

EL IMPUESTO SOBRE PRODUCTOS INDUSTRIALIZADOS DE BRASIL A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DE LA IMPOSICIÓN DE FRITZ NEUMARK.

FRITZ NEUMARK'S TAX PRINCIPLES AND BRAZIL'S TAX ON INDUSTRIALIZED PRODUCTS.

André Felipe Canuto Coelho *

Creen dignamente desempeñado todo su papel de príncipes [...] con imaginar a diario nuevos sistemas de aligerar de su dinero a los ciudadanos y de cogerlo con destino a su propio fisco; pero, eso sí, lo hacen de modo adecuado, buscándose pretextos de modo que, por muy injusto que sea el expolio, ofrezca por lo menos una cierta apariencia de equidad.

(ERASMO, ELOGIO DE LA LOCURA, 1509)

RESUMEN:

El autor hace un análisis del impuesto sobre los productos industrializados (IPI) de Brasil estableciendo como parámetro los principios de la imposición de Neumark (1994). Al final, revela que como se trata de un impuesto que poco observa los principios político-sociales, los políticos-económicos y los jurídico-tributarios, la suya substitución por en una reforma tributaria que incluyese los demás tributos indirectos podría traer ventajas para el derecho y la economía.

Palabras clave: IPI – principios - Neumark

ABSTRACT:

Artigo recebido em 25 de maio de 2020.

Artigo aceito em 13 de julho de 2021.

* Pós-doutorando em Direito Tributário pela Universidad de Granada/España. Professor de Graduação de Pós-graduação. Possui Doutorado em Ciência Política pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE), Mestrado em Direito pela UFPE e Especialização e Graduação em Economia pela UFPE. Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil. E-mail: afccbgp@hotmail.com

ISSN: 1980-1995

e-ISSN: 2318-8529

The paper makes an analysis of Brazil's tax on industrialized products (IPI) by setting as a parameter Neumak's tax principles (1994). In the end, it reveals that as the tax does little to observe the socio-political principles, the principals of political-economy and the legal-taxation ones, its replacement in a tax reform that included other indirect taxes could bring advantages both to economic and law order.

Keywords: IPI- principles - Neumark

SUMÁRIO: 1. INTRODUCCIÓN; 2. PARA ENTENDER LOS PRINCIPIOS IMPOSITIVOS DE FRITZ NEUMARK; 3. EL IMPUESTO SOBRE PRODUCTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) EN BRASIL; 4. ¿ES EL IPI UN IMPUESTO RACIONAL?; 5. CONCLUSIÓN; 6. REFERENCIAS.

1. INTRODUCCIÓN

El fenómeno de la tributación desde una perspectiva de justicia puede ser considerado una de las primeras preocupaciones sobre la materia. La tributación ideal, aquella que procura la equidad al establecer los impuestos, han ocupado los doctrinadores y los gobernantes hace siglos¹. Con efecto, el análisis de los diferentes elementos de una realidad tributaria, que la doctrina llamó por principios, ha sido desarrollado en torno del signo del impuesto justo.

Entre los puntos de vista a través de los cuales se puede examinar la justicia de los impuestos se encuentran el temporal, el geográfico, el político, el jurídico, el funcional, el social y el económico². Por lo tanto, entender lo que una fiscalidad justa puede representar requiere un corte epistemológico.

Desde el punto de vista político, no se refuta la idea de poder representar los impuestos como una forma de explotación económica y de un

¹ SANCHES, J. L. Saldanha. **Justiça Fiscal**. Lisboa: Fundação, 2010, p. 19. ADAMS, Charles. **For good and evil: the impact of taxes on the course of civilization**. 2nd ed. Lanham, MD: Madison Books, 1999, *passim*.

² BOUVIER, Michel. **La question de l'impôt idéal**. In: *L'Impôt*. Paris: Dalloz, 2002, p. 18-19.

instrumento de dominación capaces de controlar un sistema de clases³. Sin embargo, si estas declaraciones son ciertas, también será cierto lo contrario, y se puede afirmar que los impuestos pueden ser instrumentos de redistribución de la riqueza y realización de la solidaridad social, permitiendo la movilidad de las clases y el disfrute, por estas clases, de nuevos servicios públicos y libertades. Este estudio tiene como objetivo, por lo tanto, buscar la comprensión del fenómeno de la fiscalidad, dirigiéndolo a la realización de estas otras funciones, distanciándolo del ejercicio de las funciones críticamente designadas por O'Connor.

Por otro lado, nos alejamos de las llamadas teorías antifiscales, que niegan la necesidad de cualquier tributación⁴ como las escuelas de *Public Choice*⁵ que predicen el estado mínimo, el liberalismo extremo y la privatización total de los servicios públicos.

Por lo que se refiere al aspecto jurídico, debe combatirse la tentación de asociar la fiscalidad equitativa al principio de legalidad - la certeza de la institución y la modificación de los impuestos a través de la ley, asumiendo la total representatividad del legislador ordinario. Sí así lo fuera, bastaría con cualquier sistema tributario el requisito formal - en el caso brasileño, la edición válida de una ley ordinaria, de una ley delegada, el derecho delegado, de una medida provisoria o de una ley complementaria, no afectadas por una sentencia de inconstitucionalidad - para que la exacción fuese considerado justa⁶.

³ O'CONNOR, James. **USA: a crise do Estado capitalista**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1977, p. 203-204.

⁴ FRANÇA. FALLAIT PAS FAIRE DU DROIT. **Les Ideologies Fiscales**. [s/d]. Disponível em: < <http://www.fallaitpasfairedudroit.fr/droit-fiscal/theorie-de-l-impot/206-les-ideologies-fiscales-cours>>, p. 203-204.

⁵ BUCHANAN, James M., TOLLISON, Robert D. **The Theory of Public Choice**. Michigan: The University of Michigan Press, 1984.

⁶ REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**, São Paulo: Saraiva, 1994, p. 105-106.

Tampoco se investigará la justicia tributaria en su aspecto funcional, es decir, en el contexto de la administración tributaria y de la prestación jurisdiccional. No se cuestionará la seguridad jurídica del ciudadano ni el respeto de sus derechos y garantías, como la posibilidad de impugnar una liquidación tributaria mediante una amplia defensa y el contradictorio. Igualmente no se analizará la eficacia del sistema tributario, dejando de lado cuestiones relacionadas con la evasión fiscal y la eficacia de las recaudaciones administrativas y las ejecuciones fiscales⁷.

Por último, no se examinarán las condiciones sociales para la aceptación de la tributación, aunque muchos doctrinadores suelen decir que un impuesto ideal debe ser el que "surtout et avant tout l'impôt qui est reconnu comme légitime au sein d'une société donnée"⁸. Como explica Sen⁹, citando el teorema de imposibilidad de Kenneth Arrow, las decisiones democráticas de la mayoría no siempre son justas.

De hecho, cuando la Constitución de Brasil en su art. 3, inc. I, elige su objetivo fundamental construir una sociedad libre, justa y solidaria, el calificativo justo se convierte en un valor invocable por sí mismo en materia tributaria, resolviendo posibles dudas en la articulación de otros principios en juego. No obstante, a pesar de la indeterminación de la idea de justicia, hay elementos de las que no es obvio que no se pueda prescindir en su concreción, como son las ideas de lógica y racionalidad. Eso porque normalmente lo justo suele estar asociado a lo lógico, a lo racional. Las exigencias contenidas.

⁷ IPEA. Nota Técnica 2011. Número 1. Diest. **Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria da Fazenda Nacional**. Disponível em: http://ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadiest1.pdf, p. 16-17.

⁸ BOUVIER, Michel. La question de l'impôt idéal. In: **L'Impôt**. Paris: Dalloz, 2002, p. 16.

⁹ SEN, Amartya. Desenvolvimento como liberdade. Companhia de Letras, 2010, p. 320-321.

Bien, la Constitución vigente de Brasil habla de "sistema" tributario en su capítulo I del título VI y en justicia en su artículo 3º y ellos solamente podrán estar en equilibrio si hay una racionalidad en la estructuración de las múltiples figuras tributarias.

Sainz de Bujanda¹⁰ fue uno de los precursores, en el mundo latino, de que la idea de racionalidad debería estar siempre presente en un sistema tributario. Para él, en primer lugar, hay que distinguir entre una racionalidad interna y otra externa. En sus propias palabras:

Un sistema tributario sólo es racional si, acreditada la racionalidad externa, es decir, a su capacidad para combinarse armónicamente con las restantes modalidades de imposición que integran el conjunto.

[...]

La racionalidad externa de un tributo consiste en su idoneidad para integrarse dentro del sistema, sin romper la racionalidad de este último, lo que acontece si cualquiera de las figuras impositivas que lo componen, al asociarse con las restantes, destruye los objetos básicos del sistema, conculca los principios generales de justicia tributaria¹¹.

Por todo eso, Bujanda atribuía al legislador el uso adecuado de una técnica para, al establecer o modificar cada uno de los tributos, que lo comprobara con rigor si podría hacer parte del conjunto sin violencia¹².

En ese sentido, tenemos que la racionalidad está intrínsecamente ligada al valor de lo justo y además, a los otros principios previstos en la Constitución,

¹⁰ BUJANDA, Fernando Sainz de. **Hacienda y derecho. Introducción al derecho financiero de nuestro tiempo**. Tomo 1. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1975.
BUJANDA, Fernando Sainz de. **La contribución territorial urbana: trayectoria histórica y problemas actuales**. Valencia: Consejo General de las Cámaras de la propiedad urbana de la Comunidad Valenciana, 1987.

¹¹ BUJANDA, Fernando Sainz de. **Hacienda y derecho. Introducción al derecho financiero de nuestro tiempo**. Tomo 1. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1975, p. 12.

¹² BUJANDA, Fernando Sainz de. **Hacienda y derecho. Introducción al derecho financiero de nuestro tiempo**. Tomo 1. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1975.

como principalmente, la no confiscatoriedad, la seguridad jurídica y la capacidad económica de los contribuyentes. Y una vez más, recogimos, en su literalidad, al profesor: “un sistema tributario, en efecto, sólo es racional si es justo, y sólo puede ser justo si se adecua a las normas fundamentales y primarias contenidas en el texto constitucional”¹³.

Con esta perspectiva de la racionalidad necesaria de un sistema tributario, introducimos aquí la obra de Fritz Neumark: “Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik”¹⁴, de 1970, que fue traducida, en 1973, para el español, con el título “Principios de la imposición”. Se trata de la referencia más notable relativa a los principios que un sistema tributario ideal de un Estado moderno debe presentar.

Será esa obra que nos servirá de guía para verificar si uno de los más importantes impuestos del sistema tributario brasileño, el impuesto sobre productos industrializados (IPI), puede ser considerado un impuesto racional, apto a ensamblarse sin violencia al conjunto. En medio de una amplia discusión sobre una reforma del complejo sistema tributario brasileño, parece no haber duda de que sus varios impuestos indirectos han que fundirse para tornarlo más previsible y sencillo. Entre esos impuestos está el IPI y un estudio sobre su racionalidad o irracionalidad puede contribuir para esa discusión en la medida que puede mostrar en qué sentido el sistema podría caminar.

Con ese objetivo, el artículo está estructurado en cuatro secciones. En la primera, adentraremos un poco en la obra de Neumark¹⁵ y presentaremos, de forma sencilla, sus principios de imposición. Después, trataremos de los

¹³ BUJANDA, Fernando Sainz de. **Hacienda y derecho. Introducción al derecho financiero de nuestro tiempo**. Tomo 1. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1975, p. 15.

¹⁴ Tradução literal: Principios de política fiscal justa y económicamente racional.

¹⁵ NEUMARK, Fritz. **Principios de la imposición**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994.

antecedentes históricos del IPI en Brasil y, al estudiar sus características, veremos cómo se dio su inserción en el ordenamiento brasileño. En un tercer capítulo, trataremos de la armonización o no de este impuesto con los principios de Neumark¹⁶. En la conclusión, lanzaremos, también, algunas propuestas para una mejor adecuación de los tipos tributarios en los cuales el IPI está inserto.

2. PARA ENTENDER LOS PRINCIPIOS IMPOSITIVOS DE FRITZ NEUMARK

Constatamos, de inicio, que solamente un número relativamente reducido de autores se han ocupado de agrupar y sistematizar los principios de la imposición. Principios, postulados, directrices, *canons*, *règles*, *maximes* son siempre algo normativo, preceptos del deber ser que son elaborados para que determinados objetivos sean alcanzados. Para Gerloff¹⁷, se buscaría un tipo ideal de imposición que solamente por vía especulativa se llegaría. Mientras tanto, estos objetivos también podrían ser de naturaleza práctica para, racionalizando ideologías, permitan obtener o conservar el poder.

De hecho, concordamos con Neumark¹⁸ que la sistematización de principios sólo se puede llevar a cabo mediante alguna arbitrariedad y que la inclusión de ciertos principios en un grupo determinado no significa que ellos no importan a otros grupos de interés. Pero es con una clasificación que podremos comprender la naturaleza de los diferentes principios y las relaciones entre los mismos.

¹⁶ NEUMARK, Fritz. **Principios de la imposición**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994.

¹⁷ GERLOFF, W. **Steuerwurtschaftslehre**. In: Handbuch der Finanzwissenschaft, Tomo 1, Tübingen, 1926, p. 450 *apud* NEUMARK, Fritz. **Principios de la imposición**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994, p. 24.

¹⁸ NEUMARK, Fritz. **Principios de la imposición**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994, p. 37.

Neumark toma como base las condiciones sociales, económicas y políticas de Estados sociales de derecho del final de los años sesenta que aún hoy se puede ser aplicado para países que configuraran su constitución y su derecho tributario llevando en consideración las economías democráticas occidentales más desarrolladas.

Ha sido creado, por consiguiente, una nueva *Fiscal Policy* con las siguientes características: los impuestos se han convertido en la fuente ordinaria de financiación del presupuesto; son presupuestos por el ejecutivo pero aprobados por los representantes de los ciudadanos; se ha producido un gran cambio en los fines y funciones de los impuestos; entre otros¹⁹.

Para la configuración de los principios, una serie de ideas se impusieron y han tenido una grande relevancia. Entre ellas, la sustitución del ideal clásico y liberal del Estado gendarme por el Estado intervencionista social; políticas fiscales dirigidas a mitigar las oscilaciones económicas y a fomentar el crecimiento. Hubo un cambio muy importante sobre lo que debe ser considerado justo desde el punto de vista de la distribución de la carga tributaria (generalidad, capacidad contributiva, proporcionalidad) y también cuanto a la distribución de renta generada por el mercado mediante una intervención correctora del estado²⁰.

De inicio, cabe observar la síntesis que nos ofrece Neumark²¹ sobre algunos postulados que pertenecen a una concepción de la naturaleza, funciones y posibilidades de la imposición que no son validadas por las

¹⁹ NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994, p. 14-20.

²⁰ NEUMARK, Fritz. **Principios de la imposición**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994, p. 20-23.

²¹ NEUMARK, Fritz. **Principios de la imposición**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994, p. 20-23.

condiciones materiales, ideológicas e institucionales del régimen fiscal vigente en los países occidentales democráticos. Serían los llamados viejos postulados como el de moderación (que supone que el mejor servicio al bienestar económico consiste en dejar la mayor renta posible a la libre disposición de los individuos; y el de neutralidad (la no interferencia del impuesto en la situación relativa de los contribuyentes en materia de renta y riqueza).

Parte el autor²² de una reflexión previa sobre los fines a los que debe servir el orden tributario y hace un análisis de los principios a los que debe responder el cuadro impositivo. Así, coloca en primer lugar los principios relativos a la política financiera o fines político-presupuestarios, afirmando como prioritarios los principios de suficiencia y de capacidad de adaptación para la cobertura de los gastos públicos. Un segundo lugar sería ocupado por los principios que son derivados del postulado de justicia, fines político-sociales y éticos como la generalidad, la igualdad y la proporcionalidad o capacidad de pago, y el postulado relativo a la redistribución de renta. En tercer lugar, están los principios involucrados con la eficiencia impositiva o político-económicos, como evitar el dirigismo estatal, minimizar la intervención tributaria en la esfera privada, evitar distorsiones a la competencia y favorecerla como también la flexibilidad activa, la flexibilidad pasiva, favorecer el desarrollo. Al final, cuida de aquellos principios relacionados a la eficacia operativa, como congruencia y sistematización, transparencia, factibilidad, continuidad, economicidad y comodidad.

Seguidamente, vamos a presentar cada uno de estos principios de una manera sencilla para que sea posible verificar su observación o no por el impuesto sobre productos industrializados de Brasil.

²² NEUMARK, Fritz. **Principios de la imposición**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994, p. 53 e segs.

Empecemos con el principio de suficiencia. Suficiente sería un sistema fiscal comprendido por impuestos que estén en relación inmediata con el desarrollo económico y que estén en condiciones de mostrar esta evolución. Para Neumark²³, en cuanto a un Estado de bienestar, es inconcebible un sistema fiscal suficiente para sus necesidades financieras que no comprenda por lo menos uno de los grandes impuestos productivos: el impuesto sobre la renta y el impuesto sobre el volumen de ventas. Además, tendría que haber una tendencia a que se reduzca la relativa importancia presupuestaria de impuestos de consumo como los que gravan el tabaco y las bebidas alcohólicas pues no sería él capaz de garantizar la cobertura duradera de los gastos.²⁴

Con respecto al principio de capacidad de adaptación, transpusimos aquí la definición clara de Neumark²⁵:

[...] el principio de la capacidad de adaptación de la imposición en la política de cobertura enuncia que el sistema fiscal ha de permitir que, en caso necesario y a corto plazo, se consigan mediante medidas jurídico-fiscales los ingresos complementarios que sean imprescindibles para la cobertura económicamente racional de unas necesidades adicionales notablemente superiores a la medida usual ('normal'), surgidas como consecuencia de nuevos gastos de carácter permanente o de carácter único y extraordinario.

En otras palabras, en caso necesario y a corto plazo, el sistema tributario debe contener impuestos capaces de suministrar los ingresos necesarios para

²³ NEUMARK, Fritz. **Principios de la imposición**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994, p. 61-62.

²⁴ Para los motivos de la necesaria reducción de estos impuestos sobre el consumo, ver Neumark (1961).

²⁵ NEUMARK, Fritz. **Principios de la imposición**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994, p. 71.

cubrir nuevos gastos de carácter permanente o de carácter único y extraordinario²⁶.

Para el principio de generalidad, tenemos una delimitación precisa: todas las personas naturales y jurídicas con capacidad de pago deben someterse al impuesto. Ninguna persona puede excluirse de un impuesto general y personal a no ser que por un fin del propio Estado²⁷.

¿Y en cuánto al principio de igualdad? Las personas en situación igual han de recibir el mismo tratamiento impositivo, pero un trato tributario desigual debe ser perseguido para las personas que se encuentren en situaciones diferentes²⁸.

Para el principio de proporcionalidad o de la imposición de acuerdo con la capacidad de pago personal o individual, entendemos que las cargas tributarias deben ser fijadas en proporción a los índices de capacidad de pago, de forma que la imposición se quede igualmente onerosa, relativamente, para cada contribuyente²⁹.

Acerca del principio de redistribución fiscal de la renta y de la riqueza, Neumark³⁰ reza que la imposición debe alterar la distribución primaria de la renta resultante del sistema económico, disminuyendo las diferencias de renta con el uso de la progresividad.

²⁶ GARCÍA, Felipe Romero. **El valor sistema tributario: acerca de su integración entre los principios de imposición**. Cádiz: Universidad de Cádiz, 2005, p. 161.

²⁷ NEUMARK, Fritz. **Principios de la imposición**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994, p. 89.

²⁸ NEUMARK, Fritz. **Principios de la imposición**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994, p. 106-107.

²⁹ NEUMARK, Fritz. **Principios de la imposición**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994, p. 150-151.

³⁰ NEUMARK, Fritz. **Principios de la imposición**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994, p. 202 y segs.

A seguir, los principios político-económicos. Sobre el principio de evitación de medidas fiscales dirigistas, la imposición no debe practicar intervenciones parciales y de forma no sistemática para que ni perturbe ni beneficie la constitución o el funcionamiento de determinados sectores de la actividad económica. En cuanto al principio de minimizar las intervenciones fiscales en la esfera privada y en la libertad económica de los individuos, los impuestos deben mantener la mínima intervención en la esfera privada y no perturbar el ejercicio de actividades económicas. Hay todavía el principio de evitar las consecuencias indeseadas del impacto fiscal sobre la competencia en la medida en que el impuesto debe evitar las consecuencias involuntarias que perjudique la competencia³¹.

En relación con el principio de la flexibilidad activa de la imposición, la política tributaria debe ser tal que esté en condiciones de regular la política coyuntural variando la estructura o los procedimientos tributarios³². Cuanto a la flexibilidad pasiva³³, tenemos que llevar en consideración un sistema tributario que sea capaz de amortiguar automáticamente las fluctuaciones de la actividad económica. Y el principio de una imposición orientada hacia la política de crecimiento económico está asociado a que los impuestos no deben imponer obstáculos para el desarrollo u entonces ejercer una influencia positiva para las fuerzas que lo influyen³⁴.

³¹ NEUMARK, Fritz. **Principios de la imposición**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994, p. 239 y segs.

³² NEUMARK, Fritz. **Principios de la imposición**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994, p. 305.

³³ NEUMARK, Fritz. **Principios de la imposición**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994, p. 314-315.

³⁴ NEUMARK, Fritz. **Principios de la imposición**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994, p. 331 y segs.

Finalmente, están los principios jurídico-tributarios y técnico-tributarios³⁵. El principio de congruencia y sistematización de las medidas fiscales significa que el sistema tributario debe buscar la consecución de sus distintas finalidades y así no podrá tener huecos o contradicciones en su estructura. Referente al principio de transparencia fiscal, las normas deben ser inteligibles, de manera que sean claras y precisas cuando establezca los deberes. Está también el principio de factibilidad de las medidas fiscales, o sea, las normas tributarias deben ser practicables por los contribuyentes y aplicables por la Administración. Ya el principio de continuidad del derecho fiscal dice que las normas tributarias deben tener una vigencia continuada y sus modificaciones deben ser implementadas en medio de una reforma general y sistemática. Para el principio de la economicidad de la imposición, tenemos que la estructura del sistema tributario y la composición de sus partes deben ser de tal forma que los gastos que suporta la Administración o los contribuyentes para la gestión, recaudación e inspección no sean mayores que el mínimo necesario para alcanzar los principios político-económicos o político-sociales de la imposición³⁶.

En nuestro planteamiento, al tratar de la racionalidad prevista en Bujanda³⁷, estamos, en realidad, buscando si un determinado impuesto se insiere en un sistema tributario de forma sistémica, de forma coordinada. Cabe subrayar lo que ha escrito Checa González³⁸ sobre una tal vez necesaria

³⁵ NEUMARK, Fritz. **Principios de la imposición**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994, p. 355 y segs.

³⁶ Para esos principios, ver también GARCÍA, Santiago Álvarez. **Diccionario de Economía Pública**. Madrid: Editorial del Economista, 2010.

³⁷ BUJANDA, Fernando Sainz de. **La contribución territorial urbana: trayectoria histórica y problemas actuales**. Valencia: Consejo General de las Cámaras de la propiedad urbana de la Comunidad Valenciana, 1987.

³⁸ CHECA GONZALEZ, Clemente. **La supresión del impuesto sobre sucesiones y donaciones: materiales para la reflexión**. Madrid: Marcial Pons, 1996, p. 19.

coordinación entre las diferentes especies tributarias, que se obligaría a considerarlas:

[...] no como mónadas aisladas, sino como partes integrantes de un todo más amplio, en definitiva, de un sistema tributario, [...] del que se desprende que el deber de contribuir a los gastos públicos se produce no de forma aislada y con falta de coordinación interna entre los distintos recursos financieros que integran la Hacienda Pública, sino, antes al contrario, de manera coordinada y sistemática, lo que es demostrativo de la trabazón interna y de la mutua articulación que entre sí han de tener los diversos componentes de un sistema tributario de un país.

Enseguida, comentaremos sobre el origen del impuesto sobre productos industrializados de Brasil, sus principales características y los problemas planteados por su utilización extrafiscal.

3. EL IMPUESTO SOBRE PRODUCTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) EN BRASIL

Históricamente, surge con la ley nº 25 de 1891 incidiendo inicialmente sobre el fumo y luego sobre otros productos específicos³⁹. Antes de la reforma tributaria introducida por la Enmienda Constitucional nº 18 de 1965, el IPI era un denominado Impuesto de Consumo, grabando la salida de productos de un establecimiento fabril. Mientras tanto, la denominación no era adecuada ya que el consumo representa la utilidad de una mercadería y cuando él sale de una fábrica no se puede todavía hablar de consumo⁴⁰.

Presenta las siguientes características⁴¹:

³⁹ COELHO, André Felipe Canuto; OLIVEIRA, Getúlio Tito Pereira de. A tributação no Brasil: uma questão histórica. **Revista Duc in Altum Cadernos de Direito**, vol. 9, nº17, jan.-abr. 2017, p. 238.

⁴⁰ AMED, F.J.; NEGREIROS, P.J.L.C. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: Edições SINAESP, 2000, *passim*.

⁴¹ BORGES, José Cassiano; AMÉRICO dos REIS, Maria Lúcia. **O IPI ao alcance de todos: atualizado de acordo com o Decreto 7.212, de 2010**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 1.

i) Es un impuesto real pues incide sobre los bienes de la industria y así no lleva en consideración la capacidad económica de los contribuyentes involucrados en el proceso.

ii) Es un impuesto periódico, la verificación del hecho imponible, basado en el principio de la no conmutatividad del impuesto, necesita de un periodo de tiempo para ocurrir;

iii) Es un impuesto indirecto porque permite la transferencia de la carga fiscal del contribuyente de derecho para él de facto.

iv) Es un impuesto proporcional pues sus alícuotas varían, de manera constante, en función del valor del producto.

Antes de todo, tenemos que subrayar que el IPI no es un impuesto que busca únicamente recursos para la Hacienda Pública. Están los tributos en fiscales, que tienen como finalidad de recaudación de recursos financieros, los parafiscales, los que se destinan a costear actividades paralelas a las de administración pública directa, como la seguridad social) y extrafiscales, que pueden buscar la corrección de situaciones sociales indeseadas y el estímulo o el desestímulo de ciertas actividades⁴².

De hecho, a partir de su nueva denominación en 1965, el IPI empezó a tener cada vez más una función reguladora y proteccionista. La función reguladora significa que, al actuar sobre el consumo, es capaz de tornar el consumo de un producto más oneroso. En cuanto a la función proteccionista, tiene que ver con la política de incentivos sobre la cual se basa la legislación del impuesto, incentivando determinadas actividades y estimulando el desarrollo de algunas regiones del país.

⁴² VARONA ALABERN, J.E. **Extrafiscalidad y dogmática tributaria**. Madrid: Marcial Pons, 2009. ATALIBA, G. IPTU: progressividade. **Revista de Direito Público**, v. 23, n. 93, 1990.

Existen en Brasil los denominados regímenes fiscales sectoriales, también denominada de política de incentivos fiscales. Consiste en docenas, o incluso cientos, de políticas públicas dirigidas a sectores económicos, regiones geográficas y otros numerosos fines sociales, esbozadas por disposiciones legislativas de todas las entidades políticas de los tres niveles de la federación brasileña.

Muchas veces los incentivos fiscales duran varias décadas, como los destinados a la Zona franca de Manaus. Sin embargo, hay otras que perduran por algunos meses, o pocos años, como gran parte de las exenciones concedidas en virtud del IPI a sectores específicos de la industria o a la IOF (Impuesto sobre Operaciones Financieras), cuyo objetivo es cumplir los objetivos de coyuntura de la política económica.

El impuesto sobre productos industrializados se destacó como un instrumento de estas políticas, bajo la premisa de que su exención reduciría los costos y aumentaría la competitividad del producto nacional, estimulando el consumo interno, las exportaciones, el aumento de la producción y la generación de puestos de trabajo.

El IPI ha sido el principal mecanismo para la promoción del desarrollo industrial, alcanzando un nivel cercano al 45% de los gastos fiscales⁴³ totales de la política industrial desde 2010, muy superior a la importancia de otros impuestos más utilizados para este fin, como la Contribución Social a la Financiación de la Seguridad Social (menos del 20%), el Impuesto sobre la Renta

⁴³ Estos beneficios fiscales se conceptualizaron en la década de 1980 como gastos fiscales, es decir, como gastos indirectos realizados a través del sistema tributario dirigidos a objetivos económicos y sociales. Reducen los ingresos potenciales, aumentan la disponibilidad de los contribuyentes y, al mismo tiempo, representan excepciones al sistema tributario de referencia, cf. SURREY, Stanley S.; MCDANIEL, Paul R. **Tax expenditures**. Cambridge, MA: Harvard University Press, 1985, p. 3. Ver también BURMAN, Leonard E. Is the tax expenditure concept still relevant? **National Tax Journal**, Washington, DC, v. 56, n. 3, p. 613-627, Sept. 2003.

de las Sociedades (menos del 15%), el Impuesto de Importación (menos del 15%), entre otros⁴⁴.

En este escenario, la importancia del IPI para la recaudación de los ingresos públicos ha ido disminuyendo: su participación en el PIB industrial ha disminuido de un nivel del 7 por ciento en 2000 a niveles cercanos al 4 por ciento con respecto a 2016. De acuerdo con la Administración Tributaria Federal (SRF) de Brasil, el costo de sus exenciones quintuplicó entre 2010 y 2018⁴⁵.

Tal vez una de las mayores desventajas de los gastos fiscales es precisamente la cantidad de recaudación de impuestos que se pierde. Podestá⁴⁶ señala que lo que ya no se recoge en nuestro subcontinente suele alcanzar un promedio de dos puntos porcentuales del PIB. Brasil estaría muy por encima de este promedio, con un 4%, pero por debajo de países como Uruguay, con más del 6%, y Colombia, con 7,5%.

Ese mismo informe da las Naciones Unidas⁴⁷, concluye con una preocupación muy pertinente al presente trabajo: teniendo en cuenta los elevados costes de los gastos fiscales, su existencia debe estar justificada por los

⁴⁴ CURADO, M.; CURADO, T. Uma estimativa dos custos fiscais da política industrial recente (2004-2016). **Texto para Discussão nº 2248. IPEA**, 2016. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=29095>.

BORBA, Bruna Estima; COELHO, André Felipe Canuto. Gastos fiscais: regalia sob forma de despesa pública indireta? **Revista de Informação Legislativa: RIL**. Brasília, DF, v. 56, n. 222, p. 181-199, abr./jun. 2019. Disponível em: http://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/56/222/ril_v56_n222_p181.

⁴⁵ BORBA, Bruna Estima; COELHO, André Felipe Canuto. Gastos fiscais: regalia sob forma de despesa pública indireta? **Revista de Informação Legislativa: RIL**. Brasília, DF, v. 56, n. 222, p. 181-199, abr./jun. 2019. Disponível em: http://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/56/222/ril_v56_n222_p181.

⁴⁶ Podestá (2018) *apud* UNITED NATIONS. **Economic Commission for Latin America and the Caribbean. Fiscal panorama of Latin America and the Caribbean: public policy challenges in the framework of the 2030 agenda**. Santiago: Eclac, 2018. Disponível em: https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/43406/7/S1800081_en.pdf.

⁴⁷ UNITED NATIONS. **Economic Commission for Latin America and the Caribbean. Fiscal panorama of Latin America and the Caribbean: public policy challenges in the framework of the 2030 agenda**. Santiago: Eclac, 2018. Disponível em: https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/43406/7/S1800081_en.pdf.

resultados presentados. Sin embargo, aquí aparece una brecha: no hay una evaluación sistemática de los impactos sociales, jurídicos y económicos, ya sean sectoriales o globales, en toda América Latina⁴⁸.

Veamos ahora algunos principios previstos para el IPI. La Constitución de Brasil prevé, en su artículo 150, las denominadas limitaciones al poder de tributar, que son en realidad garantías de los contribuyentes:

Art. 150. Sin perjuicio de otras garantías aseguradas al contribuyente, está prohibido a la Unión, a los Estados, al Distrito Federal y a los Municipios:

- I. exigir o aumentar tributos sin ley que los establezca;
- II. dispensar un tratamiento desigual entre contribuyentes que se encontrasen en situación equivalente, prohibiéndose cualquier distinción por razón de ocupación profesional o función por ellos ejercida, independientemente de la denominación jurídica de los rendimientos, títulos o derechos;
- III. cobrar tributos:
 - a. en base a hechos imponibles ocurridos antes del inicio de la vigencia de la ley que los hubiera establecido o ampliado;
 - b. en el mismo ejercicio financiero en que haya sido publicada la ley que los estableció o amplió;
 - c. antes de que hayan transcurrido noventa días a partir de la fecha en que se publicó la ley que los instituyó o aumentó, sujeto a las disposiciones de la alinea b;
- IV. utilizar tributos con fines confiscatorios;
- V. establecer limitaciones al tráfico de personas o bienes, por medio de tributos interestatales o intermunicipales, exceptuándose el cobro de peaje por utilización de vías conservadas por el Poder Público;
- VI. establecer impuestos sobre:
 - a. patrimonio, renta o servicios, unos de otros;
 - b. templos de cualquier culto;
 - c. patrimonio, renta o servicios de los partidos políticos, incluyendo sus fundaciones, de las entidades sindicales de los

⁴⁸ UNITED NATIONS. **Economic Commission for Latin America and the Caribbean. Fiscal panorama of Latin America and the Caribbean: public policy challenges in the framework of the 2030 agenda.** Santiago: Eclac, 2018. Disponible en: https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/43406/7/S1800081_en.pdf, p. 56.

trabajadores, de las instituciones de educación y de asistencia social, sin fines lucrativos, atendiendo a los requisitos de la ley; d. libros, diarios, periódicos y el papel destinado a su impresión; e. fonogramas y videofonogramas musicales producidos en Brasil que contienen obras musicales o literomusicales de autores brasileños y / o obras en general interpretadas por artistas brasileños.

En cuanto al principio de la legalidad tributaria es necesario ver su extensión con lo que el art. 97 del Código Tributario de Brasil establece⁴⁹. Así, está subyugado a la reserva legal la creación de tributos o su extinción; el suyo aumento o reducción; la definición del hecho imponible y del sujeto pasivo; la definición de las alícuotas y de su base de cálculo; la definición de penalidades, entre otros.

No obstante, a pesar del principio de legalidad no contener excepciones con respecto a la creación de tributos, las hay para su aumento para algunos impuestos. Y el IPI es uno de ellos. Su aumento puede hacerse mediante un decreto del poder ejecutivo. Otra excepcionalidad del IPI se refiere art. 150, III, b en su § 1º, o sea, los aumentos de alícuotas para el IPI pueden vigorar en un mismo ejercicio financiero.

En términos de imposición, el principal parámetro de desigualdad a ser considerado para el tratamiento diferenciado de las personas está en el párrafo 1º del artículo 145 de la Constitución de Brasil:

§ 1º Siempre que fuese posible, los impuestos tendrán carácter personal y se exigirán de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente, pudiendo la Administración tributaria, en especial para conferir efectividad a estos objetivos, identificar, respetando los derechos individuales y en los términos de la ley,

⁴⁹ BRASIL. Código Tributário Nacional de 1966. Disponible en: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm.

el patrimonio, los rendimientos y las actividades económicas del contribuyente.⁵⁰

Esa regla, conocida como capacidad contributiva, la cual veda el tratamiento desigual entre contribuyentes que se encuentren en situación equivalente, es más específica para los personales, como el impuesto sobre la renta. Siendo un impuesto sobre las cosas, los productos industrializados, la aplicación de esta regla para él va a depender de un análisis de la situación concreta.

Además de estos principios o reglas establecidos en los artículos 145 y 150 de la Constitución de Brasil y que serían aplicables a todos los impuestos, hay algunos específicos previstos en el artículo 153, §3, I, II y III.

El primero sería la selectividad (art. 153, § 3º, I) que dice que el IPI será selectivo en función de la esencialidad del producto. Se dice que un impuesto es selectivo cuando la tributación varía según la esencialidad del producto. A la proporción en que el producto adquiere utilidad marginal, la tributación aumenta. En otras palabras, el IPI debe de ser un tributo que grava más los productos superfluos y menos los más esenciales.

Previsto en el artículo 153, §3º, II, la propiedad de no ser acumulativo es una de sus características esenciales: se debe compensar lo que fuese debido en cada operación con el montante cobrado en las anteriores. En la práctica, se compensa el impuesto soportado en las operaciones anteriores, de manera que el impuesto no sea acumulado en las operaciones subsecuentes, evitando, así, la tributación en cascada.

Al adquirir insumos gravados por el IPI, la industria adquiere un crédito (derecho de compensación futuro), relativo al impuesto pagado por la

⁵⁰ BRASIL. **Constitución Federal de 1988.** Disponible en: <https://pdpa.georgetown.edu/Constitutions/Brazil/esp88.html#mozTocId174738>.

adquisición del insumo. Después de llevar a cabo el proceso industrial, al vender productos industrializados, sufre la incidencia del IPI, y ahora tiene una deuda (obligación de pago futuro) con la Administración Tributaria. En los impuestos no acumulados, el importe adeudado resulta de la diferencia entre el impuesto adeudado en la transacción posterior y el requerido en la transacción anterior. Aparentemente, este procedimiento es similar a gravar el valor añadido en el proceso de industrialización, pero esto no ocurre necesariamente, porque cualquier diferencia en los tipos o exenciones en las fases anteriores cambia la carga fiscal final. En cuanto al precio del producto, el IPI es un "por fuera", es decir, la alícuota está en el precio del producto, y se añade al valor del producto. Por lo tanto, si un producto se vende al precio de \$ 100,00 y se grava al 5%, el vendedor cobrará al comprador \$ 105,00, refiriéndose al precio del producto más IPI.

Por fin, con el objetivo de no exportar tributos, prevé la Constitución la no incidencia del IPI cuando sea el producto destino para el exterior (art. 153, §3º, III).

La Ley General Tributaria, que en Brasil recibe el nombre de Código Tributario Nacional, Ley 5.172/66 complementa las reglas de competencia establecidas por la Constitución al disciplinar las directrices que el legislador tiene que observar para definir los hechos imponible del tributo. Para el IPI, tales directrices están en el artículo 46 hasta el 51.

La ley nº 4.502/64 es la ley de regencia del IPI aunque haya sido alterada por diversas veces desde entonces. En cuanto al decreto regulador del IPI, actualmente vigora el de número 7.212/2010, lo cual orienta el sujeto pasivo de la obligación tributaria, en cada detalle, sobre los procedimientos aplicables a la exigencia del impuesto.

4 ¿ES EL IPI UN IMPUESTO RACIONAL?

En ese capítulo buscaremos verificar si el IPI es un impuesto racional en la medida que observa o no los principios de la imposición levantados por Neumark⁵¹.

Comencemos por los principios relativos a la política financiera o fines político-presupuestarios. ¿Es el IPI un impuesto suficiente? Para responder a esta cuestión, tenemos que tomar en cuenta que este principio fue pensado para la totalidad del sistema fiscal de manera que los recursos recaudados sean suficientes para cubrir los gastos necesarios. Pero el autor⁵², al destacar que para eso los impuestos deben estar en inmediata relación con el desarrollo económico, los impuestos de consumo, como los que gravan el tabaco y las bebidas alcohólicas con alícuotas altísimas deberían ser desestimulados en favor de aquellos sobre el volumen de ventas. Por consiguiente, no sería el IPI un impuesto suficiente.

Considerando que para el principio de la capacidad de adaptación, el sistema tributario debe contener impuestos capaces de suministrar los ingresos necesarios para cubrir nuevos gastos de carácter permanente o extraordinario, y considerando que el aumento de las alícuotas de IPI pueden darse mediante actos del Ejecutivo (decretos) sin necesitar de pasar por los demorados trámites legislativos y que también no se necesita esperar el ejercicio financiero siguiente para ser exigido el aumento, tiene él capacidad de adaptación.

Pasemos a los principios políticos-sociales. ¿El principio de generalidad es observado? Aunque el IPI haya sido utilizado como medio de estímulo para

⁵¹ NEUMARK, Fritz. **Principios de la imposición**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994.

⁵² NEUMARK, Fritz. **Principios de la imposición**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994, p. 65-66.

diversos sectores de la actividad económica mediante una serie de beneficios fiscales, alejándose de ese principio, tenemos que considerar que esos beneficios se dieron, al principio, con un fin público mediante un proceso legislativo con amplio debate, lo que permite al IPI ser abarcado por la generalidad.

Diferente es para el principio de igualdad. Por ser un impuesto real, que incide sobre productos, no hay aquí una observancia a la regla de que las personas en situación igual deben recibir el mismo tratamiento impositivo, pero un trato tributario desigual suele ser perseguido para las personas que se encuentren en situaciones diferentes.

Por la misma razón, tampoco es aplicable el principio de proporcionalidad o de la imposición de acuerdo con la capacidad de pago personal o individual. Para el IPI las cargas tributarias no son fijadas en proporción a los índices de capacidad de pago.

Por no ser progresivo y no atentar al principio de la igualdad, a pesar de ser selectivo en función de la esencialidad de los productos, el IPI, justamente por ser un impuesto indirecto, no altera la distribución primaria de la renta resultante del sistema económico.

¿Qué decir de la sumisión a los principios político-económicos de la imposición? De inicio, para el principio de evitación de medidas fiscales dirigistas lo que Neumark pretendía era denunciar "aquellas intervenciones en la economía de mercado que de manera no sistemática y fragmentaria favorezcan o perjudiquen a grandes o pequeños sectores de la vida económica en su evolución o en su estructura"⁵³. Estudios empíricos realizados para el IPI en las dos últimas décadas revelaron que en varias ocasiones en que no ha habido una

⁵³ NEUMARK, Fritz. **Principios de la imposición**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994, p. 250.

racionalidade econômica por detrás de apoio y del fomento a sectores de la economía, pero sí una motivación política⁵⁴. Entendemos así que el IPI no respeta el principio de evitación de políticas fiscales dirigistas.

Por idénticas razones, no vemos el IPI como un impuesto apto ni a minimizar las intervenciones fiscales en la esfera privada y en la libertad económica de los individuos ni de evitar las consecuencias indeseadas del impacto fiscal sobre la competencia. Cuánto a ese último aspecto, el impuesto, mediante la creación de políticas sectoriales beneficiosas para algunos sectores y para algunas regiones del país, protegiéndoles de la competencia interna y externa mismo después del fin de los motivos primeros que llevaran a su implemento, ha posibilitado verdaderos nichos de mercado donde la competencia no existe⁵⁵.

En lo tocante al principio de flexibilidad activa y pasiva es preciso antes revelar que el IPI representa una parcela muy pequeña de la recaudación total de Brasil, un 2,5%. Una vez que la carga tributaria brasileña fue en el año de 2019 cerca de 35% del PIB, eso representa tan solo menos 0,85% del PIB.

⁵⁴ PAES, N. A curva de Laffer e o Imposto sobre Produtos Industrializados – Evidências Setoriais. **Caderno de Finanças Públicas**, n.10, p. 5-22, 2010. PAES, N. O Hiato tributário do imposto sobre produtos industrializados – evidências setoriais. **Rev. Bras. Eco. de Emp.**; 11(2), p. 41-53, 2011. GERACY, Igor Vinícius De Souza. **Desonerações do imposto sobre produtos industrializados: impactos sobre o mercado de trabalho**. Dissertação apresentada ao Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), como parte das exigências do Programa de Pós-Graduação em Políticas Públicas e Desenvolvimento. Brasília, 2018.

⁵⁵ GONÇALVES, Oksandro Osdival. Os Incentivos Tributários na Zona Franca de Manaus e o Desequilíbrio Concorrencial no Setor de Refrigerantes. **Economic Analysis of Law Review**, V. 3, nº 1, p. 72-94, Jan-Jun, 2012. SCHAPIRO, MARIO G. O estado pastor e os incentivos tributários no setor automotivo. **Rev. Econ. Polit.**, São Paulo, v. 37, n. 2, p. 437-455, June 2017. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0101-31572017000200437&lng=en&nrm=iso>.

Además, considerando el intervalo entre 2009 y 2019, el IPI dejó de recaudar un 0,4% del PIB⁵⁶.

Con estos datos, teniendo en cuenta que la flexibilidad activa lleva en consideración la capacidad de un tributo mediante su manejo preciso y puntual de contrarrestar las tendencias inflacionistas o deflacionistas del desarrollo económico y flexibilidad la pasiva es como si ya estuviera inserida en el propio impuesto la capacidad de amortiguar las fluctuaciones de la actividad, particularmente los del valor monetario y las del empleo, no se puede aplicar ninguno de esos principios al IPI.

Con referencia al principio de una imposición orientada hacia el crecimiento económico, o sea, un tributo que no produzca efectos que frenen el crecimiento o que sea capaz de ejercer una influencia positiva sobre el mismo, el papel del IPI en términos macroeconómicos, puede decirse beneficioso pero a costo de una disminución relativa muy grande su participación en recaudación total⁵⁷.

Finalmente, la adherencia o no a los principios jurídico-tributarios y técnico-tributarios. Empecemos por la congruencia. Ese principio demanda un sistema fiscal que, en sus partes, no se desatienda por entero o en su mayor parte algún otro objetivo perseguido por otros principios de la política fiscal⁵⁸. Una vez que ya advertimos que las modificaciones del IPI son determinadas

⁵⁶ AFONSO, José Roberto; CASTRO, Kleber Pacheco de. **Carga tributária bruta de 2019: recorde histórico e evidências federativas**. Versão preliminar. 2020. Disponible en: file:///C:/Users/AFCC/Downloads/Carga-2019-Folha-SP.pdf.

⁵⁷ CALLIENDO, Paulo. TRIBUTAÇÃO E ORDEM ECONÔMICA: OS TRIBUTOS PODEM SER UTILIZADOS COMO INSTRUMENTOS DE INDUÇÃO ECONÔMICA? **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**. V. 20 n. 20, 2016. AFONSO, José Roberto; CASTRO, Kleber Pacheco de. **Carga tributária bruta de 2019: recorde histórico e evidências federativas**. Versão preliminar. 2020. Disponible en: file:///C:/Users/AFCC/Downloads/Carga-2019-Folha-SP.pdf.

⁵⁸ NEUMARK, Fritz. **Principios de la imposición**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994, p. 357.

muchas veces por presiones de grupos empresariales que se alejan de una lógica económica, la congruencia no es observada⁵⁹.

¿Será que podemos decir que el IPI es transparente como Neumark⁶⁰ presenta ese principio? ¿Presenta la legislación de IPI el máximo posible de inteligibilidad y sus disposiciones son claras y precisas que excluye toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes? El contencioso administrativo y judicial de ese impuesto, principalmente en lo que se refiere a los montantes involucrados, no nos permiten contestar afirmativamente⁶¹.

Con respecto al principio de factibilidad de las medidas fiscales, la legislación de IPI, aunque sea objeto de fallos administrativos y judiciales, como vimos en el párrafo anterior, es, en su mayor parte, justamente por ser un tributo establecido ya hace varias décadas tributarias, practicable por los contribuyentes y aplicable por la Administración. Mientras tanto, visto que las normas de IPI, en especial aquellas destinadas para sectores específicos, como, por ej., los regímenes automovilísticos y de bebidas, suelen cambiar mucho y de forma asistemática, el principio de continuidad no es observado. Para el principio de la economicidad de la imposición, no tenemos medio para evaluarlo.

⁵⁹ PAES, N. A curva de Laffer e o Imposto sobre Produtos Industrializados – Evidências Setoriais. **Caderno de Finanças Públicas**, n.10, p. 5-22, 2010. PAES, N. O Hiato tributário do imposto sobre produtos industrializados – evidências setoriais. **Rev. Bras. Eco. de Emp.**; 11(2), p. 41-53, 2011. GERACY, Igor Vinícius De Souza. **Desonerações do imposto sobre produtos industrializados: impactos sobre o mercado de trabalho**. Dissertação apresentada ao Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), como parte das exigências do Programa de Pós-Graduação em Políticas Públicas e Desenvolvimento. Brasília, 2018.

⁶⁰ NEUMARK, Fritz. **Principios de la imposición**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994, p. 366.

⁶¹ BRASIL. **CARF**. 2020. Disponible en: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/>. BRASIL. **STJ**. Jurisprudência em Teses trata do IPI. 2020. Disponible en: http://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias-antigas/2019/2019-02-08_10-43_Jurisprudencia-em-Teses-trata-do-IPI.aspx.

5. CONCLUSIÓN

El recorrido histórico que hemos realizado nos ha permitido revelar algunas respuestas relevantes a si el impuesto sobre productos industrializados en Brasil respeta los principios impositivos levantadas por Neumark⁶². En resumen, tenemos que ese impuesto ha sido reprobado. Entre los diecisiete principios analizados, ha respondido negativamente en once de ellos, positivamente en cinco y ha quedado sin respuesta en uno.

Lo que este estudio revela es que pasadas casi seis décadas desde su configuración actual con la Ley 4.502 de 1964, el IPI no es más un impuesto racional - no se ha estudiado si algún día lo ha sido. Y eso puede tornarse un subsidio a la reforma tributaria que viene siendo discutida en Brasil desde hace 2019 con la creación del IBS (Propuesta de Enmienda Constitucional 45/2019).

El IPI es un componente importante del complejo sistema tributario que torna Brasil cada vez menos productivo. Los tributos indirectos, entre ellos el IPI, genera graves distorsiones tributarias cuando comparamos diferentes sectores de la economía. La propuesta de creación del IBS (impuesto sobre bienes y servicios) intenta transformar el modelo de tributación indirecto brasileño mediante la substitución de cinco tributos (ICMS, IPI, ISS, COFINS e ISS), donde todos pagarán el mismo impuesto, de una manera más justa y eficiente. Seguiría así el modelo del IVA, ya utilizado en diversos lugares del mundo⁶³.

6. REFERENCIAS

ADAMS, Charles. **For good and evil: the impact of taxes on the course of civilization**. 2nd ed. Lanham, MD: Madison Books, 1999.

⁶² NEUMARK, Fritz. **Principios de la imposición**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994.

⁶³ Para una obra más aprofundada sobre la reforma tributaria en Brasil con respecto al IBS ver Leão (2019).

AFONSO, José Roberto; CASTRO, Kleber Pacheco de. **Carga tributária bruta de 2019: recorde histórico e evidências federativas**. Versão preliminar. 2020. Disponível em: <file:///C:/Users/AFCC/Downloads/Carga-2019-Folha-SP.pdf>.

AMED, F.J.; NEGREIROS, P.J.L.C. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: Edições SINAESP, 2000.

ATALIBA, G. IPTU: progressividade. **Revista de Direito Público**, v. 23, n. 93, 1990.

BORBA, Bruna Estima; COELHO, André Felipe Canuto. Gastos fiscais: regalia sob forma de despesa pública indireta? **Revista de Informação Legislativa: RIL**. Brasília, DF, v. 56, n. 222, p. 181-199, abr./jun. 2019. Disponível em: http://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/56/222/ril_v56_n222_p181.

BORGES, José Cassiano; AMÉRICO dos REIS, Maria Lúcia. **O IPI ao alcance de todos: atualizado de acordo com o Decreto 7.212, de 2010**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

BOUVIER, Michel. La question de l'impôt idéal. In: **L'Impôt**. Paris: Dalloz, 2002.

BRASIL. **CARF**. 2020. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/>.

BRASIL. **Código Tributário Nacional** de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: <https://pdpa.georgetown.edu/Constitutions/Brazil/esp88.html#mozTocId174738>.

BRASIL. **STJ**. Jurisprudência em Teses trata do IPI. 2020. Disponível em: http://www.stj.jus.br/sites/porta1p/Paginas/Comunicacao/Noticias-antigas/2019/2019-02-08_10-43_Jurisprudencia-em-Teses-trata-do-IPI.aspx.

BUCHANAN, James M., TOLLISON, Robert D. **The Theory of Public Choice**. Michigan: The University of Michigan Press, 1984.

BUJANDA, Fernando Sainz de. **Hacienda y derecho. Introducción al derecho financiero de nuestro tiempo**. Tomo 1. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1975.

BUJANDA, Fernando Sainz de. **La contribución territorial urbana: trayectoria histórica y problemas actuales**. Valencia: Consejo General de las Cámaras de la propiedad urbana de la Comunidad Valenciana, 1987.

BURMAN, Leonard E. Is the tax expenditure concept still relevant? **National Tax Journal**, Washington, DC, v. 56, n. 3, p. 613-627, Sept. 2003. DOI: [dx.doi.org/10.17310/ntj.2003.3.11](https://doi.org/10.17310/ntj.2003.3.11). Disponível em:

<https://www.ntanet.org/NTJ/56/3/ntj-v56n03p613-27-tax-expenditureconcept-still.pdf>.

CALLIENDO, Paulo. **TRIBUTAÇÃO E ORDEM ECONÔMICA: OS TRIBUTOS PODEM SER UTILIZADOS COMO INSTRUMENTOS DE INDUÇÃO ECONÔMICA?** *Revista Direitos Fundamentais & Democracia*. V. 20 n. 20, 2016.

COELHO, André Felipe Canuto; OLIVEIRA, Getúlio Tito Pereira de. A tributação no Brasil: uma questão histórica. *Revista Duc in Altum Cadernos de Direito*, vol. 9, nº17, jan.-abr. 2017.

CURADO, M.; CURADO, T. Uma estimativa dos custos fiscais da política industrial recente (2004-2016). **Texto para Discussão nº 2248**. IPEA, 2016.

Disponível em:<

http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=29095>.

CHECA GONZALEZ, Clemente. **La supresión del impuesto sobre sucesiones y donaciones: materiales para la reflexión**. Madrid: Marcial Pons, 1996.

FRANÇA. FALLAIT PAS FAIRE DU DROIT. **Les Ideologies Fiscales**. [s/d]. Disponível em:< <http://www.fallaitpasfairedudroit.fr/droit-fiscal/theorie-de-l-impot/206-les-ideologies-fiscales-cours>>.

GARCÍA, Felipe Romero. **El valor sistema tributario: acerca de su integración entre los principios de imposición**. Cádiz: Universidad de Cádiz, 2005.

GARCÍA, Santiago Álvarez. **Diccionario de Economía Pública**. Madrid: Editorial del Economista, 2010.

GERACY, Igor Vinícius De Souza. **Desonerações do imposto sobre produtos industrializados: impactos sobre o mercado de trabalho**. Dissertação apresentada ao Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), como parte das exigências do Programa de Pós-Graduação em Políticas Públicas e Desenvolvimento. Brasília, 2018.

GERLOFF, W. Steuerwirtschaftslehre. In: **Handbuch der Finanzwissenschaft**, 1ª Ed, tomo I, Tübingen, 1926.

GONÇALVES, Oksandro Osdival. Os Incentivos Tributários na Zona Franca de Manaus e o Desequilíbrio Concorrencial no Setor de Refrigerantes. **Economic Analysis of Law Review**, V. 3, nº 1, p. 72-94, Jan-Jun, 2012.

IPEA. Nota Técnica 2011. Número 1. Diest. **Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria da Fazenda Nacional**. Disponível em:

<http://ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecniciadiest1.pdf>. (b).

LEÃO, Martha Toribio. Reforma Tributária no Brasil: Entre a Promessa e a Realidade. **Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito – PPGDir./UFRGS**, Porto Alegre, v. 14, n. 2, abr. 2020. ISSN 2317-8558. Disponível em: <<https://www.seer.ufrgs.br/ppgdir/article/view/96718>>.

NEUMARK, Fritz. **Principios de la imposición**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994.

NEUMARK, Fritz. **Steuerpolitik in der Überflusgesellschaft**. Duncker & Humblot GmbH, 1961.

O'CONNOR, James. **USA: a crise do Estado capitalista**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1977.

PAES, N. A curva de Laffer e o Imposto sobre Produtos Industrializados – Evidências Setoriais. **Caderno de Finanças Públicas**, n.10, p. 5-22, 2010.

PAES, N. O Hiato tributário do imposto sobre produtos industrializados – evidências setoriais. **Rev. Bras. Eco. de Emp.**; 11(2), p. 41-53, 2011.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**, São Paulo: Saraiva, 1994.

SANCHES, J. L. Saldanha. **Justiça Fiscal**. Lisboa: Fundação, 2010.

SCHAPIRO, MARIO G. O estado pastor e os incentivos tributários no setor automotivo. **Rev. Econ. Polit.**, São Paulo, v. 37, n. 2, p. 437-455, June 2017. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0101-31572017000200437&lng=en&nrm=iso>.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. Companhia de Letras, 2010.

SURREY, Stanley S.; MCDANIEL, Paul R. **Tax expenditures**. Cambridge, MA: Harvard University Press, 1985.

UNITED NATIONS. **Economic Commission for Latin America and the Caribbean. Fiscal panorama of Latin America and the Caribbean: public policy challenges in the framework of the 2030 agenda**. Santiago: Eclac, 2018. Disponível em: https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/43406/7/S1800081_en.pdf

VARONA ALABERN, J.E. **Extrafiscalidad y dogmática tributaria**. Madrid: Marcial Pons, 2009.