

**Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP
Curso de Pós Graduação em Direito Tributário
e Finanças Públicas**

Silvânia Gonçalves Lopes

Alíquota *Ad Rem* no Setor de Bebidas Frias

Brasília - DF

2008

Silvânia Gonçalves Lopes

Alíquota *Ad Rem* no Setor de Bebidas Frias

Monografia apresentada como
requisito à obtenção do Título de
Especialista em Direito Tributário
e Finanças Públicas

Orientador: Professor Everardo
Maciel

Brasília – DF

2008

Silvânia Gonçalves Lopes

Alíquota *Ad Rem* no Setor de Bebidas Frias

Monografia apresentada como
requisito à obtenção do Título de
Especialista em Direito Tributário
e Finanças Públicas

Aprovado pelos membros da banca examinadora em
___/___/___, com menção ____ (_____)

Banca Examinadora:

Presidente: Prof.

Integrante: Prof.

Integrante: Prof.

RESUMO

A presente dissertação visa discorrer sobre a aplicação da alíquota *ad rem* no âmbito dos tributos federais incidentes sobre bebidas frias. Para tanto, primeiramente fez-se uma breve análise sobre a origem da tributação do imposto sobre o consumo, na Europa e no Brasil. Em seguida, examinou-se a legalidade da utilização da alíquota específica, no caso brasileiro. À luz desses elementos, foram avaliados os regimes especiais fundados em alíquotas específicas no setor de bebidas frias. Adotou-se o tipo de pesquisa bibliográfica, com método dedutivo e técnica de análise textual, temática e interpretativa. Também, foi utilizado o tipo de pesquisa documental, com método de estudo comparativo e técnica de análise histórica.

Abstract

The theory seeks to describe the rate of ad rem under federal taxes incidents on cold beverages. Consisting of a brief analysis of the origin of taxation of excise duty, in Europe and Brazil. It was based on legality as a specific rate, in the brazilian case. In this context, the systems were evaluated special rates based on specific sector of cold beverages. It was used in this case literature search, and with the deductive method technique of textual analysis, thematic and interpretative. Moreover, was used the type of documentary research, with the method of study comparative analysis of technical and historical.

Sumário

1. Introdução	7
2. Origens da Tributação	9
2.1. Cenário histórico Imposto de Consumo e Alíquota Específica (Ad rem)	9
2.2. Cenário Histórico Imposto do Consumo e Alíquota Específica (ad rem) no Brasil	13
3. Legalidade da alíquota Específica (Ad rem) no setor de bebidas	18
4. Fundamentos Constitucionais do Imposto sobre Produto Industrializado - IPI	25
4.1. Princípio da Seletividade	25
4.2. Princípio da Não-Cumulatividade	27
5. As Alíquotas ad rem e a fiscalização no setor de Bebidas	29
6. Utilização de alíquotas ad rem em outros segmentos	31
7. Fatos Atuais e Relevantes sobre a Tributação do Imposto sobre Produto Industrializado, do PIS e da COFINS no setor de Bebidas Frias.	37
7.1. Análise da Lei nº 11.727, de 2008, no Tocante a Tributação de Bebidas Frias.	39
7.2. Análise da Medida Provisória nº 436, de 2008	43
8. A Utilização da Alíquota ad rem no Plano Internacional	46
9. Conclusão	48
Referências Bibliográficas	50

1. Introdução

A história se transforma em imprescindível instrumento para esclarecer ou orientar a solução de inúmeros problemas que, provavelmente, se encontrarão no futuro.

O direito, sendo uma realidade histórico-cultural, exige, para sua compreensão, a noção antecipada de sua evolução dinâmica. Daí, ser importante conhecer o passado da tributação para se entender a funcionalidade presente da mesma.

O objeto de estudo do presente trabalho é analisar o cabimento dos critérios especiais de tributação criados para atender as particularidades do setor de bebidas frias, considerada sua propensão a distorções concorrenciais, sob o enfoque jurídico ou econômico.

Em nosso sistema jurídico, tal sistemática está esculpida na Lei nº 7.798, de 10 de julho 1989, que traz alterações na cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados, submetendo-o a alíquotas específicas.

Nosso intento é de aclarar o sentido deste dispositivo legal dentro da ordem jurídica brasileira e dos efeitos dele decorrentes tanto para os contribuintes como para o Fisco.

Nesse contexto, demonstraremos a importância da adoção de um sistema diferenciado de tributação, como forma de combater a histórica concorrência predatória, em que se utiliza o tributo para obtenção de vantagem competitiva.

É cediço que a adoção de tal sistemática não tem entendimento pacífico. Para alguns, o sistema de alíquotas específicas feriria princípios constitucionais, como o da isonomia e da capacidade contributiva, além de gerar um aumento na carga tributária para as empresas de pequeno porte fabricantes de bebidas.

Para tanto é indispensável analisar a legalidade dos regimes especiais de tributação, à luz dos princípios constitucionais e tendo em conta que o Poder Público deve adotar medidas necessárias e adequadas para assegurar a livre concorrência e a neutralidade tributária.

Segue dessa forma o início desse estudo para que seja possível lograr seu desfecho mediante respaldo doutrinário.

2. Origens da Tributação

2.1. *Cenário histórico do imposto de consumo e da alíquota específica (ad rem)*

Desde os tempos mais remotos, encontramos tributação sob as mais variadas formas. Na era moderna, a diferença entre o príncipe e os estados que lhe faziam oposição era meramente o grau de poder que cada um possuía. O poder que o príncipe tinha direito era um título pessoal utilizado em benefício próprio. Como bem observa Sérgio Vasques: “O Príncipe encarava a soma dos seus direitos e prerrogativas como um patrimônio *pessoal* de que podia dispor, e dispunha frequentes vezes, com inteira liberdade.”¹

Do ponto de vista econômico, o príncipe teria que fazer face às suas despesas com os seus próprios meios. A guerra, contra seus inimigos, era por ele financiada, podendo contar com o serviço militar de seus vassallos, a menos que um de seus títulos lhe outorgasse o direito. A guerra, sem dúvida, foi a principal razão para a organização do estado. A luta pela supremacia ou pela sobrevivência na Europa exigia a constituição de exércitos permanentes, estes ainda mantidos pelo príncipe.

A guerra e a paz exigiam uma gestão central capaz de manter o controle efetivo da nação. As despesas com a administração cresciam em proporção desigual em relação ao patrimônio da Coroa. Não restava alternativa aos monarcas senão a de auferir uma parcela crescente de recursos dos seus súditos pela via tributária.

Os impostos eram, até então, de caráter extraordinário e custeavam as despesas com a guerra, que não era considerada um assunto do príncipe, mas sim,

¹ Vasques, Sérgio, *Os Impostos do Pecado*, Ed. Almedina (1999) – pg. 100

exigência comum da nação. Salieta Sérgio Vasques: “A lógica militar levava mesmo à militarização da Administração Pública e da máquina fiscal”².

Na França, o Estado Fiscal se estabelece na crise política e militar. Caracterizado por uma situação de emergência, foi instituído o imposto permanente de repartição, conhecido por *fouages*, abolido em 1380 e retomado em 1440 sob a forma de *taille*. No tocante aos impostos indiretos, foi instituído o *aide*, em meados de 1356-1360. Tratava-se de um imposto geral sobre o consumo, com vista ao pagamento do resgate do rei João II.

Já na Inglaterra, a tributação alfandegária desenvolveu-se por volta dos séculos XIII-XIV, com domínio tributário de prerrogativas régias, tendo caráter de permanência e dispensando confirmação parlamentar.

Conquanto a França e a Inglaterra tenham introduzido a cobrança de impostos em meados do século XIV, ainda existiam dúvidas em saber qual o Estado iria prevalecer: se o de base territorial, que tinha como expressão financeira os impostos cobrados ou se o medieval. Em meados do século XVI, o Estado fiscal foi adotado como regra em toda parte. O imposto foi tido como meio indispensável à sobrevivência da comunidade ou à manutenção do bem-estar da população. Surge, assim, a incidência do imposto especial sobre o consumo, com incidência sobre tabaco, álcool, bebidas alcoólicas, gasolina e veículos automotores. O Estado tinha com intenção inicial a prevenção e repreensão de determinados comportamentos, utilizando-se como preceito moral as vozes da consciência.

O Estado descobre, no imposto de consumo, uma forma de tributar a população sem que essa se revoltasse contra ele. O consumo de produtos adquiridos com moeda crescia demasiadamente. A base tributária passou a ser mais atraente devido ao crescimento da arrecadação e a falta de resistência por parte da população em paga-lá. Sobre o assunto, Montesquieu, citado por Sérgio Vasques, assim se expressou:

“Em contraste, os impostos sobre o consumo eram aqueles que os povos menos sentiam, porque não são exigidos formalmente, porque podem ser

² VASQUES, Sérgio. *Os Impostos do Pecado*, Ed. Almedina – pg. 103

tão sabiamente cobrados que o povo quase ignorará que os paga – aquele que vende mercadoria sabe que não está a pagar por ele, e o comprador que no fundo o está a pagar, confunde-o com o preço.”³

O imposto indireto tornou-se mais atrativo para o Estado e menos visível para o contribuinte. Para alguns autores, a tributação indireta está intimamente ligada à criação do Estado Fiscal. O imposto indireto possuía uma característica diferenciada, já que todos contribuía de forma igualitária, por isso, foi considerado expressão de liberdade e justiça, pois todos, sem distinção, arcaiam com os encargos públicos. Desses registros, emergem os principais argumentos para legitimação dos impostos sobre o consumo, quais sejam: produtividade, insensibilidade e universalidade.

Em meio à tributação sobre consumo, o Estado cria o imposto específico aplicados aos consumos da novidade, da moda, do supérfluo. Esse imposto foi revestido de uma universalidade que se sobressaía em relação aos demais. De um lado era responsável por reforçar a quantidade de fundos que carecia o Estado, por outro, dotava de uma qualidade especial, facultando ao Estado intervir sobre as ínfimas preferências dos contribuintes, tutelando seu modo de vida.

Ao longo da história, a tributação do consumo específico foi conduzida por diferentes técnicas, dentre as quais se sobressaem: as *accises*, os direitos alfandegários e os monopólios fiscais.

As *accises*, também conhecidas como *sisas*, *akzise* ou *excise* constituíam impostos internos sobre o consumo. Eram liquidados no ato da venda ou da compra de uma mercadoria e já vinham embutidos no preço, com alíquotas *ad rem* ou *ad valorem* e com incidências monofásicas ou plurifásicas.

Os direitos alfandegários, cobrados em postos fronteiriços, portos marítimos ou fluviais, atingiam as mercadorias no momento de sua importação ou exportação, sendo destinados à tributação do comércio externo.

³ MONTESQUIEU, O Espírito das Leis, liv. XIII, capít. VII, citado por Vasques, Sérgio. No livro Os Impostos Especiais de Consumo (2001), Ed. Almedina, pg. 19

No tocante ao monopólio fiscal, o Estado controla a produção ou o comércio de certos bens ao monopólio, explorando-o diretamente ou concedendo-o os particulares a troco de uma renda fixa.

Aos poucos, os impostos de consumo específico foram considerados o Estado Fiscal de diversos países. Países como a Holanda, no século do ouro, introduziram a *akzise* sobre o consumo de bebidas e alimentos. Essa forma de tributação foi responsável por cerca de dois terço da arrecadação tributária. Na Inglaterra, 38% da arrecadação pública advinham dos direitos aduaneiros, enquanto que as *akzise* representavam 31% e os impostos diretos contribuía com 18%. Quanto a Portugal, os direitos aduaneiros correspondiam a 32% da receita pública, dos quais 20% eram representados pelo monopólio do tabaco.

Assiste razão a Sérgio Vasques quando discorre sobre a importância da arrecadação dos impostos de consumo específicos para o Estado Fiscal:

“(...) não consegue, sequer palidamente, ilustrar a profusão e importância que os impostos sobre o consumo específicos ganharam desde a formação do Estado moderno até a era liberal. Os impostos sobre o consumo estavam em toda a parte, tomando todas as formas, oscilavam entre o simplesmente curioso e o absolutamente imprescindível. O aparelho administrativo moldava-se-lhes como uma árvore a um corpo estranho, o exército e as armadas treinavam-se para os proteger, os seus fundos pagavam as lutas intestinas e as guerras internacionais. Os sistemas tributários, em Portugal, na Rússia, na França, na Holanda ou na Inglaterra, giravam largamente em torno deles.”⁴

Esse é o cenário histórico do imposto de consumo com alíquota específica praticado por países diversos durante o século XVII. Posteriormente, serão feitos comentários sobre a tributação, nos tempos atuais, do consumo em diferentes países. De plano, pode-se adiantar que a tributação via alíquota específica, ainda hoje, constitui um poderoso instrumento de ação estatal utilizado pelos países que buscam controlar o consumo e a fiscalização de bebidas, cigarros, combustíveis, etc.

⁴ VASQUES, Sérgio. *Os Impostos Especiais de Consumo*. Ed. Almedina, pg. 27

2.2. Cenário histórico do imposto do consumo e alíquota específica (ad rem), no Brasil

No Brasil, o Imposto de Consumo era assim denominado, pois o tributo era suportado economicamente pelo consumidor. Seu marco inicial foi a Carta Régia, de 4 de fevereiro de 1662, ao qual se criou a tributação sobre o açúcar e rolos de tabaco. Posteriormente, estendido para o tabaco em pó e aguardente brasileiro. A tributação do consumo objetivava o aumento da arrecadação da Fazenda Real tendo em vista a possibilidade de uma fiscalização efetiva.

Em 1808, foi instituído, pelo Alvará de 28 de maio, o imposto de consumo específico de 400 réis por arroba, incidente sobre o tabaco de corda advindo da Bahia ou via importação. O imposto era cobrado na saída do produto da Casa de Arrecadação da Capitania da Bahia. No caso de tabaco importado, a cobrança se daria na alfândega. É a primeira referência desse imposto no sistema tributário brasileiro. Seu objetivo era arrecadar fundos para custear as despesas da coroa.

Durante o período colonial e no Império, salvo esporádicas tributações sobre algumas mercadorias específicas, o imposto de consumo incidia essencialmente sobre o tabaco. Esse imposto ganhou importância, sobretudo, na segunda guerra mundial, quando o Brasil sofreu uma drástica redução dos fluxos do comércio exterior e viu-se obrigado a buscar receita através da tributação interna de produtos.

Em 1946, o Brasil ingressava na fase em que a tributação passava a explorar, principalmente, as bases domésticas, ocasião em que é deflagrado o processo de desenvolvimento industrial. Registre-se que, naquela época, o imposto de consumo já era responsável por aproximadamente 40% da receita tributária da União.

Pelo Decreto nº 26.149, de 5 de janeiro de 1949, o Presidente Eurico Dutra sancionou a Consolidação das Leis do Imposto de Consumo, com objetivo de consolidar as alterações sofridas pelo referido imposto, entre 1945 e 1948. Pelo decreto, o imposto de consumo passou a ser tributado mediante alíquotas específicas, sendo devido na saída do produto das fábricas, estabelecimento comercial, alfândega e mesas de rendas. Nesse contexto, é possível vislumbrar a da

tributação por meio de uma alíquota específica para o setor de bebidas frias. Versa o art. 447, alínea XIX, do referido decreto:

Art. 447 Bebidas⁵

O imposto incide sobre:

1. Cerveja de alta fermentação ou de baixa fermentação e “chopp” (Lei n.494, de 1948, alteração 6^a) (448):

	Cr\$
0,20 L (1/5 de litro)	0,24
0,33 L (meia garrafa)	0,40
0,50 L (meio litro)	0,60
0,66 L (garrafa).....	0,80
1,00 L (litro).....	1,20

Notas

1.^a para fins desta lei considera-se “chopp” o produto do inciso 1 quando acondicionado em barris e “automáticos” (461)

(...)

15.^a As bebidas, quando remetidas ou vendidas por fabricantes ou comerciantes por grosso a negociante varejista, registrado ou não, ou a consumidor, serão acondicionadas em recipientes cuja capacidade não exceda de um litro, excetuados o “chopp” em barril ou “automático” e o vinho acondicionado em recipiente de capacidade até 5 litros, que assim tenha de ser vendido. (472)

O imposto do consumo, às vésperas da reforma tributária de 1966, era responsável por mais de 45% da receita tributária da União. Não eram, entretanto, suficientes para cobrir as necessidades de dispêndios do governo. Mediante o “Programa de Ação Econômica do Governo, 1964/1966” foi executada uma reforma no sistema tributário brasileiro, unificando vários tributos e definindo competências. Essas medidas foram implementadas pela Emenda nº 18, de 01 de dezembro de 1965.

A partir de então, o imposto de consumo passou a ser designado pela coisa tributada, ou seja, o produto industrializado. Esse poderia ter procedência de produtores nacionais ou ter adentrado ao território pátrio via importadores. Cabe observar que o imposto de consumo passou a ser denominado Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), de caráter não-cumulativo e seletivo em função da essencialidade do produto, nos termos do art. 11 da referida Emenda Constitucional:

Art. 11. 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.

⁵ Rezende, Tito, Consolidação das Leis do Imposto de Consumo (1952), Revista Fiscal e de Legislação de Fazenda. Pg. 197 e 205.

A Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, que disciplina as regras do Imposto de Consumo, foi recepcionada pela Emenda Constitucional nº 18, de 1965, mantendo-se assim uma mesma definição para a base de cálculo. Dispõe o art. 14, da referida lei:

Art. 14 – Salvo disposição em contrário, constitui valor tributável:

I - (...)

II – quanto aos de produção nacional, o preço da operação de que decorrer a saída do estabelecimento produtor, incluídas todas as despesas acessórias debitas ao destinatário ou comprador, salvo, quando escrituradas em separado, as de transporte e seguro nas condições e limites estabelecidos em Regulamento.

Diversas leis daquela época promoveram importantes alterações na estrutura tributária do país. Vale ressaltar, dentre elas, a mudança advinda pelo Decreto-Lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, que entrou em vigência simultaneamente com o Código Tributário Nacional.

Mencionado decreto-lei modificou a base de incidência do IPI sobre cigarro, que passou a ser determinada com base no preço de varejo de forma pré-fixada. Buscou-se com a citada sistemática facilitar a cobrança e a fiscalização do IPI nas operações com cigarro. Dispõe a alteração 29ª:

Alteração 29ª – Substituíam-se as “Observações” ao Capítulo 24 da Tabela pelas seguintes:

1ª Para os efeitos das observações 2ª a 7ª deste Capítulo, os produtos do inciso 2 da Posição 24.2 (cigarros) são distribuídos por 10 (dez) classes, da seguinte forma:

Classe A – de preço de venda no varejo de Cr\$ 250 por vintena;

Classe B – de preço de venda no varejo de Cr\$ 300 por vintena;

Classe C - de preço de venda no varejo de Cr\$ 350 por vintena;

Classe D - de preço de venda no varejo de Cr\$ 400 por vintena;

Classe E - de preço de venda no varejo de Cr\$ 450 por vintena;

Classe F - de preço de venda no varejo de Cr\$ 500 por vintena;

Classe G - de preço de venda no varejo de Cr\$ 550 por vintena;

Classe H - de preço de venda no varejo de Cr\$ 600 por vintena;

Classe I - de preço de venda no varejo de Cr\$ 700 por vintena;

Classe J - de preço de venda no varejo de Cr\$ 800 por vintena;

(...)

6ª Para efeito de cálculo de imposto, quando da saída do estabelecimento industrial, o valor tributável dos produtos da Posição 24.02 não poderá ser inferior as seguintes percentagens em relação ao preço de venda no varejo:

Inciso 2..... 25,60%

Inciso 4..... 50%.

Ainda que o IPI relativo a cigarro tivesse alíquota específica e diferenciada, a legislação aplicável manteve sua tributação via alíquota *ad valorem*, tendo como base de cálculo o valor do produto na saída do estabelecimento.

Outra inovação em matéria de IPI foi a alteração da alíquota aplicada ao setor de bebidas. Com a vigência da Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989, o setor de bebidas passa a ser tributado por meio de alíquota *ad rem* (alíquota específica). Tem-se como objetivo principal melhorar a fiscalização, combater a evasão de receita e a manipulação de preços (base para a aplicação das alíquotas *ad valorem*).

A tributação via alíquota específica, entretanto, não é uma novidade para o setor de bebidas. Com efeito, em 1949, em virtude do Decreto nº 26.149, já se fazia uso desse tipo de alíquota. Dispõem os arts. 1º e 2º da Lei 7.798, de 1989:

Art. 1º. Os produtos relacionados no Anexo I desta Lei estarão sujeitos, por unidade, ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI fixado em Bônus do Tesouro Nacional - BTN, conforme as classes constantes do Anexo II.

§ 1º (...).

§ 2º O Poder Executivo, tendo em vista o comportamento do mercado na comercialização do produto, poderá:

- a) aumentar, em até trinta por cento, o número de BTN estabelecido para a classe;
- b) excluir ou incluir outros produtos no regime tributário de que trata este artigo;
- c) manter, temporariamente, o valor do imposto, ainda que alterado o valor do BTN;
- d) estabelecer que o enquadramento do produto ou de grupo de produtos se dê sob classe única.

§ 3º. (...)"

"Art. 2º. O enquadramento do produto na classe será feito pelo Ministro da Fazenda, com base no que resultaria da aplicação da alíquota a que o produto estiver sujeito na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, sobre o valor tributável.

§ 1º. Para efeito deste artigo, o valor tributável é o preço normal da operação de venda, sem descontos ou abatimentos, para terceiros não interdependentes ou para coligadas, controladas ou controladoras (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, art. 243, §§ 1º e 2º) ou interligadas (Decreto-Lei nº 1.950, de 14 de julho de 1982, art. 10, § 2º).

§ 2º. O contribuinte informará ao Ministro da Fazenda as características de fabricação e os preços de venda, por espécie e marca do produto e por capacidade do recipiente.

§ 3º. O contribuinte que não prestar as informações, ou que prestá-las de forma incompleta ou com incorreções, terá o seu produto enquadrado ou reenquadrado de ofício, sendo devida a diferença de imposto, acrescida dos encargos legais.

§ 4º Feito o enquadramento inicial, este poderá ser alterado, observados os limites constantes do Anexo.

Esse quadro foi alterado por legislações recentes como se esclarecerá mais adiante.

3. Legalidade da alíquota específica (ad rem) no setor de bebidas

Até 1988, o regime tributário do imposto sobre o produto industrializado de bebidas era fundado em alíquotas *ad valorem*. O imposto era calculado sobre o valor de cada operação na saída da fábrica, dele excluídos os custos do vasilhame e dos materiais de embalagem. As alíquotas variavam de 40% a 80%.

No regime *ad valorem*, a base de cálculo era o valor do produto na saída do estabelecimento. Portanto, o preço cobrado determinava o montante que seria arrecadado. As empresas então, não raro, manipulavam a base de cálculo do imposto com emprego de uma infinidade de artifícios. A evasão fiscal tornou-se uma prática generalizada no setor. Mesmo com uma fiscalização acirrada não era fácil identificar quais empresas estavam manipulando a base de cálculo. Constatou-se uma queda na arrecadação, o que induziu a necessidade de fixar-se um novo regime tributário para o setor de bebidas.

Em 10 de julho de 1989, por força da Lei nº 7.798, instituiu-se uma nova legislação para o setor de bebidas. O IPI passou a ter base tributável em valores fixos, variando conforme o tipo e a forma de apresentação do produto. A citada lei foi adotada como forma de combater os altos índices de evasão fiscal. Buscou-se, também, simplificar a forma de cálculo do imposto tornando a fiscalização um ato mais preciso. Sobre o tema, afirmou Hamilton Dias de Souza:

A Exposição de Motivos da norma – que exterioriza a intenção do legislador e permite ao operador do Direito interpretá-la sistematicamente, buscando adequar sua aplicação à finalidade – deixa claro que a medida adotada tinha por objetivo estancar a sonegação que vinha afetando o erário, ante a inexistência de meios eficazes à fiscalização racional e eficiente do IPI atinente ao setor de bebidas. Esta é, portanto, a justificativa legal para a adoção de regime de tributação fixa em relação às bebidas, cuja pertinência com o ordenamento se passa a demonstrar.⁶

Sacha Calmon salientou:

Há situações da vida que aconselham a sua adoção, por razões de equidade, isonomia e segurança da tributação, contra expedientes evasivos montados à volta de documentação fiscal, que bem pode ser fraudada, em detrimento do bom contribuinte. Muita vez a quantidade é mais facilmente

⁶ Souza, Hamilton Dias, *et al.* Tributação Específica, Ed. Quartier Latin, pg. 224

controlável pelo ente tributante, daí a sua existência em todas os quadrantes do orbe terrestre, sem que configure patologia jurídico-tributário, entes pelo contrário.⁷

Entretanto, esse entendimento não é pacífico. Alguns autores questionam a constitucionalidade da Lei nº 7.798, de 1989. Dentre eles, tem destaque Leandro Paulsen. Ao proferir seu voto no AC 2003.71.14.002280-6/RS, assim se manifestou:

O ponto central da controvérsia reside na possibilidade de a Fazenda utilizar-se das denominadas 'pautas fiscais' como parâmetro de valor das mercadorias, para efeitos de base de cálculo para pagamento do IPI, sem levar em consideração, previamente, os valores das operações (de compra e venda), com os respectivos produtos industrializados,

(...)

Sendo assim, não se sustentam os valores fixos (pauta fiscal), ainda que devam corresponder 'ao que resultaria da aplicação da alíquota a que o produto estiver sujeito na TIPI, sobre o valor tributável numa operação normal de venda', porquanto, tem por referência não o valor da operação propriamente dita, mas o valor 'normal de venda', ou seja, uma valor presumido e não um valor real. Em decorrência, é de relevo constatar que houve alteração na base de cálculo por meio de lei ordinária, o que é vedado pelo Ordenamento Constitucional, máxime no artigo 146, III, alínea "a", que prevê ser o tema reservado à esfera da lei complementar.

(...)

Não é sem motivo, portanto, que os substantivos utilizados nos textos legais para exprimirem a qualificação econômica da base de cálculo são, invariavelmente, 'preço' e 'valor'. A definição do fato gerador, base de cálculo e contribuintes dos tributos discriminados na Constituição Federal, entre os quais se inclui o IPI (art. 153, inciso IV, da CF), é matéria reservada à lei complementar (Constituição Federal, art. 146, inciso III, alínea 'a'). Assim, na permissão ofertada ao Poder Executivo, no art. 3º da Lei nº 7.798/89, para estabelecer, fora das hipóteses do art. 148 do CTN, base de cálculo diversa daquela prevista na lei complementar (CTN, art. 47), especificamente para o IPI, tenho que incorreu o legislador ordinário em inconstitucionalidade, por desrespeito ao art. 146, III, alínea 'a' da Constituição Federal. (...) Ante o exposto, voto por suscitar Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade do art. 3º da Lei nº 7.798/89, por violação ao disposto no art. 146, III, 'a' da CF/88 c/c o art. 47, II, a, do CTN. ⁸

Incorre em erro, com a devida vênia, o Ilustre Professor Leandro Paulsen, ao equiparar alíquota específica e pauta fiscal. As duas modalidades de tributação em nada se confundem.

A primeira é uma alíquota que incide sobre unidades de medidas adotadas pela lei tributária. Como bem define Sérgio Vasques, “*utiliza-se a base de*

⁷ Calmon, Sacha, Comentários à Constituição de 1988, Ed. Forense, 9ª Ed., Rio de Janeiro, 2005, pg. 509.

⁸ Paulsen, Leandro, Direito Tributário, Ed. Livraria do Advogado, 9ª Edição, Porto Alegre, pg. 778.

quantificação da matéria tributável uma medida física qualquer, ao qual será aplicada uma taxa que sobre ela incida".⁹

A segunda, como bem explica Sacha Calmon, "*pressupõe fixação de base de cálculo por presunção legal em dissonância com a realidade dos fatos*"¹⁰. Acrescenta ainda Ives Gandra, "*pauta fiscal é quase sempre estabelecida para evitar processos indutores a subfaturamento. É uma técnica que objetiva dar patamar único, considerado relevante para a Administração e que corresponderia, teoricamente, ao valor da operação, com o que, não poucas vezes, pode mostrar-se superior ao valor "real" da operação*"¹¹. Um exemplo de *pauta fiscal* é o antigo imposto de capitação, em que se tributava o indivíduo adulto, por um valor fixo e expresso na moeda vigente; independente do patrimônio ou da renda do contribuinte.

No tocante a um virtual desencontro da Lei nº 7.798, de 1988, com o art. 146 da Constituição, como pretendeu Leandro Pulsen, é de lembrar que aquele dispositivo constitucional almejou tão-somente impedir o indevido alargamento das bases imponíveis pelo legislador originário ou como assinalou Hamilton Dias de Souza, "*tem o propósito de delimitar um espaço no qual o legislador ordinário – federal, estadual e municipal – possa instituir, no âmbito de sua competência, a incidência tributária prevista, constitucionalmente.*"¹²

No entendimento de Gilberto Ulhôa Canto, citado por Hamilton Dias de Souza: "Portanto, as regras da legislação complementar que enunciam esses três elementos devem ser entendidas como formuladoras dos contornos máximos delimitadores do campo de livre escolha do legislador que criar ou disciplinar cada um dos tributos que lhe competem."¹³

Nessa mesma linha de raciocínio, segundo Ives Gandra Martins, é preciso aclarar o que o legislador quis dizer no art.146 da Constituição: "*O primeiro ponto, (...), a deixar claro, na interpretação do artigo 146, é que a definição, a que faz*

⁹ Vasques Sérgio, Os Impostos Especiais de Consumo, Ed. Almedina, pg. 332

¹⁰ Calmon, Sacha, *et al.* Tributação Específica, Ed. Quartier Latin, pg. 124

¹¹ Gandra, Ives, *et al.* Tributação Específica, Ed. Quartier Latin, pg. 75

¹² Souza, Hamilton Dias, *et al.* Tributação Específica, Ed; Quartier Latin, pg. 229

¹³ Souza, Hamilton Dias, *et al.* Tributação Específica, Ed; Quartier Latin, pg. 228

menção o constituinte, é a definição delimitadora e explicitadora do tributo, para efeitos de observar as fronteiras em relação a outros tributos e fatos geradores, mas não no sentido de outorgar-se, o legislador complementar, o poder de, dentro da área de atuação de cada ente tributante, estabelecer a definição que compete à própria legislação ordinária.”¹⁴

De mais a mais, não foram modificadas nem a base de cálculo, nem a alíquota do imposto. Dispôs a lei que o valor do IPI deveria corresponder ao resultado da aplicação da alíquota, a que o produto estivesse sujeito na tabela de incidência, sobre o valor da operação, ou seja, a aplicação da alíquota *ad valorem* sobre o valor tributável.

Ressalte-se ainda que o Decreto-Lei nº 1.199, de 27 de dezembro de 1971, em seu art. 4º, autorizava ao Poder Executivo a alterar ou mesmo reduzir a zero, as alíquotas *ad valorem* do IPI, quando necessário para atingir objetivos de política econômica ou na tentativa de corrigir distorções. Eis o que diz o referido dispositivo:

Art. 4º - O Poder Executivo, em relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados, quando se torne necessário atingir os objetivos da política econômica governamental, mantida a seletividade em função da essencialidade do produto, ou, ainda, para corrigir distorções, fica autorizado:
I – a reduzir alíquotas até 0 (zero);
II – a majorar alíquotas, acrescentando até 30 (trinta) unidades ao percentual de incidência fixado na lei;
III – (...)

Nessa linha de raciocínio, o Decreto nº 97.976, de 18 de julho de 1989, alterou as alíquotas do Imposto sobre Produto Industrializado para o setor de bebidas, tornando-o fixo por unidade de produto. Assim, o imposto foi fixado em um nível equivalente ao de uma alíquota *ad valorem* de 23% sobre o preço médio de venda de cada um dos produtos.

Posteriormente foi editada a Medida Provisória nº 298, de 1991, convertida na Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, delegando ao Ministro da Fazenda a competência para alterar os valores do IPI, tendo como limitação a aplicação da alíquota da tabela de incidência do imposto sobre o valor tributável, *verbis*:

¹⁴ Gandra, Ives, *et al.* Tributação Específica, Ed. Quartier Latin. Pg. 66

Art. 1º - Os valores do Imposto sobre Produtos Industrializados dos produtos dos Capítulos 21 e 22 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, de que tratam os artigos 1º, 2º e 3º da Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989, vigentes nesta data, fixados em cruzeiros, poderão ser alterados pelo Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento, tendo em vista o comportamento do mercado na comercialização desses produtos.

§ 1º - A alteração de que trata este artigo poderá ser feita até o limite que corresponder ao que resultaria da aplicação da alíquota a que o produto estiver sujeito na TIPI sobre o valor tributável.

§ 2º - Para efeito do parágrafo anterior, o valor tributável é o preço normal de uma operação de venda, sem descontos ou abatimentos, para terceiros que não sejam interdependentes ou distribuidores, nem empresa interligada, coligada, controlada ou controladora (Decreto-Lei nº 1.950, de 14 de julho de 1982, art. 10, § 2º, e Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, art. 243, parágrafos 1º e 2º)

Destaque-se ainda que o § 1º do art. 1º, da Lei nº 8.218, de 1991, observou e respeitou os limites legais impostos pelo art. 153, § 1º, da Constituição, *verbis*:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

§ 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V. (...)

Vale aqui ressaltar que a constitucionalidade da Lei nº 7.798, de 1989, é um posicionamento unânime e bem fundamentada na jurisprudência aplicável. Recurso apreciado pelo Tribunal Federal da 2ª Região:

TRIBUTÁRIO. IPI. REGIME DA LEI 7798/89. CONSTITUCIONALIDADE E LEGALIDADE.

I- Se a Constituição se refere a lei, sem atributo algum, a lei há de ser ordinária e não complementar. O disposto no art. 146, III, em qualquer de suas alíneas, diz respeito ao estabelecimento de normas gerais em matéria tributária e não seria possível confundir aí normas gerais com normas endereçadas pela lei federal a tributo federal. É verdade que os nossos Tribunais Superiores já repeliram a sistemática das denominadas 'pautas fiscais'. Mas a questão, no IPI, não está posta exatamente como pauta, como tabela de preços, e, sim, como regime de tributação por alíquotas *ad rem*, visando a aperfeiçoar a técnica de cobrança do tributo, ou seja, o valor do IPI deveria corresponder ao que resultaria da aplicação da alíquota a que o produto estivesse sujeito na TIPI sobre o valor da operação. Não se modificou a base de cálculo do IPI e o valor do imposto está limitado ao valor que resultaria da aplicação da alíquota prevista na TIPI sobre o valor

tributável da operação. Não há nisso, tecnicamente, alteração da base de cálculo.

“II- Recurso improvido.” (AGTAG 2003.02.01.004673-0, rel. Des. Castro

Voto:

“É verdade que os nossos Tribunais Superiores já repeliram a sistemática das denominadas “pautas fiscais”. Mas a questão, no IPI, não está posta exatamente como pauta, como tabela de preços, e, sim, como regime de tributação por alíquotas *ad rem*, visando a aperfeiçoar a técnica de cobrança do tributo, ou seja, o valor do IPI deveria corresponder ao que resultaria da aplicação da alíquota a que o produto estivesse sujeito na TIPI sobre o valor da operação. Não se modificou a base de cálculo do IPI, como sustentam as autoras, e o valor do imposto está limitado ao valor que resultaria da aplicação da alíquota prevista na TIPI sobre o valor tributável da operação. Não há nisso, tecnicamente, alteração da base de cálculo do IPI.

Por outro ângulo, a delegação de competência havida encontra amparo na Constituição (art. 153, §1º). E o Supremo Tribunal Federal já se pronunciou sobre isto, em questão análoga, através de voto do Ministro Ilmar Galvão (RE 225655-PB).

Tem inteira pertinência a observação feita pela Procuradoria da Fazenda Nacional, através da manifestação do Dr. Alexandre Luís Campos Tristão: “para o cálculo da alíquota *ad rem* há um limite máximo (% *ad valorem* x preço), estabelecido pelo art. 2º da Lei nº 7.798/89 (o enquadramento do produto na classe será feito pelo Ministro da Fazenda, com base no que resultaria da aplicação da alíquota a que o produto estiver sujeito na TIPI sobre o valor tributável), diferentemente do que ocorreria se houvesse, de fato, pauta fiscal, hipótese em que, geralmente, são estabelecidos valores arbitrários, sem guardar correlação com alíquota *ad valorem*”.

Agravo Regimental examinado pelo Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. DESCONTOS INCONDICIONAIS/ BONIFICAÇÃO. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE. OFENSA AO ART. 47 DO CTN. PRECEDENTES.

1. Agravo regimental contra decisão que negou provimento a agravo de instrumento.

2. O acórdão a quo entendeu não ser possível a incidência do IPI sobre descontos incondicionados, por não integrarem o valor praticado no negócio jurídico quando da saída da mercadoria.

3. A alteração do art. 14 da Lei nº 4.502/64 pelo art. 15 da Lei nº 7.798/89 para fazer incluir, na base de cálculo do IPI, o valor do frete realizado por empresa coligada, não pode subsistir, tendo em vista os ditames do art. 47 do CTN, o qual define como base de cálculo o valor da operação de que decorre a saída da mercadoria, devendo-se entender como “valor da operação” o contrato de compra e venda, no qual se estabelece o preço fixado pelas partes.

4. Com relação à exigência do IPI sobre descontos incondicionais/bonificação, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça envereda no sentido de que: - “Consoante explicita o art. 47 do CTN, a base de cálculo do IPI é o valor da operação consubstanciado no preço final da operação de saída da mercadoria do estabelecimento. O Direito Tributário vale-se dos conceitos privatísticos sem contudo afastá-los, por isso que o valor da operação é o preço e, este, é o quantum final ajustado consensualmente entre comprador e vendedor, que pode ser o resultado da tabela com seus descontos incondicionais. Revela *contraditio in terminis* ostentar a Lei Complementar que a base de cálculo do imposto é o valor da operação da qual decorre a saída da mercadoria e a um só tempo fazer integrar ao preço os descontos incondicionais. *Ratio essendi* dos

precedentes quer quanto ao IPI, quer quanto ao ICMS." (REsp nº 477525/GO, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ de 23/06/2003)

- "A base de cálculo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, é o valor da operação, o que é definido no momento em que se concretiza a operação. O desconto incondicional não integra a base de cálculo do aludido imposto." (REsp nº 63838/BA, Relª Minª NANCY ANDRIGHI, DJ de 05/06/2000)

5. Precedentes das 1ª e 2ª Turmas desta Corte Superior.

6. Agravo regimental não-provido.

De resto, a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, em seu art. 17, inciso X, faz um reconhecimento implícito da constitucionalidade das alíquotas específicas no âmbito do IPI. Diz o citado art. 17:

Art. 17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte:

X - que exerça atividade de produção ou venda no atacado de bebidas alcoólicas, **bebidas tributadas pelo IPI com alíquota específica**, cigarros, cigarrilhas, charutos, filtros para cigarros, armas de fogo, munições e pólvoras, explosivos e detonantes; (**destaques acrescentados**)

Diante do exposto, pode se concluir que a Lei nº 7.798, de 1989, não fere qualquer preceito constitucional ou infraconstitucional.

Tal sistemática, a propósito, melhorou consideravelmente a arrecadação tributária federal, além de formalizar parcela considerável do setor de bebidas. Foi possível, ainda, reforçar o combate à sonegação, conforme assinala Ives Gandra Martins:

A adoção de técnica mais eficiente, representada pelo "tributo fixo" --em que há integração de base de cálculo e alíquota, em nova equação (valor fixo sobre base de cálculo exteriorizada em coisa, imposição "ad rem")- não representou queda de arrecadação do IPI, mas, como tem sido realçado pela imprensa, pôs a nu um universo informal, que não era fiscalizado e que representava uma perda substancial de receita em relação a todos os demais tributos (I.Renda, Cofins, PIS, etc.). O desventramento de um universo informal, passível de controle e fiscalização pela nova técnica, manteve a arrecadação do IPI nos mesmos níveis, mas implicou aumento considerável de renda federal dos outros tributos, que passaram a ser efetivamente de contribuintes que antes não os recolhiam, sobre permitir uma fiscalização mais intensa.¹⁵

¹⁵ Gandra, Ives, *et al.* Tributação Específica, Ed; Quartier Latin. Pgs. 81 e 82

4. Fundamentos Constitucionais do Imposto sobre Produto Industrializado - IPI

4.1. Princípio da Seletividade

Um dos princípios basilares na cobrança do IPI é o da seletividade. Referido princípio é estabelecido na Constituição no art. 153, § 3º, inciso I, *verbis*:

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

O princípio da seletividade tem como objetivo operar uma tributação que reconheça o grau de essencialidade do produto. Sobre o tema, leciona Roque Carrazza: “o princípio da seletividade tem por escopo favorecer os consumidores finais, que são os que, de fato, suportam a carga econômica do IPI”.¹⁶ Para Hugo de Brito Machado, “a seletividade está também ligada à função extrafiscal do tributo. Tem-se que o tratamento discriminatório é usado quando se pretende com o tributo influenciar nas decisões daqueles que são onerados com o seu pagamento.”¹⁷ Alberto Xavier é enfático ao assinalar: “Significa tal princípio que a razão de ser e a função própria deste imposto consiste em operar uma tributação do consumo de forma seletiva, tendo em vista o grau de essencialidade dos produtos.”¹⁸

O princípio da seletividade no IPI, não constitui norma meramente programática como ocorre na tributação do ICMS. Trata-se de regra impositiva inerente ao imposto. Hamilton Dias de Souza discorre sobre o tema:

¹⁶ Carrazza, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 21ª. ed. rev. ampl. atual. até EC 48/2005, São Paulo: Malheiros Editores, 2005. Pg. 95

¹⁷ Machado, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: Atlas, 2003. Pg. 487

¹⁸ Xavier, Alberto, *et al.* Tributação Específica, Ed; Quartier Latin. Pg 41

A essencialidade está umbilicalmente ligada à qualidade do produto e à necessidade de consumo, sempre considerando as circunstâncias sócio-econômicas de determinado momento. Isso não significa, necessariamente, que um produto largamente consumido pelas classes menos favorecidas deva ser tributado a uma alíquota menor em comparação com outro. A seletividade não está ligada ao preço, em absoluto. Exemplo disso ocorre com o cigarro e a cachaça, que, nada obstante sejam produtos largamente consumidos pelas classes menos favorecidas, podem ser tributados em patamar maior do que produtos mais caro, porém essenciais, como ocorre com os remédios.¹⁹

A observância do princípio da seletividade não fere o princípio da isonomia, já que um mesmo produto está sujeito ao recolhimento pelo mesmo critério, independente do porte do sujeito passivo. Tampouco, transgride o princípio da capacidade contributiva, tendo em vista que, em matéria do IPI, o critério fundamental a ser observado é o da seletividade, em função da essencialidade do produto. Por essa razão, as alíquotas não poderiam variar simplesmente segundo a capacidade econômica do consumidor e, muito menos, do contribuinte de direito.

Os princípios da ordem econômica e da isonomia foram condensados e convalidados com o advento do art. 146-A da Constituição, incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003. Dispõe, com efeito, o art. 146-A:

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo

A função precípua do artigo supracitado é a de proteger o mercado contra competidores que se valem de subterfúgios para reduzir a carga tributária e, com isso, obter vantagens competitivas fundadas, não em razões de eficiência econômica, mas de injusta vantagem fiscal.

¹⁹ Souza, Hamilton Dias de, *et al.* Tributação Específica, Ed; Quartier Latin, pg 241

4.2. Princípio da Não-Cumulatividade

O princípio da não-cumulatividade remonta ao antigo Imposto de Consumo, calculado por meio de confrontação de débitos e créditos. Os débitos estariam eminentemente ligados às saídas dos produtos dos estabelecimentos industriais e os créditos seriam relativos às entradas de insumos no estabelecimento do contribuinte para a fabricação dos produtos industrializados

Tal princípio encontra fundamento no art. 153, § 3º, inciso II, da Constituição. Em virtude dele, evita-se o chamado efeito cascata, isto é, o pagamento de tributos em cada etapa do processo produtivo, sem considerar os créditos da etapa anterior nem transferi-los para a subsequente, conforme estabelece o art. 153, § 3º, II, da Constituição:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I. (...);

II. (...);

III. (...);

IV. produtos industrializados;

(...)

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

(...)

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

Sobre o tema, lecionou Valeria Gutjahr:

A consequência prática de um imposto ser não-cumulativo resulta na obrigatoriedade jurídica de compensar, ao amparo de determinação constitucional, o montante do imposto inerente à operação anterior, por ocasião da aquisição de determinado insumo, ainda que este insumo seja beneficiado pela isenção, imunidade, alíquota zero ou não-tributação pelo IPI.²⁰

Ao criar a sistemática de não-cumulatividade, o legislador constituinte reduziu a pressão sobre os custos de produção, favorecendo diretamente o contribuinte, ao mesmo tempo em que aliviou a carga tributária incidente sobre o consumidor final, que, em verdade, constitui o contribuinte de fato.

A propósito, Sacha Calmon ensina:

²⁰ Gutjahr, Valéria. Direito ao Crédito de IPI na aquisição de insumo ou na saída de produto isento, imune, sujeito à alíquota zero ou não tributado. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coordenador). IPI – Aspectos Jurídicos Relevantes. São Paulo: Quartier Latin, 2003, pg. 385

O imposto pago em operações anteriores é crédito do contribuinte adquirente, que o abaterá no momento de calcular o montante do IPI a pagar (não-cumulatividade). Como, de regra, os produtos industrializados congregam diversas matérias-primas, além de outros produtos já industrializados (inputs), a não-cumulatividade caracteriza-se como técnica de deduzir do imposto devido pelo produto acabado (o output) o imposto incidente sobre os inputs, arcado pelo industrial quando da aquisição dos mesmos.²¹

Vale ressaltar que, assim como o princípio da seletividade, o princípio da não-cumulatividade não constitui mera faculdade ou recomendação, mas imposição constitucional.

²¹ Coelho, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro, 7ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 2004, p. 361

5. As alíquotas *ad rem* e a fiscalização no setor de bebidas

Ainda como forma de combater a evasão fiscal, no setor de bebidas, foram implementadas regras determinando a instalação de condutivímetros e medidores de vazão, bem como de aparelhos para o controle, registro e gravação dos quantitativos medidos. Tal obrigação foi instituída pela Medida Provisória nº 2.158, de 24 de agosto de 2001, no arts. 36 e 37, *verbis*:

Art. 36. Os estabelecimentos industriais dos produtos classificados nas posições 2202 e 2203 da TIPI ficam sujeitos à instalação de equipamentos medidores de vazão e condutivímetros, bem assim de aparelhos para o controle, registro e gravação dos quantitativos medidos, na forma, condições e prazos estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º A Secretaria da Receita Federal poderá:

I - credenciar, mediante convênio, órgãos oficiais especializados e entidades de âmbito nacional representativas dos fabricantes de bebidas, que ficarão responsáveis pela contratação, supervisão e homologação dos serviços de instalação, aferição, manutenção e reparação dos equipamentos;

II - dispensar a instalação dos equipamentos previstos neste artigo, em função de limites de produção ou faturamento que fixar.

§ 2º No caso de inoperância de qualquer dos equipamentos previstos neste artigo, o contribuinte deverá comunicar a ocorrência à unidade da Secretaria da Receita Federal com jurisdição sobre seu domicílio fiscal, no prazo de vinte e quatro horas, devendo manter controle do volume de produção enquanto perdurar a interrupção.

Art. 37. O estabelecimento industrial das bebidas sujeitas ao regime de tributação pelo IPI de que trata a Lei no 7.798, de 1989, deverá apresentar, em meio magnético, nos prazos, modelos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal:

I - quadro resumo dos registros dos medidores de vazão e dos condutivímetros, a partir da data de entrada em operação dos equipamentos;

II - demonstrativo da apuração do IPI.

Aludida medida foi colocada em prática pela Receita Federal por meio da Instrução Normativa nº 265, de 20 de dezembro de 2002. O Sistema de Medição de Vazão - SMV monitora continuamente a produção de bebidas nos estabelecimentos industriais onde estiver instalado. Com ele é possível registrar o volume por unidade tempo produzido diariamente pelas unidades fabris, além de facilitar a comunicação remota com os sistemas da Receita Federal, para os quais serão transferidas as informações da produção por ele registradas.

Gustavo Rezende e Tomas Anker assinalam:

Trata-se de um sistema que possui função gerencial e para-fiscal. Do ponto de vista gerencial, reporta dados importantes ao controle da produtividade e eficiência das plantas industriais, estando dividido e, 4 etapas: i) identificação da bebida (através da mensuração da condutividade elétrica e da temperatura do líquido); ii) medição da vazão (por unidade de tempo); iii) registro das informações (medidas de vazão, condutividade e temperatura que são automaticamente registradas no SMV, sem a intervenção de qualquer agente externo); iv) transferência remota dos dados (enviados à Receita Federal através de um sistema de comunicação à distancia, que lhe permite checar a produção dos estabelecimentos industriais a qualquer instante). Do ponto de vista fiscal, portanto, este sistema disponibiliza dados para a Receita Federal, em tempo real (on-line), dispensando a presença física nas fábricas, bem como uma análise freqüente de documentos fiscais. Além disso, representa um sistema pouco sujeito a falhas humanas de registro, a que uma declaração manual está mais sujeita.²²

O emprego de medidores de vazão só se torna viável quando vinculado à tributação por meio de alíquotas *ad rem*, dado que eles captam o volume e o tipo de bebidas produzidas e não o seu efetivo valor, que é a base para aplicação da alíquota *ad valorem*.

²² Rezende , Gustavo e Anker, Tomas, *et al.* Tributação Específica, Ed; Quartier Latin. Pg. 236

6. Utilização de alíquotas *ad rem* em outros segmentos

A alíquota *ad rem*, como já assinalado, tem como objetivo principal combater a evasão fiscal, além de facilitar a fiscalização. Não se limita ao setor de bebidas, mas alcança outros, como os de cigarros, combustíveis e alguns produtos importados.

A sistemática de tributação do IPI no setor de cigarros, mediante a alíquota *ad rem*, é admitida desde a edição do Decreto Lei nº 34, de 1966.. Com o Decreto-Lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977, o cigarro voltou a ser tributado via alíquota *ad valorem*. Em virtude do Decreto nº 3.070, de 27 de maio de 1999, com fulcro no § 2º do art. 1º da Lei nº 7.798, de 1989, os cigarros passaram a ser tributado por meio de alíquotas *ad rem*, *verbis*:

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o art. 84, inciso IV, da Constituição, e tendo em vista o disposto no art. 1o, § 2o, alínea "b", da Lei no 7.798, de 10 de julho de 1989, DECRETA :

Art. 1o Os cigarros classificados no código 2402.20.00 da TIPI, aprovada pelo Decreto no 2.092, de 10 de dezembro de 1996, ficam sujeitos ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI fixado em reais por vintena, conforme Anexo, de acordo com o disposto no art. 1o da Lei no 7.798, de 10 de julho de 1989.

Art. 2o As marcas comerciais de cigarros passam a ser distribuídas em quatro classes, observadas as seguintes regras para o respectivo enquadramento:

I - Classe IV: marcas apresentadas em embalagem rígida e versões dessas mesmas marcas em embalagem maço, de comprimento superior a 87 mm;

II - Classe III: marcas apresentadas em embalagem rígida e versões dessas mesmas marcas em embalagem maço, de comprimento até 87 mm;

III - Classe II: outras marcas apresentadas em embalagem maço, de comprimento superior a 87 mm;

IV - Classe I: outras marcas apresentadas em embalagem maço, de comprimento até 87 mm.

Parágrafo único. As expressões embalagem rígida e embalagem maço estão empregadas conforme definições da Associação Brasileira da Indústria do Fumo - ABIFUMO.

Art. 3o A Secretaria da Receita Federal expedirá as normas necessárias à aplicação do disposto neste Decreto.

Art. 4o Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1o de junho de 1999.

Aludido Decreto está absolutamente conforme o sistema tributário nacional, como salienta Sacha Calmon, "(...), o Decreto nº 3.070/99 agiu conforme a lei nº 7.798/89 que de sua vez está em perfeita sintonia com os artigos 46 e 47 do CTN, porque a nova técnica não modificou nem a base de cálculo nem a alíquota do

imposto. É a própria Lei nº 7.798/89 que diz em seu art. 2º e a art. 3º que o valor fixo do IPI é o que resultaria da aplicação da alíquota ad valorem sobre o valor tributável.”,

Ives Gandra também elaborou parecer sobre o tema. Para ele, são “*legais o Decreto 3.070/99 e os Atos Normativos posteriores, conformados à luz da Lei 7.798/89, cuja constitucionalidade também resta evidente, não tendo sido, após 11 anos de sua existência, atingida pela mácula da violação à lei maior.*”

Com relação à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico- CIDE, devem ser analisados três fatores que contribuíram para a implementação da alíquota *ad rem*, nos termos previstos na Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001.

O primeiro fato relevante a ser considerado vincula-se à vigência da Lei nº 9.478, de 06 de agosto 1977, que pôs fim ao monopólio estatal do petróleo no Brasil, exercido pela Petrobrás. Com o fim do monopólio, os setores de refino, importação e distribuição foram abertos à iniciativa privada.

No caso específico da importação, gerou-se um virtual desequilíbrio concorrencial, pois os produtos importados não sofriam incidência do PIS e da COFINS, ao contrário da produção doméstica. Significa dizer que a produção importada seria menos onerosa que a produção doméstica.

O segundo fato relevante diz respeito à virtual extinção de uma receita da União, denominada Parcela de Preço Específico – PPE. Tratava-se de uma prestação pecuniária compulsória, paga na aquisição dos derivados, ainda na refinaria, por imposição unilateral do Poder Público. Extinto o monopólio da Petrobrás, a PPE deixaria de existir. Em consequência, essa receita da União também desapareceria.

Por último, impende registrar fatos relacionados com a liberalização na distribuição de combustíveis. Esse processo revelou-se inicialmente anárquico, gerando altos índices de sonegação, combinados com adulteração de combustível.

De início, o enfrentamento dos problemas de sonegação se deu pela introdução de um regime de substituição tributária, em virtude do qual as distribuidoras e os postos revendedores perderiam a condição de sujeitos passivos da obrigação tributária, sendo substituídos pela refinaria de petróleo que, por sua vez, ganhou a designação de substituto tributário.

Com base no argumento de que todo imposto tem que ter um fato gerador, ou seja, tem que existir a operação para cobrar o imposto e sem ela não há o que tributar, algumas distribuidoras conseguiram, na justiça, liminares e sentenças para não pagar o PIS e a COFINS no regime de substituição tributária, tornando inócua a utilização de tal sistemática.

As dificuldades decorrentes da profusão de liminares, combinada com a necessidade de prover receitas substitutivas da PPE e de tornar isonômico o tratamento tributário do PIS e COFINS no setor de combustíveis, resultaram na promulgação da Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001, que prevê a instituição da CIDE-Combustíveis, incidente sobre importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível, com incidência monofásica e alíquota *ad rem*. Os arts. 149 e 177 da Constituição, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001, rezam o seguinte:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

(...)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

(...)

III - poderão ter alíquotas:

- a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;
- b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada

Art. 177 Constituem monopólio da União:

(...)

§ 4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos:

I - a alíquota da contribuição poderá ser:

- a) diferenciada por produto ou uso;
 - b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, III, b;
- II - os recursos arrecadados serão destinados:
- a) ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo;
 - b) ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás;
 - c) ao financiamento de programas de infra-estrutura de transportes.

Com a criação da CIDE-Combustíveis foi possível instituir uma sistemática de tributação que fosse isonômica para todas as empresas que viessem a realizar operações com petróleo e combustíveis no Brasil. Além disso, possibilitou ao Fisco exercer uma fiscalização mais eficaz, reduzindo em conseqüência a sonegação fiscal.

Em 26 de fevereiro de 2008, foi encaminhada ao Congresso Nacional a Proposta de Emenda Constitucional (PEC) nº 233 com objetivo de reformar o sistema tributário brasileiro.

Nela é prevista a unificação dos tributos federais indiretos, incidentes no processo de produção e comercialização de bens e serviços: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (CIDE-Combustíveis) e Contribuição para o Salário Educação.

Em substituição aos mencionados tributos, a PEC pretende criar um imposto, referido, na mensagem do Poder Executivo, como Imposto Sobre o Valor Adicionado Federal (IVA-F).

A aludida unificação é justificada, ainda na mensagem do Poder Executivo, pelo propósito de simplificar a tributação, mediante redução do número de tributos e eliminação de incidências cumulativas. Ademais disso, tornaria possível a concessão de crédito integral e imediato na aquisição de bens destinados ao ativo permanente e de bens de uso e consumo

Vê-se, portanto, que, sem juízo de valor sobre os objetivos dessa unificação, haveria a extinção da CIDE-Combustíveis e, em conseqüência, da tributação desse setor mediante alíquotas específicas e incidência monofásica.

Não é difícil concluir que, a prosperar tal hipótese, será restabelecido o cenário de liminares e de sonegação, verificado logo após a extinção de monopólio no setor de combustíveis.

No âmbito do comércio exterior, a utilização da alíquota específica ganhou concretude com a edição da Medida Provisória nº 413, de 3 de janeiro de 2008, convertida na Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008. Em virtude dessa norma, instituiu-se a cobrança do Imposto de Importação por meio de alíquota *ad rem*, para certos capítulos da Nomenclatura Comum do Mercosul. O art. 2º da referida lei estabelece:

Art. 2º Aplica-se a alíquota específica de R\$ 15,00 (quinze reais) por quilograma líquido, ou por unidade de medida estatística da mercadoria, para o cálculo do Imposto de Importação incidente sobre mercadorias classificadas nos Capítulos 22, 39, 40, 51 a 64, 82, 83, 90, 91 e 94 a 96 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, em substituição à alíquota ad valorem correspondente. Vigência

Parágrafo único. Fica o Poder Executivo autorizado a:

I - estabelecer e alterar a relação de mercadorias sujeita à incidência do Imposto de Importação na forma do caput; e

II - alterar as alíquotas ad rem aplicáveis, observado como limite o valor de que trata o caput, bem como diferenciá-las por tipo de mercadoria.

Vale ressaltar que a possibilidade de cobrança do Imposto de Importação mediante alíquotas *ad rem*, encontra fundamento legal no inciso I do art. 20 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

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

I - quando a alíquota seja específica, a unidade de medida adotada pela lei tributária;

II - quando a alíquota seja ad valorem, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País;

III - quando se trate de produto apreendido ou abandonado, levado a leilão, o preço da arrematação. (destaques acrescentados)

A adoção da referida medida certamente imporá um sério revés às práticas de subfaturamento, vez que o imposto devido não dependerá do valor aduaneiro

Assiste razão ao ex-Secretário da Receita Federal, Everardo Maciel, ao fazer a avaliação dessa medida. Segundo ele: “Fez bem o governo brasileiro quando acolheu demanda da Associação Brasileira da Indústria Têxtil (ABIT) para tributar a importação de produtos têxteis mediante utilização de alíquota *ad rem*, também chamada de alíquota específica”²³. Acrescentou: “A aplicação de alíquotas *ad valorem* na importação de produtos têxteis é completa ingenuidade. Os chineses saberão manipular os preços de tal forma que não haverá regra de valoração aduaneira que resulte eficaz. O Brasil, assim como freqüentemente fazem os Estados Unidos e outros países desenvolvidos, passará a tributar a importação de têxteis como base em alíquota *ad rem*, isto é, um valor fixo, em reais, por quilo do produto.”

No tocante ao PIS e à COFINS, o recurso a alíquotas específicas decorreu da edição da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que possibilitou a cobrança desses tributos em regime especial que contempla a incidência *ad rem*, por unidade de produto, com incidência monofásica. Vale salientar que essa forma de tributação tem caráter opcional para o contribuinte, pois a este resta a faculdade de ser tributado com alíquota *ad valorem*.

²³ Alíquotas Ad Rem e a Sonegação Fiscal. O Globo On Line. Blog do Noblat. Rio de Janeiro. 21 jun. 2007. Disponível em: http://oglobo.globo.com/pais/noblat/post.asp?cod_post=62649. Acesso em: 20 jun. 2007

7. Fatos atuais e relevantes relativos à tributação do IPI, do PIS e da COFINS no setor de bebidas frias

A sistemática de tributação das bebidas frias pelo IPI, PIS e COFINS, mediante alíquotas específicas, foi completamente revista com a sanção da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, decorrente da conversão da Medida Provisória nº 413, de 31 de janeiro de 2008.

O texto original da Medida Provisória nº 413, de 2008, tinha como objetivo introduzir normas tributárias destinadas a: estimular investimentos e a modernização no setor de turismo; reforçar o sistema brasileiro de proteção tarifária; estabelecer a incidência de forma concentrada do PIS e da COFINS na produção e comercialização de álcool; e, por fim, elevar a tributação da Contribuição Social Incidente sobre o Lucro Líquido das instituições financeiras.

Durante sua apreciação na Câmara dos Deputados, o deputado Odair Cunha, relator da matéria, adicionou 23 artigos, com destaque para os arts. 32 e 33, que instituíram nova sistemática de tributação no setor de bebidas frias.

Tais artigos, a despeito da importância da matéria, foram escritos de forma tortuosa com muitas remissões legais, não raro, com despreço a técnica legislativa. Como bem salienta o ex-Secretário da Receita Federal, Everardo Maciel: “Qualquer especialista que compulsar os artigos da lei que tratam dessa matéria fica espantado com a primorosa complexidade estabelecida”²⁴.

Imediatamente após a sanção da Lei nº 11.727, de 2008, o Poder Executivo editou a Medida Provisória nº 436, versando, mais uma vez, sobre a tributação de bebidas frias. Nessa Medida Provisória foram introduzidas as seguintes alterações no regime fixado pela mencionada Lei nº 11.127: limitação na base de cálculo do IPI, que terá no máximo quatro faixas de preços; obrigatoriedade de instalação de equipamentos de contadores de produção; pagamento do IPI pelo importador ou industrial no momento em que derem saída a preparações compostas; a criação de

²⁴ A Maré Turva da Complexidade Tributária. O Globo On Line. Blog do Noblat. Rio de Janeiro. 03 jul. 2008. Disponível em: http://oglobo.globo.com/pais/noblat/post.asp?cod_post=62649. Acesso em: 20 jul. 2008

novas hipóteses de suspensão do referido imposto; diferimento da eficácia da nova sistemática para 1º de janeiro de 2009.

Primeiramente teceremos uma análise na Lei nº 11.727, de 2008, para posteriormente comentarmos a Medida Provisória nº 436, de 2008.

7.1. Análise da Lei nº 11.727, de 2008, no tocante à tributação de bebidas frias

O art. 32 da Lei nº 11.727, de 2008, acrescentou à Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 28 novos artigos, produzindo uma profunda mudança na tributação do setor de bebidas frias.

O cálculo do IPI se aproxima de um sistema misto que leva em consideração várias alíquotas *ad rem*, vinculadas a preços médios de produtos, agrupados em faixas. O tributo será expresso em reais por litro, definidos a partir de um preço de referência. Para o cálculo desses valores-base, o Poder Executivo poderá adotar critérios que levarão em consideração o tipo de produto, marca comercial, a capacidade, o tipo de recipiente, as características e classificação fiscal. No art. 58 da Lei nº 10.833, de 2003, foram introduzidas as seguintes alterações, em virtude do disposto no art. 32 da Lei nº 11.727, de 2008, *verbis*:

“Art. 58-D. As alíquotas do IPI dos produtos de que trata o art. 58-A desta Lei são as constantes da Tipi.”

“Art. 58-E. Para efeitos da apuração do IPI, fica equiparado a industrial o estabelecimento:

- I – comercial atacadista dos produtos a que se refere o art. 58-A desta Lei;
- II – varejista que adquirir os produtos de que trata o art. 58-A desta Lei, diretamente de estabelecimento industrial, de importador ou diretamente de encomendante equiparado na forma do inciso III do caput deste artigo;
- III – comercial de produtos de que trata o art. 58-A desta Lei cuja industrialização tenha sido encomendada a estabelecimento industrial, sob marca ou nome de fantasia de propriedade do encomendante, de terceiro ou do próprio executor da encomenda.”

“Art. 58-F. O IPI será apurado e recolhido pelo importador ou industrial, na qualidade de:

- I – contribuinte, relativamente ao desembaraço ou às suas saídas; e
- II – responsável, relativamente à parcela do imposto devida pelo estabelecimento equiparado na forma dos incisos I e II do caput do art. 58-E desta Lei, quanto aos produtos a este fornecidos, ressalvada a hipótese do art. 58-G desta Lei.

§ 1º O IPI será calculado mediante aplicação das alíquotas referidas no art. 58-D desta Lei pelo importador sobre:

- I – o valor de que trata a alínea b do inciso I do caput do art. 14 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, apurado na qualidade de contribuinte;
- II – o valor da operação de que decorrer a saída do produto, apurado na qualidade de contribuinte equiparado na importação; e
- III – 140% (cento e quarenta por cento) do valor referido no inciso II deste parágrafo, apurado na qualidade de responsável.

§ 2º O IPI será calculado mediante aplicação das alíquotas referidas no art. 58-D desta Lei pelo industrial sobre:

- I – o valor da operação de que decorrer a saída do produto, apurado na qualidade de contribuinte; e

II – 140% (cento e quarenta por cento) do valor referido no inciso I deste parágrafo, apurado na qualidade de responsável.”

“Art. 58-G. Quando a industrialização se der por encomenda, o IPI será apurado e recolhido pelo encomendante, calculado mediante aplicação das alíquotas referidas no art. 58-D desta Lei sobre:

I – o valor da operação de que decorrer a saída do produto de seu estabelecimento, apurado na qualidade de contribuinte equiparado na forma do inciso III do caput do art. 58-E desta Lei;

II – 140% (cento e quarenta por cento) do valor referido no inciso I do caput deste artigo, relativamente ao imposto devido pelo estabelecimento equiparado na forma dos incisos I e II do art. 58-E desta Lei, apurado na qualidade de responsável.”

“Art. 58-H. Fica suspenso o IPI devido na saída do importador ou estabelecimento industrial para o estabelecimento equiparado de que trata o art. 58-E desta Lei.

§ 1º Fica suspenso o IPI devido na saída do encomendante para o estabelecimento equiparado de que tratam os incisos I e II do caput do art. 58-E desta Lei.

§ 2º A suspensão de que trata este artigo não prejudica o direito de crédito do estabelecimento industrial e do importador relativamente às operações ali referidas.”

“Art. 58-I. A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pelos importadores e pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização dos produtos de que trata o art. 58-A desta Lei serão calculadas sobre a receita bruta decorrente da venda desses produtos, mediante a aplicação das alíquotas de 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) e 16,65% (dezesseis inteiros e sessenta e cinco centésimos por cento), respectivamente.

Parágrafo único. O disposto neste artigo:

I – alcança a venda a consumidor final pelo estabelecimento industrial, de produtos por ele produzidos; e

II – aplica-se às pessoas jurídicas industriais referidas no art. 58-A desta Lei nas operações de revenda dos produtos nele mencionados, admitido, neste caso, o crédito dos valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pagos na respectiva aquisição.”

“Art. 58-J. A pessoa jurídica que industrializa ou importa os produtos de que trata o art. 58-A desta Lei poderá optar por regime especial de tributação, no qual a Contribuição para o PIS/Pasep, a Cofins e o IPI serão apurados em função do valor-base, que será expresso em reais ou em reais por litro, discriminado por tipo de produto e por marca comercial e definido a partir do preço de referência.

§ 1º A opção pelo regime especial de que trata este artigo aplica-se conjuntamente às contribuições e ao imposto referidos no caput deste artigo, alcançando todos os estabelecimentos da pessoa jurídica optante e abrangendo todos os produtos por ela fabricados ou importados.

§ 2º O disposto neste artigo alcança a venda a consumidor final pelo estabelecimento industrial de produtos por ele produzidos.

§ 3º Quando a industrialização se der por encomenda, o direito à opção de que trata o caput deste artigo será exercido pelo encomendante.

§ 4º O preço de referência de que trata o caput deste artigo será apurado com base no preço médio de venda:

I – a varejo, obtido em pesquisa de preços realizada por instituição de notória especialização;

II – a varejo, divulgado pelas administrações tributárias dos Estados e do Distrito Federal, para efeito de cobrança do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS; ou

III – praticado pelo importador ou pela pessoa jurídica industrial ou, quando a industrialização se der por encomenda, pelo encomendante.

§ 5º A pesquisa de preços referida no inciso I do § 4º deste artigo, quando encomendada por pessoa jurídica optante pelo regime especial de tributação ou por entidade que a represente, poderá ser utilizada pela

Secretaria da Receita Federal do Brasil mediante termo de compromisso firmado pelo encomendante com a anuência da contratada.

§ 6º Para fins do inciso II do § 4º deste artigo, sempre que possível, o preço de referência será apurado tomando-se por base, no mínimo, uma unidade federada por região geográfica do País.

§ 7º Para fins do disposto no inciso III do § 4º deste artigo, os preços praticados devem ser informados à Secretaria da Receita Federal do Brasil, na forma a ser definida em ato específico, pela própria pessoa jurídica industrial ou importadora ou, quando a industrialização se der por encomenda, pelo encomendante.

§ 8º O disposto neste artigo não exclui a competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil de requerer à pessoa jurídica optante, a qualquer tempo, outras informações, inclusive para a apuração do valor-base.

§ 9º Para efeito da distinção entre tipos de produtos, poderão ser considerados a capacidade, o tipo de recipiente, as características e a classificação fiscal do produto.

§ 10. A opção de que trata este artigo não prejudica o disposto no caput do art. 58-B desta Lei.

§ 11. No caso de omissão de receitas, sem prejuízo do disposto no art. 58-S desta Lei quando não for possível identificar:

I – a saída do produto, o IPI incidirá na forma dos arts. 58-D a 58-H desta Lei, aplicando-se, sobre a base omitida, a maior alíquota prevista para os produtos abrangidos por esta Lei;

II – o produto vendido, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidirão sobre as receitas omitidas na forma do art. 58-I desta Lei.

§ 12. (VETADO)

§ 13. A propositura pela pessoa jurídica optante de ação judicial questionando os termos deste regime especial implica desistência da opção.”

“Art. 58-L. O Poder Executivo fixará qual valor-base será utilizado, podendo ser adotados os seguintes critérios:

I – até 70% (setenta por cento) do preço de referência do produto, apurado na forma dos incisos I ou II do § 4º do art. 58-J desta Lei, adotando-se como residual, para cada tipo de produto, o menor valor-base dentre os listados;

II – o preço de venda da marca comercial do produto referido no inciso III do § 4º do art. 58-J desta Lei.

§ 1º O Poder Executivo poderá adotar critérios, conforme os incisos I e II do caput deste artigo, por tipo de produto, por marca comercial e por tipo de produto e marca comercial.

§ 2º O valor-base será divulgado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil por meio do seu sítio na internet, no endereço <http://www.receita.fazenda.gov.br>, vigorando a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao da publicação.

§ 3º O Poder Executivo poderá reduzir e restabelecer o percentual de que trata o inciso I do caput deste artigo por classificação fiscal do produto.”

“Art. 58-M. Para os efeitos do regime especial:

I – o Poder Executivo estabelecerá as alíquotas do IPI, por classificação fiscal;

II – as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins serão de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) e 11,9% (onze inteiros e nove décimos por cento), respectivamente; e

III – o imposto e as contribuições serão apurados mediante a aplicação das alíquotas previstas neste artigo sobre o valor-base, determinado na forma do art. 58-L desta Lei.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se às pessoas jurídicas referidas no art. 58-A desta Lei nas operações de revenda dos produtos nele mencionados, admitido, neste caso, o crédito dos valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pagos na respectiva aquisição.”

“Art. 58-N. No regime especial, o IPI incidirá:

I – uma única vez sobre os produtos nacionais na saída do estabelecimento industrial, observado o disposto no parágrafo único; e

II – sobre os produtos de procedência estrangeira no desembaraço aduaneiro e na saída do estabelecimento importador equiparado a industrial.

Parágrafo único. Quando a industrialização se der por encomenda, o imposto será devido na saída do estabelecimento que industrializar os produtos, observado o disposto no parágrafo único do art. 58-A desta Lei.

Essa nova sistemática, antes mesmo de sua implementação, já está gerando dúvidas. A principal delas diz respeito à solução que combina alíquotas *ad rem*, com faixas de preços praticados no mercado.

Os preços apurados serão sempre objeto de questionamento, tendo em conta tamanho da amostragem, variação espacial e temporal dos preços. Além disso, não se pode olvidar que dados observados no passado serão utilizados para cobrança de tributos no futuro.

Outro ponto, não menos importante, está na justificativa para alteração da cobrança do IPI. Segundo o relator do projeto, a referida lei vem preservar os pequenos produtores que estavam sendo tributados da mesma forma que as grandes empresas do setor, gerando com isso, uma concorrência desleal. Entretanto, no caso, o ônus final, ou seja, quem realmente suporta a tributação é o consumidor final. A legislação aplicável determina que o comerciante transfira o ônus do tributo ao consumidor final, por meio do preço da mercadoria. Sobre o tema, Aliomar Baleeiro esclarece: “Tal tributo não onera a força econômica do empresário que compra e vende ou industrializa, porém a força econômica do consumidor.”²⁵

Vê-se, portanto, que é infundada a justificativa, pois, no caso em tela, trata-se de tributação sobre o consumo e não sobre a renda das empresas. Acrescente-se que, como é óbvio, é impossível distinguir o consumidor no momento da tributação por sua capacidade contributiva.

A lei ainda prevê um regime especial de tributação do PIS e COFINS, como opção para a pessoa jurídica. Para se enquadrar na nova sistemática a pessoa jurídica tem até o último dia útil de novembro para efetuar a opção, que produzirá efeito a partir do primeiro dia do ano subsequente. Ao optar pelo regime, o contribuinte encaminhará a Receita Federal do Brasil o preço de mercado praticado

²⁵ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Ed. Forense. pg. 337

para o produto por ela fabricado e/ou encomendado, ficando sujeito a multa em caso de omissão do valor praticado. Tais regras foram consubstanciadas no art. 58 da Lei nº 10.833, de 2003, por força do disposto no artigo 32 da Lei nº 11.727, de 2008, *verbis*:

“Art. 58-O. A opção pelo regime especial previsto no art. 58-J desta Lei poderá ser exercida até o último dia útil do mês de novembro de cada ano-calendário, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do ano-calendário subsequente ao da opção.

§ 1º A opção a que se refere este artigo será automaticamente prorrogada para o ano-calendário seguinte, salvo se a pessoa jurídica dela desistir, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 2º A pessoa jurídica poderá desistir da opção a que se refere este artigo até o último dia útil do mês:

I – de novembro de cada ano-calendário, hipótese em que a produção de efeitos dar-se-á a partir do dia primeiro de janeiro do ano-calendário subsequente; ou

II – anterior ao de início de vigência da alteração do valor-base, divulgado na forma do disposto no § 2º do art. 58-L desta Lei, hipótese em que a produção de efeitos dar-se-á a partir do primeiro dia do mês de início de vigência da citada alteração.

§ 3º No ano-calendário em que a pessoa jurídica iniciar atividades de produção ou importação dos produtos elencados no art. 58-A desta Lei, a opção pelo regime especial poderá ser exercida em qualquer data, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da opção.

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil divulgará, pela internet, o nome das pessoas jurídicas optantes na forma deste artigo, bem como a data de início da respectiva opção.”

“Art. 58-P. Ao formalizar a opção, nos termos do art. 58-O desta Lei, a pessoa jurídica optante apresentará demonstrativo informando os preços praticados, de acordo com o disposto no § 7º do art. 58-J desta Lei.”

“Art. 58-Q. A pessoa jurídica que prestar de forma incorreta ou incompleta as informações previstas no § 7º do art. 58-J desta Lei ficará sujeita à multa de ofício no valor de 150% (cento e cinquenta por cento) do valor do tributo que deixou de ser lançado ou recolhido.

Parágrafo único. O disposto no caput deste artigo aplica-se inclusive nos casos em que o contribuinte se omitir de prestar as informações de que trata o § 7º do art. 58-J desta Lei.”

“Art. 58-S. Nas hipóteses de infração à legislação do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a exigência de multas e juros de mora dar-se-á em conformidade com as normas gerais desses tributos.”

“Art. 58-T. O disposto nos arts. 58-A a 58-S desta Lei não se aplica às pessoas jurídicas optantes pelo regime de que trata a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.”

7.2. Análise da Medida Provisória nº 436, de 2008

Três dias após a publicação da Lei nº 11.727, de 2008, o Poder Executivo editou a Medida Provisória nº 436, de 27 de junho de 2008, que eliminou a obrigatoriedade de instalação de medidores de vazão e vinculou aos produtores de

bebidas frias a instalação de novo sistema de controle, denominado contador de produção, com capacidade para identificar o tipo, a embalagem e a marca do produto. O prazo para instalação dos contadores de produção será regulamentado pela Receita Federal. O art. 1º da Medida Provisória nº 436, de 2008, acrescentou ao art. 58 da Lei nº 10.833, de 2003, os seguintes dispositivos, *verbis*:

Art. 1º (...)

(...)

Art. 58-T. As pessoas jurídicas que industrializam os produtos de que trata o art. 58-A ficam obrigadas a instalar equipamentos contadores de produção, que possibilitem, ainda, a identificação do tipo de produto, de embalagem e sua marca comercial, aplicando-se, no que couber, as disposições contidas nos arts. 27 a 30 da Lei no 11.488, de 15 de junho de 2007.

§ 1º A Secretaria da Receita Federal do Brasil estabelecerá a forma, limites, condições e prazos para a aplicação da obrigatoriedade de que trata o caput, sem prejuízo do disposto no art. 36 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

§ 2º As pessoas jurídicas de que trata o caput poderão deduzir da Contribuição para o PIS/PASEP ou da COFINS, devidas em cada período de apuração, crédito presumido correspondente ao ressarcimento de que trata o § 3º do art. 28 da Lei no 11.488, de 2007, efetivamente pago no mesmo período.

Um aspecto importante da mencionada Medida Provisória é o reconhecimento tácito de que o sistema de medidores de vazão perdeu sua finalidade, pois sua funcionalidade estava condicionada à existência de uma alíquota *ad rem* única por tipo de vasilhame. A existência de várias alíquotas *ad rem* para o mesmo vasilhame impõe a substituição dos medidores de vazão, instrumento extremamente importante no combate da sonegação, por um desconhecido sistema de contador de produção que identificaria tipo, embalagem e marca do produto.

Resta salientar que o referido contador de produção ainda não existe. A única certeza, portanto, é que os medidores de vazão perderam sua finalidade.

Outra alteração trazida pela Medida Provisória nº 436, de 2008, é a limitação das alíquotas a quatro faixas, que podem ser específicas por produto, marca e tipo de embalagem, conforme estipula o art. 1º da Medida Provisória nº 436, de 2008, que acrescentou ao art. 58 da Lei nº 10.833, de 2003, os seguintes dispositivos, *verbis*:

“Art. 1º

(...)

”Art. 58-L.

§ 1o O Poder Executivo poderá adotar valor-base por grupo de marcas comerciais, tipo de produto, ou por tipo de produto e marca comercial.

.....
§ 4o Para fins do disposto no § 1o, será utilizada a média dos preços dos componentes do grupo, podendo ser considerados os seguintes critérios, isolada ou cumulativamente:

I - tipo de produto;

II - faixa de preço;

III - tipo de embalagem.

§ 5o Para efeito do disposto no inciso II do § 4o, poderão ser adotadas até quatro faixas de preços."

Resta claro que o preço do produto é a principal base para a determinação do cálculo dos tributos. A nova sistemática, estabelecida pela MP nº 436, de 2008, em nada inova quanto à possibilidade de manipulação de preços. Não é desarrazoado concluir que essa nova forma de tributação pode resultar em aumento da evasão e da elisão fiscal, com bem salienta o ex- Secretário da Receita Federal, Everardo Maciel: "Abriu-se um campo fértil para sonegação e elisão fiscal, para não falar no restabelecimento de velhas contendas judiciais, pacificadas há muito tempo"²⁶ .

Nesse cenário de incertezas, resta aguardar a votação da MP nº 436, de 2008, para que efetivamente se conheçam as novas regras de tributação no setor de bebidas frias. É fato que a matéria é muito complexa e merecia ser amplamente debatida no Congresso e na sociedade. Afinal, estão em jogo normas que podem afetar a arrecadação, a concorrência, a inflação e a geração de empregos.

²⁶ A Maré Turva da Complexidade Tributária. O Globo On Line. Blog do Noblat. Rio de Janeiro. 03 jul. 2008. Disponível em: http://oglobo.globo.com/pais/noblat/post.asp?cod_post=62649. Acesso em: 20 jul. 2008

8. A utilização da alíquota *ad rem*, no plano internacional

Inúmeros países utilizam alíquotas *ad rem* com o intuito de combater excessos no consumo de determinados produtos, ao mesmo tempo em que se efetiva um controle mais eficaz no que tange à sonegação fiscal. Dentre eles, pode-se citar Portugal que adota tal sistemática de tributação em relação a: tabaco, produtos petrolíferos e bebidas alcoólicas.

A base tributável sobre o álcool e bebidas alcoólicas é constituída por hectolitro/grau plato e por hectolitro/grau adquirido no caso da cerveja (artigo 52). No tocante à cerveja, as bases tributáveis são: hectolitro/grau plato de produto acabado e o hectolitro/grau adquirido de produto acabado (Directiva nº 92/83). A taxa mínima fixada ao nível comunitário pela Directiva nº 92/84, é de 0,748 euros por hectolitro/grau plato ou de 1,87 euros por hectolitro/grau de álcool de produto acabado.

De um modo geral, nos países da União Européia, está em curso um processo de harmonização na estrutura tributária dos impostos especiais de consumo sobre as bebidas alcoólicas, conforme previsto na Diretiva 92/83/CEE, de 19 de outubro de 1992. Essa norma estabelece, no caso da cerveja, por exemplo, que o imposto será fixado tendo por base uma unidade física (hectolitro/grau do produto final). São admitidos regimes especiais e favorecidos para as pequenas cervejarias (200 mil hl/ano).

Na Costa Rica, a Lei nº 7.972, de 1999, estabeleceu imposto específico por unidade de consumo para licores, cervejas, vinho, conforme previsto nos seus arts. 1º e 2º:

ARTÍCULO 1. Créase un impuesto específico de dieciséis colones (¢16,00) por unidad de consumo de bebidas alcohólicas, que recaerá sobre la producción nacional y la importación de estos productos.

ARTÍCULO 2. Defínense como unidades de consumo los siguientes volúmenes, de acuerdo con el tipo de bebida:

- a) Cervezas y “coolers”: 350 ml.
- b) Vinos, espumantes y sidras: 125 ml.
- c) Cremas, vermout, jerez, oporto, ponche y rompopo: 75 ml.
- d) Para el resto de bebidas alcohólicas: 31,25 ml.

Si las bebidas alcohólicas se presentan en envases de volumen distinto, el impuesto se aplicará proporcionalmente.

A medida foi questionada pelos fabricantes de licores que a julgaram excessivamente gravosa. Estuda-se uma proposta para alterar referida lei, em que para o cálculo do imposto levaria em consideração a quantidade de álcool. A tabela do imposto seria a seguinte:

Tipo de bebida	Cargo por ml. de alcohol (Colón)
Menos de 15% de alcohol	1,34
De 15% a 30% de alcohol	1,51
Más de 30% de alcohol	1,84

Em 2004, a República Dominicana aprovou um imposto específico com base no teor de álcool, com taxa harmonizada para todas as bebidas, incluindo cerveja e vinho. O sistema foi implantado gradualmente e tem previsão para conclusão em 2008. Chegar-se-á a uma taxa de RD\$ 155,91 por litro de álcool.

A alíquota específica veio para solucionar um problema ligado a desigualdade tributária que impulsionou o contrabando de bebidas e a sonegação fiscal. Além disso, o rum, mais importante bebida produzida no país, tinha uma alíquota *ad valorem* reduzida, o que proporcionava uma desigualdade tributária. Com a nova lei, todas as bebidas sofreram a mesma incidência, qual seja, alíquota específica de RD\$ 155,91 por litro de álcool.

Outro país que adotou a alíquota específica para o setor de bebidas foi a República da Guatemala. O imposto específico foi estabelecido sobre a distribuição de bebidas alcoólicas destiladas, cerveja e outras bebidas fermentadas, com produção nacional ou mesmo ou importadas.

9. Conclusão

A análise da aplicação de alíquotas específicas, no Brasil e no Exterior, facultou perceber quão importante e necessária foi sua adoção para o setor de bebidas frias.

Demonstrou-se que a utilização de alíquotas específicas no âmbito do IPI em nada ofende à Constituição. Tampouco desatende ao princípio capacidade contributiva, vez que tal princípio não pode ser aplicado em sua plenitude para o referido imposto, tendo em vista que o art. 153, § 3º, I, da Constituição, estabelece que o *Imposto sobre o Produto Industrializado será seletivo em função da essencialidade*. Nota-se, com isso, que o critério adotado para a graduação do referido imposto será o de essencialidade, que não guarda qualquer relação com os preços dos produtos.

Outro aspecto importante a salientar é que não há relação entre pauta fiscal e tributo fixo. Esse consiste em uma técnica de tributação que integra base de cálculo e alíquota, resultando em um valor incidente sobre uma unidade de medida. Já a pauta fiscal, quase sempre estabelecida para evitar processos indutores a subfaturamento, pressupõe fixação de base de cálculo por arbitramento legal, sem consonância com o preço real do produto.

Pôde-se constatar, ainda, que tal sistemática é adotada em inúmeros países, em bases semelhantes à do Brasil. Assim como em nosso sistema, a aplicação de alíquotas específicas, nesses países, busca combater os excessos no consumo, ao mesmo tempo em que impõe barreiras aos sonegadores.

Não obstante, no decorrer do nosso trabalho foi sancionada a Lei 11.727, de 2008, decorrente de projeto de lei de conversão da Medida Provisória nº 413, de 2008, e editada a Medida Provisória nº 436, de 2008, que aguarda aprovação do Congresso Nacional, proporcionando uma verdadeira mudança na forma de tributação federal. Com a nova regra a base de cálculo do referido imposto levará em conta o valor do produto, aproximando-se de um sistema misto, que considera a quantidade do produto e preço praticado no mercado.

É cediço que retroagimos no tempo. Tempos atrás, a tributação das bebidas frias se fundava nos preços dos produtos. À época foram observados altos índices de sonegação e de manipulação dos valores utilizados como base de cálculo. Tornou-se quase impossível fiscalizar as empresas do setor de bebidas. Cada ação fiscal demandava meses de trabalho, quase sempre infrutíferos, porque objetivava basicamente desqualificar os preços praticados pelo contribuinte.

É certo que a sistemática estabelecida pela Lei nº 11.727, de 2008, com alterações introduzidas pela MP nº 436, de 2008, tendo por base alíquotas *ad rem* informadas por preços médios de mercado, reclama uma maior discussão sobre o tema. Tendo em vista a experiência brasileira com sonegação fiscal no setor de bebidas frias, em tese, a nova sistemática demandará maior atenção por parte da Receita Federal do Brasil, exigindo a instalação de novos mecanismos de controle para coibir eventuais desvios nas regras do regime especial.

É de lembrar ainda que, mesmo adotando medidas de controle, restarão dúvidas em saber o que é valor médio praticado pelos pontos de distribuição e o que poderá se feito para combater a manipulação desse valor. Para tanto, é inquestionável a necessidade de realização de estudos visando aperfeiçoar a metodologia para apuração de preços.

Concluiu-se ainda que o sistema instituído pelas Leis nº 7.798, de 1989, e nº 10.833, de 2003, fundada em alíquota *ad rem*, com incidência sobre a coisa tributada, é oportuno, simples e eficaz para combater as práticas de subfaturamento. Comporta, também, características técnicas que a tornam fórmula superior para tratar dos mercados de *commodities*, em que os únicos fatores a condicionar os níveis de venda são a propaganda e o preço

Por fim, a aplicação daquelas leis gerou aumento de arrecadação durante o período de sua vigência, além de formalizar uma parcela considerável do setor que abrigava uma economia informal e sem controle. Respeita, ademais, os princípios estabelecidos na Carta Magna, além de assegurar concorrência leal.

Referências Bibliográficas

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª Ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2000.

BALEEIRO, Aliomar. Uma Introdução à Ciência das Finanças. 15ª Ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2000.

BRASIL. Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, Ministério da Fazenda, Secretaria da Receita Federal, Brasília 2002, Realização Escola Fazendária - ESAF, período de 6 a 8 de agosto de 2001

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Organização de Anne Joyce Angher. 4.ed. São Paulo: Rideel, 2007.

BRASIL. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá Outras providências. Organização de Anne Joyce Angher. 4ª.ed. São Paulo. Rideel, 2007.

BRASIL. Lei nº 494, de 26 de novembro de 1948. Altera a Lei do Imposto de Consumo. Senado Federal. Legislações. Lista de Publicações. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=106308>. Acesso em 21 de jan. 2008.

BRASIL. Regulamento do Imposto de Consumo, Fundação Getúlio Vargas. Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, 1965.

CALMON, Sacha. Comentários à Constituição Federal de 1988. 9ª Ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2005.

CALMON, Sacha. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 9ª Ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2007.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 21ª. ed. rev. ampl. atual. até EC 48/2005. São Paulo. Malheiros Editores, 2005.

GUTJAHR, Valéria. Direito ao Crédito de IPI na aquisição de insumo ou na saída de produto isento, imune, sujeito à alíquota zero ou não tributado. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coordenador). IPI – Aspectos Jurídicos Relevantes. São Paulo. Quartier Latin, 2003.

Lei nº 11.727, de 28 de julho 2008. Dispõe sobre medidas tributárias. Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Lei/L11727.htm. Acesso em: 29 de jun. 2008.

LEI nº 7.798, de 10 de Julho 1989. Altera a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e dá outras providências. Presidência da Republica Brasileira. Legislação. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L7798.htm

MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo. Atlas, 2003.

MACIEL, Everardo. A Maré Turva da Complexidade Tributária. O Globo On Line. Blog do Noblat. Rio de Janeiro. 03 jul. 2008. Disponível em: http://oglobo.globo.com/pais/noblat/post.asp?cod_post=62649. Acesso em: 20 jul. 2008

MASCARENHAS, Raymundo Cloves. IPI – Tudo sobre Imposto sobre Produto Industrializado, Volume 1, 3ª Edição,

NOGUEIRA, Paulo Roberto. Do Imposto sobre Produto Industrializado. 1ª Ed. São Paulo. Ed. Saraiva, 1981.

PAULSEN, Leandro. Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 9º Ed. Porto Alegre. Ed. Livraria do Advogado, 2007.

PIZOLIO, Reinaldo. Competência Tributária e Conceitos Constitucionais. 1ª Ed. São Paulo. Ed. Quartier Latin, 2006.

Proposta de Emenda a Constituição nº 233/2008. Câmara dos Deputados. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/sileg/integras/540729.pdf>. Acesso em 28 de maio de 2008.

REZENDE, Tito. Consolidação das Leis do Imposto de Consumo, Decreto n. 26.1479, 5 jan. 1949, Vol. XXII – Revista Fiscal e de Legislação de Fazenda, 2ª Edição, Julho 1952.

SANTOS, Fernando Rangel Alvarez. CIDE – Combustíveis no Sistema Tributário Brasileiro e no Direito Comparado, Rio de Janeiro, 2007

VASQUES, Sérgio. Os Impostos do Pecado – o Álcool, o Tabaco, o Jogo e o Fisco, Lisboa. Ed. Almedina, 1999.

VASQUES, Sérgio. Os Impostos Especiais de Consumo. Ed. Almedina, 2001.

WIKIPÉDIA, A Enciclopédia Livre. Artigo. Disponível em: <http://pt.wikipedia.org/wiki/M%C3%A9dia>. Acesso em: 01 de jun. 2008.

XAVIER, Alberto. et al. DIAS de SOUZA, Hamilton (coordenador). Tributação Específica. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2007.