 3ª. ed. Rio de Janeiro: Campus LTDA, 2008.

INOVAR-AUTO. Sistema de Acompanhamento do Programa. **Inovar Auto**, 2013. Disponível em: <<http://inovarauto.mdic.gov.br>>. Acesso em: 09 jun. 2017.

IZAGUIRRE, M. Publicado decreto incluindo atacadistas de cosméticos no IPI. **Valor Econômico**, 2015. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/empresas/3884234/publicado-decreto-incluindo-atacadistas-de-cosmeticos-no-ipi>>. Acesso em: 10 maio 2017.

LAPORTA, T. Entenda o ajuste fiscal do governo e como ele afeta sua vida. **G1 Economia**, São Paulo, 07 maio 2015.

LITWAK, P. A.; DOCA, G. Governo economiza R\$ 880 milhões com seguro-desemprego. **O Globo**, Brasília e Rio de Janeiro, 06 jun. 2016.

MACHADO, T. América Latina mantém uma das maiores desigualdades de renda do mundo. **Valor Econômico**, 11 jan. 2013.

MARTELLO, ; ALEGRETTI, L. Cidades, Saúde e Educação lideram valor de cortes no orçamento. **G1 Economia**, Brasília, 05 22 2015.

MELO, J. E. S.; DE PAULSEN, L. **Impostos: Federais, Estaduais e Municipais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

MIRANDA, F. C. P. D. **Comentários à constituição de 1967 com a Emenda nº 1 de 1969**. 3º. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

MOREIRA, A. M.; THELSON, M. B. **Seletividade do IPI e Controle Jurisdicional: Possibilidade e Limites**. São Paulo: Dialética, 2015.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO. **Relatórios Econômicos da OCDE Brasil**. OCDE. [S.l.], p. 49. 2015.

PAES, N. L. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS: CARGA SETORIAL E ASPECTOS DISTRIBUTIVOS. **Pesquisa e Planejamento Econômico**, Porto Alegre, p. 57, Abril 2015.

PIGATO, J. B. Imposto sobre Produtos Industrializados. **JusBrasil**, Brasília, 2015.

REDAÇÃO, D. Economia. **Veja**, 2010. Disponível em: <<http://veja.abril.com.br/economia/vendas-online-cresceram-30-em-2009-para-r-106-bi/amp/>>. Acesso em: 09 jun. 2017.

SÁ, C. A. **Orçamento Empresarial - Novas Técnicas de Elaboração e de Acompanhamento**. São Paulo: Atlas, 2014.

SALVADOR, E. O regressivo sistema tributário brasileiro. **Carta Capital**, Brasília, 04 abr. 2016.

STABILE, G. Comunidade de Siao. **Comunidade Católica de Siao**, 2016. Disponível em: <[http://www.comunidadesiao.com.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=4680:paguem-ou-morram-os-cristaos-de-mosul-que-fogem-do-califa&catid=1:timas-notas&Itemid=2](http://www.comunidadesiao.com.br/index.php?option=com_content&view=article&id=4680:paguem-ou-morram-os-cristaos-de-mosul-que-fogem-do-califa&catid=1:timas-notas&Itemid=2)>. Acesso em: 11 jun. 2017.

SUTTO, G. Brasil é o 7º maior cobrador de imposto no ranking mundial; Argentina é a primeira. **Info Money**, 2016. Disponível em: <<http://www.infomoney.com.br/minhas-financas/impostos/noticia/5590281/brasil-maior-cobrador-imposto-ranking-mundial-argentina-primeira>>. Acesso em: 14 fev. 2017.

VARSANO, R. Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas. **IPEA**, Rio de Janeiro, Janeiro 1996.

VIEIRA, J. L. (Ed.). **Regulamento do IPI**: impostos sobre produtos industrializados - Decreto nº 7.212. São Paulo: Edipro, v. Série Legislação, 2010.

VIOL, A. L. A Finalidade da Tributação e sua Difusão na Sociedade, p. 22, out. 2014.