VOTO

A Senhora Ministra Rosa Weber (Relatora):

1. Delimitação do objeto do recurso

Como visto, o presente recurso extraordinário foi interposto pela Fazenda Nacional, com fundamento no art. 102, III, "b", da Constituição da República, contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região que, aplicando precedente da Corte Especial daquele Regional, declarou a inconstitucionalidade do art. 3º da Lei 7.798/1989.

Ab initio , é necessário fazer a **delimitação do objeto do recurso e da questão em relação à qual o Supremo Tribunal Federal reconheceu a existência de repercussão geral** .

Isso porque a classificação na lista dos temas da repercussão geral parece indicar uma amplitude maior do que efetivamente acontece.

O recurso extraordinário versa sobre a **tributação específica do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI),** ou seja, aquela feita não com fundamento na sistemática usual da aplicação de uma alíquota sobre uma base de cálculo, mas com esteio na multiplicação de um valor fixo pela quantidade de produtos vendidos (a chamada tributação ***ad rem)*** . **Não se discute, porém, a constitucionalidade de toda a legislação** que prevê essa forma de cobrança do IPI, mas apenas aquela relativa às **bebidas frias** , prevista no **art. 3º da Lei 7.798/1989** .

De fato, é somente em relação à constitucionalidade ou não deste dispositivo legal específico que foi reconhecida a existência de repercussão geral, como consta da ementa da decisão:

> "TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. BASE DE CÁLCULO: VALOR DA OPERAÇÃO. DISCUSSÃO SOBRE A CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 3º DA LEI 7.798/89, QUE ESTABELECE VALORES PRÉ-FIXADOS PARA O IPI. ART. 146, III, 'A', DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/08/2020 00:00

Assim, embora, o **tema da repercussão geral 324** tenha sido redigido como " *estabelecimento, por lei, de valores pré-fixados para o cálculo do IPI* ", destaco que nem todos os casos em que a tributação pelo IPI é feita de forma específica serão examinados no julgamento do presente recurso.

Não são objeto do julgamento os arts. 1º e 2º da mesma Lei 7.798/1989, que criaram a tributação pelo IPI na forma *ad rem* para as bebidas quentes e autorizaram a eventual extensão da mesma sistemática para outros produtos por intermédio de decreto do Executivo (art. 1º, § 2º, *b*).

Busca-se, como evidenciado, o exame da sistemática de imposição do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) com fundamento não na aplicação de uma alíquota expressa sob a forma de percentual sobre uma base de cálculo definida monetariamente (tributação *ad valorem*), mas através da multiplicação da quantidade de produtos vendidos por um valor de imposto correspondente à unidade (tributação *ad rem*).

A questão tem grande relevância prática para o IPI porque a tributação *ad rem* é tradicionalmente aplicada sobre dois setores – bebidas e cigarros – que são os responsáveis, juntamente com os veículos automotores, pela maior parte da arrecadação desse imposto.

Mais especificamente, o recurso extraordinário versa a cobrança do IPI relativo ao setor de bebidas frias (cerveja, refrigerante e água), tendo a turma julgadora do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, forte em precedente de sua Corte Especial, declarado inconstitucional o art. 3º da Lei 7.798/1989, que criou a sistemática para esses produtos.

2. Mérito

Nesse cenário, o caso não demanda ponderação de princípios constitucionais. É preciso apreciar uma **regra** , uma determinação direta e explícita: cabe à lei complementar fixar a base de cálculo dos impostos discriminados na Constituição. Trata-se do art. 146, III, *a* , da Lei Maior:

> "Art. 146. **Cabe à lei complementar** :
> [...]
> III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/06/2020 00:00

> a) **definição** de tributos e de suas espécies, bem como, **em relação aos impostos discriminados nesta Constituição , a dos respectivos** fatos geradores, **bases de cálculo** e contribuintes;
> [...]"

Assim, partindo-se da premissa de que o IPI é um dos impostos previstos pela Constituição (art. 153, IV), é certo que somente lei complementar pode definir ou alterar a sua base de cálculo.

Ressalto que **a própria União não traz qualquer alegação de que a lei ordinária poderia alterar a base de cálculo do IPI.** O que a Fazenda Nacional sustenta em seu recurso é que a Lei 7.798/1998 não teria alterado a base imponível do IPI, que continuaria a ser aquela estabelecida no Código Tributário Nacional, que apenas realizou uma espécie de *"explicitação"* dessa base de cálculo ou de seu cálculo de uma forma diversa da simples aplicação de alíquota sobre o valor da operação.

Confira-se, nesse sentido, trecho da peça recursal da União, que reproduzo com os destaques constantes do original (fl. 122 dos autos físicos originais, eSTF doc. 10, fl. 139):

> "Em síntese, **em relação às bebidas, pois, foi mantido o princípio de ser o preço da operação a base de cálculo do tributo** , conforme se viu. De ser reiterado, ainda, que o valor do imposto assim fixado, para enquadramento do produto, **está limitado** (art. 2º da citada Lei nº 7.798 /89) **ao valor que resultaria da aplicação da alíquota prevista na TIPI a que o produto estiver sujeito, sobre o valor tributável da operação (preço normal pelo qual é vendido o produto pelo industrial).** "

O argumento, porém, nada colhe, pois, como será demonstrado, **o art. 2º da Lei 7.798/1989 sequer se aplica ao IPI cobrado com base no art. 3º;** somente àquele exigido com base no art. 1º. No caso da sistemática do art. 3º, existe uma previsão que parece semelhante, embora com importante diferença, como será visto.

Antes de ingressar na sistemática da Lei 7.798/1998, releva recapitular brevemente como a base de cálculo do IPI, pelo menos em regra, é disciplinada pelo art. 47 do Código Tributário Nacional, lei formalmente ordinária, mas materialmente complementar.

2.1. O art. 47 do CTN como base de cálculo geral do IPI

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/06/2020 00:00

O Imposto sobre Produtos Industrializados não tinha previsão na Constituição de 1946, que se referia apenas àquele que veio a lhe dar origem: o Imposto de Consumo. Assim era estabelecido em seu art. 15, II:

> "Art 15 - Compete à União decretar impostos sobre:
> [...]
> II - consumo de mercadorias;
> [...]"

Forte nesse dispositivo da Constituição de 1946, foi editada a Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964, que dispunha sobre o Imposto de Consumo. A despeito da nomenclatura, o imposto já incidia apenas sobre produtos industrializados, como se depreende do seu artigo 1º:

> "Art. 1º O Imposto de Consumo incide sobre os produtos industrializados compreendidos na Tabela anexa."

Pouco mais de um ano depois da Lei 4.502/1964 ter disciplinado o Imposto de Consumo, sobreveio a Emenda 18, de 1º de dezembro de 1965, que promoveu a " *Reforma do Sistema Tributário* ". Revogados expressamente diversos dispositivos da Constituição de 1946, o sistema tributário nacional passou a ter disciplina no texto da própria Emenda 18 /1965. A estrutura implementada, em grande medida, foi reproduzida na Constituição de 1988.

No sistema da EC 18/1965, foi extinta a previsão do Imposto sobre o Consumo de Mercadorias e implementada a disciplina do Imposto sobre Produtos Industrializados:

> "Art. 11. Compete à União o imposto sobre produtos industrializados."

Como regra de transição, o art. 26 da EC 18/1965 estabeleceu que os tributos que a precediam poderiam continuar a ser cobrados até 31.12.1966, mas deveriam ser *"revogados, alterados ou substituídos por outros"* nesse prazo:

> "Art. 26. Os tributos de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, vigentes à data da promulgação desta Emenda, salvo o imposto de exportação, poderão continuar a ser

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/06/2020 00:00

cobrados até 31 de dezembro de 1966, devendo, nesse prazo, ser revogados, alterados ou substituídos por outros na conformidade do disposto nesta Emenda."

Para implementar o novo sistema tributário nacional criado pela Emenda 18/1965, foi editada a Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Este diploma normativo buscou, ainda, finalmente estabelecer um conjunto de normas gerais, na forma do art. 5º, XV, "b", da Constituição de 1946, que regia a competência do Congresso Nacional para legislar sobre normas gerais de direito financeiro, aplicáveis à União, Estados e Municípios.

Embora tenha trazido o conjunto de normas gerais que há muito se demandava, incorporando o trabalho iniciado por comissão constituída pelo Ministério da Fazenda mais de uma década antes, sob a relatoria de Rubens Gomes de Souza, a Lei 5.172/1966 não foi originalmente sequer denominada código. Todavia, o Ato Complementar 36, de 13 de março de 1967, concedeu-lhe a nomenclatura *Código Tributário Nacional* :

> "Art. 7º A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, e alterações posteriores passa a denominar-se Código Tributário Nacional."

Surgiu, então, o ainda vigente Código Tributário Nacional, o conhecido CTN. Inicialmente, foi dotado da natureza do que hoje constitui lei ordinária, uma vez que a Constituição de 1946 não previa a figura da lei complementar, introduzida pela Constituição de 1967.

Com a CF/1967, então, surge a lei complementar como um dos produtos do processo legislativo (art. 49, II), com necessária votação pela maioria absoluta dos membros das duas casas do Congresso Nacional (art. 53):

> "Art. 49 - O processo legislativo compreende a elaboração de:
> I - emendas à Constituição;
> **II - leis complementares à Constituição;**
> III - leis ordinárias;
> IV - leis delegadas;
> V - decretos-leis;
> VI - decretos legislativos;
> VII - resoluções."
> [...]
> "Art. 53 - **As leis complementares à Constituição serão votadas por maioria absoluta dos membros das duas Casas do Congresso Nacional** , observados os demais termos da votação das leis ordinárias."

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/06/2020 00:00

Igualmente, a Constituição de 1967 elencou diversos casos de reserva de lei complementar, dentre os quais as normas gerais de direito tributário:

> "Art. 19 [...]
> [...]
> § 1º - **Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário , disporá sobre os conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder tributário** ."

Como as normas gerais de direito tributário eram carreadas pelo Código Tributário Nacional, passou-se a entender que, a partir da Constituição de 1967, que a Lei 5.172/1966 tornou-se – pelo menos em parte – materialmente lei complementar .

Consabido, pois, que o CTN, embora seja formalmente lei ordinária, é materialmente lei complementar.

Em verdade, porém, **a Constituição de 1967 não recepcionou todo o CTN como lei complementar** . De fato, a Lei 5.172/1966 tratava, como consta já de sua ementa, de duas grandes questões, expostas em seus dois livros:

> - Livro Primeiro – Sistema Tributário Nacional; e
> - Livro Segundo – Normas Gerais de Direito Tributário.

Quanto às normas do Livro Segundo, não há dúvida de que, com a CF /1967, passaram a ter natureza material de lei complementar, na medida em que o art. 19, § 1º, daquela Constituição previa que essas normas seriam disciplinadas em diploma dessa natureza.

Já o Livro Primeiro do CTN, porém, embora inclua preceitos que têm o caráter de normas gerais de direito tributário (arts. 3º a 19, por exemplo), trata também de temas que, antes da Constituição de 1988, não eram objeto de reserva de lei complementar. Por exemplo, o Livro Primeiro do CTN especifica as bases de cálculo dos impostos previstos na Constituição. Não havia, antes da atual Carta Política, previsão de que a matéria seria disciplinada por lei complementar.

Portanto, os dispositivos do CTN que estabeleciam a base de cálculo dos impostos, inclusive o IPI, na vigência da Constituição de 1967, podiam ser alterados por lei ordinária.

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/08/2020 00:00

Com razão Alberto Xavier quando, em seu parecer, colacionado pelo Instituto ETCO, aponta:

> "A lei complementar, na Constituição de 1967, competia, em geral, estabelecer normas gerais de Direito Tributário, dispor sobre os conflitos de competência nesta matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, bem como regular as limitações constitucionais do poder de tributar.
>
> Da simples leitura deste preceito e da sua comparação com o art. 146, III, alínea 'a', da Constituição de 1988 resulta bem claro que na Constituição de 1967 a definição da base de cálculo dos tributos (assim como a dos respectivos fatos geradores e contribuintes) não era matéria reservada à lei complementar; podendo, pois, ser livremente estabelecida por lei ordinária.
>
> Com efeito, não tendo sido a definição da base de cálculo considerada, na Constituição de 1967, matéria sujeita à reserva de lei complementar, as disposições do CTN, versando tal matéria não reservada têm o valor de simples lei ordinária, suscetível de modificação ou revogação por lei de igual natureza."

O panorama normativo, registro, não se alterou com a Constituição de 1969 (EC 1/1969), cujo art. 18, § 1º, fez apenas pequena alteração de redação no texto do antigo art. 19, § 1º:

> "Art. 18 [...]
>
> § 1º Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência nesta matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar.
>
> [...]"

Desse modo, durante a vigência das Constituições de 1967 e 1969, ainda que a base de cálculo do IPI estivesse prevista no Código Tributário Nacional, podia ser alterada por lei ordinária, pois o CTN, no ponto, não era lei complementar, nem formal, nem materialmente.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que, se lei formalmente complementar trata de matéria não reservada pela Constituição a esse tipo de normativo, pode ser alterada por lei ordinária.

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/06/2020 00:00

Nesse sentido, transcrevo o voto do Ministro Moreira Alves, relator da ADC 1, em que se discutia a constitucionalidade da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, instituída pela LC 70/1991:

> "[...] essa lei, com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela instituída – que são o objeto desta ação –, é materialmente ordinária, por não tratar, nesse particular, de matéria reservada, por texto expresso da Constituição, à lei complementar. A jurisprudência desta Corte, sob o império da Emenda Constitucional nº 1/69 – e a Constituição atual não alterou esse sistema –, se firmou no sentido de que só se exige lei complementar para as matérias para cuja disciplina a Constituição expressamente faz tal exigência, e, se porventura a matéria, disciplina por lei cujo processo legislativo observador tenha sido o da lei complementar, não seja daquelas para que a Carta Magna exige essa modalidade legislativa, os dispositivos que tratam dela se têm como dispositivos de lei ordinária."

Na mesma linha:

> "Contribuição social sobre o faturamento - COFINS (CF, art. 195, I). 2. Revogação pelo art. 56 da Lei 9.430/96 da isenção concedida às sociedades civis de profissão regulamentada pelo art. 6º, II, da Lei Complementar 70/91. Legitimidade. 3. Inexistência de relação hierárquica entre lei ordinária e lei complementar. Questão exclusivamente constitucional, relacionada à distribuição material entre as espécies legais. Precedentes. 4. A LC 70/91 é apenas formalmente complementar, mas materialmente ordinária, com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela instituída. ADC 1, Rel. Moreira Alves, RTJ 156/721. 5. Recurso extraordinário conhecido mas negado provimento" (RE 377.457 repercussão geral, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, *DJe* de 18.12.2008) .

Significativo para o caso sob exame é que o Código Tributário Nacional atualmente é materialmente lei complementar, inclusive no que tange à fixação da base de cálculo de diversos impostos, como o IPI, cuja base imponível geral vem fixada em seu art. 47 para os vários fatos geradores previstos no art. 46:

> "Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/06/2020 00:00

I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;

II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;

III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo."

"Art. 47. A base de cálculo do imposto é:

I - no caso do inciso I do artigo anterior, o preço normal, como definido no inciso II do artigo 20, acrescido do montante:

a) do imposto sobre a importação;

b) das taxas exigidas para entrada do produto no País;

c) dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis;

II - no caso do inciso II do artigo anterior:

a) o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria;

b) na falta do valor a que se refere a alínea anterior, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente;

III - no caso do inciso III do artigo anterior, o preço da arrematação."

Em suma: a base de cálculo estabelecida em lei complementar para as operações de saída de mercadorias, inclusive bebidas, de estabelecimentos industriais é *"o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria"* , na forma do art. 47, II, a, do CTN.

2.2. IPI sobre bebidas na sistemática *ad rem* – Lei 7.798/1989

Cumpre reiterar que, embora o objeto do recurso extraordinário seja o IPI *ad rem* das bebidas frias, estabelecido a partir do art. 3º da Lei 7.798 /1998, necessário o exame, também, do regramento das bebidas quentes, como consta dos arts. 1º e 2º da mesma Lei 7.798/1989.

2.2.1. IPI sobre bebidas quentes na sistemática *ad rem* – arts. 1º e 2º da Lei 7.798/1989

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/06/2020 00:00

A tributação fixa do IPI sobre bebidas foi introduzida pela Medida Provisória 69, de 19 de junho de 1989, convertida na Lei 7.798, de 10 de julho de 1989.

Os artigos 1º e 2º da referida lei previram que os produtos relacionados em seu anexo I (vinho, uísque, cachaça, licores e outros – as chamadas **bebidas quentes**) seriam tributados pelo IPI por unidade, *in verbis* :

> "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 classe constantes do Anexo II.
>
> § 1º A conversão do valor do imposto, em cruzados novos, será feita com base no valor do BTN vigente no mês do fato gerador.
>
> § 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 Para os produtos cujos preços de venda estejam sob o controle de órgão do Poder Executivo, a conversão do valor do imposto em cruzados novos, após o seu enquadramento na forma desta Lei, será feita com base no valor do BTN na data de início de vigência do reajuste do preço de venda.
>
> 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."

À luz dos dispositivos transcritos, infere-se que as bebidas quentes, relacionadas no Anexo I, seriam enquadradas numa faixa de classes, de acordo com o seu tipo e com o tamanho do recipiente. O Anexo II, por sua vez, apresenta o valor, expresso em Bônus do Tesouro Nacional (BTN), que incidiria por unidade.

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/06/2020 00:00

Assim, por exemplo, os uísques poderiam ser enquadrados desde a classe A até a Z, enquanto as bebidas alcoólicas de jurubeba o seriam nas classes A até O.

O enquadramento na classe A significaria o pagamento, a partir de 1º. 10.1989, de um IPI de 0,0597 BTN por unidade; na classe B, de 0,0733 BTN por unidade; e assim por diante, até chegar-se à classe Z, que indicaria o pagamento de 8,6026 BTN por unidade a título de IPI.

Prevendo a lei que determinada bebida seria enquadrável numa faixa de classes (por exemplo, "A" a "Z" no já citado caso do uísque), o efetivo enquadramento do produto (uísque U do fabricante F na garrafa de tamanho T) seria feito pelo Poder Executivo. Isso com base no valor que resultaria da aplicação da alíquota apresentada na Tabela de Incidência do IPI (TIPI) sobre o valor tributável, definido como 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*".

Para esse enquadramento, a lei determinou que o contribuinte informaria ao Ministério da Fazenda " *as características de fabricação e os preços de venda, por espécie e marca do produto e por capacidade do recipiente*" (§ 2º do art. 2º).

A partir desses dados, a Secretaria da Receita Federal editava atos declaratórios especificando que o produto P da empresa E, vendido em garrafas de tamanho T, ficaria enquadrado em determinada classe.

Exemplifico, com o fito de facilitar a visualização prática: o Ato Declaratório SRF 58/1996 enquadrou o produto denominado "J. Cuervo Blanco", classificado na TIPI na posição 2208.90.0202, do fabricante de CPNJ 62.261.391/0008-21, apresentado em garrafas de 750ml, na classe G.

O enquadramento na classe G, por outro lado, significaria um pagamento de IPI de R$ 0,16, nos termos da tabela trazida no Anexo II da Lei 7.798/1989. Assim, pela venda de cada garrafa da tequila "J. Cuervo Blanco," o fabricante ou importador ficaria devedor de R$ 0,16 de IPI.

Esse modelo de cobrança do IPI sobre as bebidas quentes vigorou até 31.12.2015, data da publicação da Lei 13.241/2015, resultado da conversão da MP 690/2015, que as excluiu da sistemática de tributação *ad rem* estabelecida pela Lei 7.798/1989:

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/06/2020 00:00

"Art. 1º O Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI incidente sobre as bebidas classificadas nas posições 22.04, 22.05, 22.06 e 22.08, exceto o código 2208.90.00 Ex 01, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, será exigido na forma prevista nesta Lei.

Art. 2º **Os produtos de que trata o art. 1º ficam excluídos do regime tributário do IPI previsto nos arts. 1º a 4º da Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989** .

Parágrafo único. Em decorrência do disposto no *caput* , aplicam-se aos produtos nele referidos as regras previstas na legislação do IPI, inclusive as relativas a:

I - fato gerador;

II - contribuintes e responsáveis;

III - base de cálculo; e

IV - cálculo do imposto."

Reproduzo o trecho da exposição de motivos do Ministro da Fazenda, que aborda a alteração do modelo:

"1. A primeira parte da proposta envolve a alteração do atual modelo de incidência do IPI sobre as bebidas quentes (estabelecido nos termos da Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989), existente há mais de vinte anos, que se encontra ultrapassado e impõe uma série de dificuldades e distorções na administração do imposto.

2. A proposta será implementada por alteração do modelo de incidência do IPI sobre aqueles produtos, restabelecendo-se as regras gerais previstas na legislação do imposto (Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964), sem qualquer previsão de classes de valores ou reduções de alíquotas.

3. Com as alterações propostas, pretende-se alcançar maior eficiência tributária, bem como simplificar o mecanismo de definição do valor final do IPI a pagar pelo contribuinte. Listam-se algumas inovações trazidas pelo modelo ora proposto, que representam grandes avanços em relação ao atual:

a) A Secretaria da Receita Federal do Brasil não mais precisará publicar atos específicos para fins de determinação do IPI a ser pago;

b) Grande aderência do IPI ao preço de fabricação do produto;

c) Aproximação da tributação do produto nacional à do produto importado, estando ambos sujeitos às novas normas propostas no presente Projeto.

4. Importante ressaltar que a presente proposta acarreta a necessidade de alteração das alíquotas de algumas bebidas quentes na TIPI, de forma a que se apliquem as alíquotas efetivas aos produtos (já que não haverá qualquer redutor na legislação).

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/06/2020 00:00

> 5. Há urgência e relevância na medida, que ficam caracterizadas em função das graves distorções que o modelo de tributação atual vem causando na concorrência, sendo importante que haja um período de assimilação das alterações, inclusive com a necessidade de regulamentação pelo Poder Executivo."

Esse modelo do IPI sobre *bebidas quentes* , cumpre lembrar, não foi abordado no acórdão recorrido, que declarou a inconstitucionalidade apenas do art. 3º da Lei 7.798/1989, autorizador da tributação unitária das *bebidas frias* .

2.2.2. IPI sobre bebidas frias (cerveja, refrigerante e água) na sistemática *ad rem* – art. 3º da Lei 7.798/1989

A Lei 7.798/1989, em seus arts. 1º e 2º, disciplinou a tributação *ad rem* das bebidas quentes e, na alínea *b* do § 2º do art. 1º, autorizou o Poder Executivo **a incluir outros** produtos nessa sistemática (ou excluir). Todavia, para as bebidas frias (referenciadas na lei como "outros produtos dos capítulos 21 e 22 da TIPI"), o legislador criou um sistema **semelhante, mas diferente** , ora exposto.

Inicio por transcrever a redação original do dispositivo, declarado inconstitucional pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

> "Art. 3º O Poder Executivo poderá, em relação a outros produtos dos capítulos 21 e 22 da TIPI, aprovada pelo Decreto nº 97.410, de 23 de dezembro de 1988, estabelecer classes de valores correspondentes ao IPI a ser pago.
>
> § 1º. Os valores de cada classe deverão 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.
>
> § 2º. As classes serão estabelecidas tendo em vista a espécie do produto, capacidade e natureza do recipiente.
>
> § 3º. Para efeitos de classificação dos produtos nos termos de que trata este artigo, não haverá distinção entre os da mesma espécie, com a mesma capacidade e natureza do recipiente.
>
> § 4º. Os valores estabelecidos para cada classe serão reajustados automaticamente nos mesmos índices do BTN ou, tratando-se de produtos de preço de venda controlado por órgão do Poder Executivo, nos mesmos índices e na mesma data de vigência do reajuste."

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/06/2020 00:00

Publicada a Lei 7.798 em 11.7.1989, no dia 19 do mesmo mês foi editado o Decreto 97.976, de 18.7.1989, que concretamente incluiu as bebidas frias no regime de tributação unitária. Transcrevo os seus arts. 1º e 2º:

> "Art. 1º Ficam incluídos no regime tributário de que trata o art. 1º da Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989, os produtos do código 2206.00 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), aprovada pelo Decreto nº 97.41, de 23 de dezembro de 1988.
>
> Art. 2º A partir de 24 de julho de 1989, os produtos dos códigos 2106.90, 2201.10, 2202.90 e 2203.00 da TIPI pagarão o Imposto sobre Produtos Industrializados IPI de acordo com a tabela anexa.
>
> Parágrafo único. Os valores estabelecidos na tabela serão reajustados:
>
> a) mensalmente, nos mesmos índices do Bônus do Tesouro Nacional;
>
> b) tratando-se de produtos de preço controlado por órgão do Poder Executivo, na data do início de vigência do preço de venda reajustado e nos mesmos índices deste."

Peço vênia para transcrever um trecho da tabela anexa a esse Decreto 97.976/1989, que já mostra o porquê do questionamento sobre a constitucionalidade do art. 3º:

CÓDIGO TIPIDESCRIÇÃO DO PRODUTO/RECIPIENTEIPI-NCz$UNIDADE 2203.00Cervejas de Malte I – Garrafa de vidro, retornável 17. Até 260 ml0,8112 18. De 261 a 360 ml1,1512 19. De 361 a 660 ml1,7512 II – Garrafa de vidro, não retornável 20. De 261 a 360 ml1,8524 III – Lata 21. De 261 a 360 ml3,1524 IV – Barril 22. Barril0,25litro

Da sua análise, infere-se que, ao contrário da tributação das bebidas quentes, em que o IPI era calculado **por unidade do produto, mas a partir de dados concretos apresentados por cada fabricante para cada um de seus produtos , o IPI das bebidas frias passou a ser cobrado** considerando

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/08/2020 00:00

simplesmente o tipo da bebida e o volume em que a comercialização seria feita . Assim, **a cada venda de um barril de cerveja, o contribuinte se tornava devedor de NCz$ 0,25 a título de IPI, independentemente do preço de comercialização daquele barril** .

Tal sistemática foi mantida até a edição da Lei 11.727, de 23.06.2008, que acrescentou os arts. 58-A a 58-U na Lei 10.833/2003. A regra voltou a ser o cálculo do IPI forte no valor da operação. Nesse sentido, o § 2º do art. 58-F da Lei 10.833/2003 previu que o IPI sobre bebidas frias devido pelo industrial seria calculado mediante a aplicação de alíquota sobre o valor da operação:

> "Art. 58-F.
> [...]
> § 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
> [...]"

Foi mantida a possibilidade de tributação *ad rem* , embora conforme a opção do industrializador ou do importador das bebidas frias. É o que dispõe o art. 58-J da Lei 10.833/2003, incluído pela Lei 11.727/2008, cujo *caput* transcrevo:

> "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** .
> [...]"

Essa nova forma de tributação das bebidas frias pelo IPI, registro apenas para efeito de completude, foi regulamentada pelo Decreto 6.707/2008.

Novo modelo legal de imposição do IPI sobre bebidas frias, finalmente, foi trazido pela Lei 13.097/2015, cujo art. 14 previu a regra geral de que o imposto e outros tributos incidentes sobre elas seriam exigidos " *na forma da legislação aplicável à generalidade das pessoas jurídicas* ":

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/06/2020 00:00

> "Art. 14. Observado o disposto nesta Lei, serão exigidos na forma da legislação aplicável à generalidade das pessoas jurídicas a Contribuição para o PIS/PASEP, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, a Contribuição para o PIS/PASEP-Importação, a COFINS-Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI devidos pelos importadores e pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização e comercialização dos produtos classificados nos seguintes códigos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011:
>
> I - 2106.90.10 Ex 02;
>
> II - 22.01, exceto os Ex 01 e Ex 02 do código 2201.10.00;
>
> III - 22.02, exceto os Ex 01, Ex 02 e Ex 03 do código 2202.90.00; e
>
> IV - 22.02.90.00 Ex 03 e 22.03.
>
> Parágrafo único. O disposto neste artigo, em relação às posições 22.01 e 22.02 da TIPI, alcança, exclusivamente, água e refrigerantes, chás, refrescos, cerveja sem álcool, repositores hidroeletrolíticos, bebidas energéticas e compostos líquidos prontos para o consumo que contenham como ingrediente principal inositol, glucoronolactona, taurina ou cafeína."

Todavia, o art. 33 da mesma Lei 13.097/2015 trouxe uma previsão de **valor mínimo unitário do IPI** em função da classificação fiscal, tipo do produto e capacidade do recipiente:

> "Art. 33. Ficam estabelecidos valores mínimos do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS /Pasep-Importação e da Cofins-Importação em função da classificação fiscal na Tipi, do tipo de produto e da capacidade do recipiente, conforme Anexo I desta Lei.
>
> § 1º O Poder Executivo poderá alterar os valores mínimos de que trata o *caput* .
>
> § 2º Aplicam-se eventuais reduções previstas para os produtos que contiverem suco de fruta, extrato de sementes de guaraná ou extrato de açaí, nos termos da legislação aplicável, sobre os valores mínimos referidos no *caput."*

Em termos práticos, foi mantido um resquício da tributação *ad rem* das bebidas frias, pois, embora a regra seja a tributação *ad valorem* , com a aplicação da alíquota sobre o valor da operação, estabeleceu-se que deste cálculo não pode resultar um valor inferior a um mínimo fixado por unidade do produto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/06/2020 00:00

O anexo I da Lei 13.097/2015, inclusive, refere-se expressamente a "*alíquotas específicas mínimas*". Assim, por exemplo, o referido anexo, em sua redação vigente, dada pela Lei 13.137/2015, prevê que os refrigerantes apresentados em embalagem PET descartável de até 350 ml pagarão um IPI mínimo de R$ 0,0588 por litro.

3. Inconstitucionalidade do art. 3º da Lei 7.798/1989

Bem compreendida a sistemática do art. 3º da Lei 7.798/1989, entendo que o dispositivo **operou, sim, uma mudança da base de cálculo do IPI das bebidas frias.**

Foi implantado um sistema em que o imposto não era cobrado com base no valor da operação de que decorresse a saída do produto – base de cálculo prevista no art. 47 do CTN – , mas com base em uma pauta fiscal.

No caso das bebidas frias, o valor unitário do IPI era estabelecido na forma dos §§ 2º a 4º do art. 3º, com fundamento em clara **pauta fiscal** , que ignorava completamente o valor concreto praticado por cada empresa. Ademais, era regida apenas pelo que a Fazenda considerasse uma "*operação normal de venda*" (parte final do § 1º), levando em conta apenas o produto, a capacidade e a natureza do recipiente (§ 2º), mas sem distinção entre aqueles da mesma espécie (§ 3º).

Desse modo, **o art. 3º da Lei 7.798/1998** efetivamente alterou a base de cálculo do IPI **sem a observância de lei complementar.** Assim procedendo, **incorreu em inconstitucionalidade formal.**

Prevalece , pois, **a disciplina do art. 146, III, *a* , da Constituição.**

4. Conclusão

Ante o exposto, **nego provimento** ao recurso extraordinário e proponho a seguinte tese de repercussão geral:

É formalmente inconstitucional, por ofensa ao artigo 146, inciso III, alínea "a", da Constituição Federal, o art. 3º da Lei 7.798/1998, que

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/06/2020 00:00

promoveu alteração da base de cálculo do IPI em descompasso com a disciplina da matéria no artigo 47, inciso II, alínea "a", do Código Tributário Nacional.

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 19/06/2020 00:00