



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE DIREITO
GUSTAVO WEISS DE RESENDE**

**IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS NA
IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS: uma análise da (i)legalidade da
cobrança à luz dos Tratados de Comércio Internacional – do GATT
à OMC**

**Juiz de Fora
2016**

GUSTAVO WEISS DE RESENDE

**IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS NA
IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS: uma análise da (i)legalidade da
cobrança à luz dos Tratados de Comércio Internacional – do GATT
à OMC**

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel. Na área de concentração Direito Tributário Internacional sob orientação do Prof^a. Dr.^a Elizabete Rosa de Mello.

**Juiz de Fora
2016**

GUSTAVO WEISS DE RESENDE

**IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS NA
IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS: uma análise da (i)legalidade da
cobrança à luz dos Tratados de Comércio Internacional – do GATT
à OMC**

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel. Na área de concentração Direito Tributário Internacional, submetida à Banca Examinadora composta pelos membros:

Orientador: Prof^a. Dr^a. Elizabete Rosa de Mello
Universidade Federal de Juiz de Fora

Prof. Dr. Orfeu Sérgio Ferreira Filho
Universidade Federal de Juiz de Fora

Prof^a. Dr^a. Waleska Marcy Rosa
Universidade Federal de Juiz de Fora

PARECER DA BANCA

() APROVADO

() REPROVADO

Juiz de Fora, 19 de julho de 2016.

Dedico este trabalho a todos os professores, que lutam com amor por seus alunos e sua profissão.

Em primeiro lugar – e não poderia ser diferente – agradeço à minha mãe, Priscilla, pelo apoio incondicional em todas as minhas empreitadas, além das palavras, sugestões e cutucões, todos com muito amor e carinho.

Ao meu pai, Leonardo, que a despeito da distância, nunca deixou de estar presente e me apoiar, das melhores maneiras possíveis.

À minha irmã, Gabriella, que com seu jeito implicante e amoroso, sempre me pôs um sorriso no rosto e serviu de ombro amigo em toda a nossa cumplicidade.

Aos meus amigos – todos eles, onde quer que estejam. Vocês são meu bem mais precioso, por opção. Em especial ao TrS, responsável por me acolher, me divertir e me apoiar – de sua maneira torta, lunática e única – por toda a minha vida; à Corja, que tornou meus dias na Faculdade de Direito muito mais agradáveis, seja através da sinuca, cultura oriental, sabedoria ou do simples caos; e aos meus amigos de Passau, que foram minha família lá e continuam sendo aqui, cada louco à sua própria maneira.

Aos meus amados professores e mestres, notadamente os do Stella, que não só me ensinaram a viver, mas me mostraram um caminho para a felicidade. Neste agradecimento não poderia deixar de manifestar especial carinho pela Bernadette, que mais do que professora e mestra, se tornou minha mãe e amiga.

Por fim, mas de forma alguma menos importante, ao meu avô Sérgio e à minha Tia Rosa, que me ensinaram a bondade, o amor e o caráter. Sou e serei eternamente grato a vocês.

E a todos os outros que, infelizmente, não cabem nesta curta página, mas que não por isso deixam de possuir imensa importância para mim.

"Give every man thy ear but few thy voice." – Polonius, por William Shakespeare

RESUMO

O presente trabalho trata especificamente da cobrança de imposto sobre produtos industrializados (IPI) na importação de produtos, à luz da principiologia por detrás de acordos e tratados internacionais tais como o Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GATT) e a Organização Mundial do Comércio (OMC). Através de uma metodologia crítico-dedutiva, questiona-se se esta cobrança seria juridicamente válida, segundo os ditames de um pós-positivismo fundado em Robert Alexy e Dworkin, na medida em que (I) a industrialização ocorre fora do território nacional; (II) o imposto sobre produtos industrializados superpõe seu fato gerador ao imposto de importação; e (III) os princípios do GATT e da OMC definem igualdade no tratamento entre produtos nacionais e estrangeiros, bem como a simplificação das barreiras alfandegárias. Conclui-se, a partir de uma análise de proporcionalidade em seus três subníveis, que ao realizar a cobrança de um imposto pela industrialização de um produto que sequer foi industrializado no país, invadindo o âmbito constitucional de aplicação de outro imposto, a política pública de proteção do mercado nacional viola diversos princípios de acordos assinados pelo Brasil.

Palavras-chave: Imposto sobre Produtos Industrializados; Importação; Comércio Internacional; OMC; Pós-positivismo

ABSTRACT

The present paper deals with the charge of the Tax on Industrialized Goods (IPI) in the import of goods, in the light of the principles behind agreements and international treaties such as the General Agreement on Tariffs and Trade (GATT) and the World Trade Organization (WTO). Through a critical deductive methodology, it is brought up the question whether this charge would be legally valid or not, according to the rules of post-positivism based on Robert Alexy and Dworkin, whilst taking into account that (I) the industrialization process occurs outside of national territory; (II) the taxable event of the Tax on Industrialized Goods superimposes the one of the Import Tax; and (III) the GATT and the WTO's founding principles define equal treatment between national and foreign products, as well as a simplification of customs barriers. It follows from a proportionality analysis in its three sublevels that, in carrying out the collection of a tax on the industrialization of a product that not even has been industrialized in the country, invading the constitutional scope of another tax, the public policy of domestic market protection violates several principles of agreements signed by Brazil.

Key words: Tax on Industrialized Goods; Import; International Trade; WTO; Post-positivism.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF	Constituição Federal
CTN	Código Tributário Nacional
FMI	Fundo Monetário Internacional
GATS	<i>General Agreement on Trade in Services</i>
GATT	<i>General Agreement on Tariffs and Trade</i>
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OIC	Organização Internacional do Comércio
OMC	Organização Mundial do Comércio
RIPI	Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados
TIPI	Tabela de Incidência do IPI
TRIPS	<i>Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rights</i>
VCLT	<i>Vienna Convention on the Law of Treaties</i>

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 O IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS.....	13
2.1 Conceito	13
2.2 Características	14
2.3 Elementos	17
2.3.1 Subjetivos.....	17
2.3.2 Objetivos	20
2.4 Cobrança de IPI em produtos industrializados importados	21
2.4.1 Origem histórica	22
2.4.2 Questões constitucionais atuais.....	23
3 DO ACORDO GERAL DE TARIFAS E COMÉRCIO – GATT – À ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO – OMC.....	25
3.1 Desenvolvimento e aplicabilidade do acordo	25
3.1.1 Princípios fundantes.....	28
3.2 Aplicabilidade do GATT às relações comerciais que envolvem o IPI no Brasil – uma perspectiva pós-positivista	31
4 A POLÍTICA PÚBLICA DE PROTEÇÃO DO MERCADO NACIONAL	36
4.1 Previsão constitucional e tratamento anti-isonômico.....	36
4.2 Violação ao GATT na cobrança do imposto	40
5 CONCLUSÃO.....	48
REFERÊNCIAS.....	49

1 INTRODUÇÃO

Ao abordar um tema jurídico, nossa atenção se volta especialmente para os aspectos ditos *estritamente jurídicos*, isto é, os aspectos pelos quais determinado assunto é estudado na Ciência do Direito. Contudo, em muitos casos o estudo puro e simples do Direito não basta para oferecer uma interpretação que seja a única correta, mas sim uma gama de interpretações igualmente corretas, sendo que a escolha por uma delas configura uma decisão de caráter político. Assim, é indispensável para qualquer estudo que, ao lado do enfoque estritamente jurídico, que se analise a política jurídica pertinente ao caso.

É nesta seara que se desenvolve o presente trabalho, com enfoque na cobrança de imposto sobre produtos industrializados (IPI) na importação de produtos, à luz da principiologia por detrás de acordos e tratados internacionais como o Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GATT) e a Organização Mundial do Comércio (OMC). Questiona-se se esta cobrança seria juridicamente válida, segundo os ditames de um pós-positivismo fundado em Robert Alexy e Dworkin, na medida em que (I) a industrialização ocorre fora do território nacional; (II) o imposto sobre produtos industrializados superpõe seu fato gerador ao imposto de importação; e (III) os princípios do GATT e da OMC definem igualdade no tratamento entre produtos nacionais e estrangeiros, bem como a simplificação das barreiras alfandegárias.

A resposta adequada a estas questões exige um estudo não só dos tributos envolvidos, mas também da complexa rede de acordos internacionais devidamente assinados e incorporados pelo nosso ordenamento jurídico. Através de uma metodologia crítico-dedutiva, a primeira parte deste trabalho se ocupa com as questões pertinentes ao IPI, suas características e desenvolvimento histórico, bem como questões constitucionais polêmicas no que tange em especial a sua relação com o Imposto de Importação (II). Em uma segunda parte, o GATT e a OMC entram em destaque, postos os seus princípios fundantes em evidência e aplicabilidade ao caso da importação de produtos industrializados. Por fim, realizar-se-á um estudo da política jurídica de proteção ao mercado nacional, bem com as disposições constitucionais pertinentes a este tema, e um consequente estudo mais aprofundado da legalidade da cobrança do IPI quando do desembaraço aduaneiro.

Embora trate-se de um assunto raro na doutrina, certo é que existem estudos sobre ele – a despeito de nenhum tratar diretamente da aplicabilidade dos tratados internacionais a este caso – o que não diminui de forma alguma a importância da discussão a ser travada nas páginas seguintes. Certo é que, tanto no plano jurídico quanto de política jurídica, os impactos trazidos pela cobrança de um imposto em uma operação comercial tão recorrente são de extrema relevância.

2 O IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

Primeiramente, será necessária uma análise sobre os aspectos conceituais fundamentais que tangem o Imposto sobre Produtos Industrializados para que, em seguida, possa se compreender a relação deste com o comércio internacional de produtos. Para tanto, traçar-se-ão os limites conceituais, características e elementos – tanto subjetivos quanto objetivos – que permeiam o tributo em questão, bem como questões constitucionais atuais pertinentes ao tema.

2.1 Conceito

O Imposto sobre Produtos Industrializados é um imposto de competência da União, outorgada pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88) em seu artigo 153, IV, e densificado nos artigos 46 a 51 do Código Tributário Nacional (CTN). Ademais, cabe ressaltar que, a despeito das disposições gerais e específicas da legislação supramencionada, o IPI ainda encontra regulamentação pertinente em outros dispositivos legais, quais sejam, a Lei nº 4.502/64 – instituição do imposto – Decreto nº 7.212/10 – Regulamento do IPI (RIPI) – e Decreto nº 7.543/11 e posteriores modificações – tabela do IPI (TIPI).

Ao analisar o artigo 153, IV da CRFB/88 em combinação com o §3º deste mesmo artigo, constata-se que a base econômica tributável do referido título abrange as chamadas *operações com produtos industrializados*. Neste sentido, o conceito jurídico de “operação” está vinculado à capacidade de produção de efeitos legais a partir de determinado ato na transmissão de um direito.^{1,2} Cabe ressaltar que, na hipótese do IPI, trata a Constituição meramente de “operações”, e não “operações relativas à circulação”, como é o que ocorre com o imposto sobre circulação de mercadorias e serviço, que exigem a transferência de titularidade.³

¹ BARRETO, Aires Fernandino. **Natureza jurídica do imposto criado pela medida provisória 160/90**. *Repertório IOB de Jurisprudência* – nº 10, p. 152, 2ª quinzena de maio de 1990.

² VILLEN NETO, Horácio. **A incidência de ICMS na Atividade Praticada pelas Concessionárias de Transmissão e Distribuição de Energia Elétrica**. *Rede de Estudos do Trabalho* nº 32, p. 19, jul/ago de 2003.

³ ATALIBA, Geraldo. **Núcleo de definição constitucional do ICM**. *Revista do Direito Trabalhista*, nº 25/111.

Noutro giro, a noção de “produto” identifica com todo bem produzido pela natureza ou pelo homem, isto é, como resultado da produção.⁴ Assim, o conceito fulcral para determinação do IPI revela como sendo a própria industrialização, estabelecida em caráter pré-jurídico, ou seja, antes mesmo que sofra qualquer espécie de normatização. Não obstante a ideia de industrialização estar extrajudicialmente vinculada àquilo que foi objeto da indústria, o CTN, em seu artigo 46, parágrafo único, indica ser produto industrializado todo aquele que sofrer modificação de natureza, finalidade ou aperfeiçoamento para o consumo através de operação própria. Não bastasse esta definição, o RIPI vai mais além, definindo em seu artigo 4º a industrialização como qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para o consumo. Questiona-se a possibilidade deste decreto ter ampliado o escopo das possibilidades elencadas no CTN – recepcionada com caráter de Lei Complementar⁵ – uma vez que não é dado a um simples decreto legislativo de maneira ampliativa sobre disciplina pertinente à Lei Complementar. Noutro giro, há os que defendem que o decreto não teria transbordado sua esfera de regulamentação, tendo meramente densificado a matéria regulamentada no CTN. Certo é que, nos moldes do artigo 4º do referido decreto, tem-se como hipóteses de industrialização a transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou reacondicionamento e a renovação ou recondicionamento, amplamente aceitas como possíveis formas de industrialização de produtos.⁶

Vencidas as questões pertinentes à conceituação do instituto, proceder-se-á à análise dos critérios constitucionais para a instituição do IPI, que acabam por desenvolver suas características legais.

2.2 Características

São diversas as características do imposto sobre produtos industrializados, em que pese haver previsão tanto constitucional quanto no Código Tributário Nacional das mesmas. Serão abordadas, especificamente, a seletividade,

⁴ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 92.

⁵ V. Art. 146, III, CF/88 e EC 01/1969, em seu artigo 18, §1º.

⁶ BORBA, Fernanda Estima. **O tratamento diferenciado para as microempresas e empresas de pequeno porte em face do IPI**. IPI – Temas constitucionais polêmicos. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2009, p. 174.

não-cumulatividade, extrafiscalidade e a imunidade conferida aos produtos destinados ao exterior.

No que tange estas características do IPI, muito esclarecedoras são as disposições do §3º do artigo 153 da Constituição Federal, *verbis*:

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

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

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei.

A seletividade, de caráter obrigatório no IPI, implica em uma técnica de tributação diferenciada para os produtos com base no *objeto* a ser tributado. Esta característica não deve ser confundida com a progressividade, que possui fundamento na *base de cálculo* do produto. Neste sentido, temos a lição de Hugo de Brito Machado:

É progressivo o imposto cuja alíquota é maior na medida em que aumenta a base tributável. Como a base imponible é sempre uma expressão da riqueza de cada um, a progressividade faz com que o imposto onere mais quem tem riqueza maior. Personaliza o imposto.

[...]

É seletivo o imposto cujas alíquotas são diferentes, para objetos diferentes, como acontece com o IPI, que tem alíquotas elevadas para certos produtos, e muito baixa, mesmo zero, para outros produtos. Na seletividade, não importa o sujeito. Importa exclusivamente o objeto da tributação.⁷

As alíquotas do IPI devem variar, portanto, segundo a essencialidade do produto, sob pena de inconstitucionalidade. Alguns autores, como Ricardo Lobo Torres, defendem inclusive que este seria um corolário do *princípio da capacidade contributiva*, em que o tributo deve incidir progressivamente na razão inversa da essencialidade dos produtos.⁸

Cabe destacar o caráter de extrafiscalidade conferida ao IPI através da seletividade, que permite a utilização deste imposto como instrumento de

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Progressividade e Socialismo**. Artigo publicado no Jornal *Zero Hora* do dia 18 de agosto de 1998, p.15.

⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 16. ed., São Paulo: Renovar, 2009, p.377.

regulamentação sociopolítico, fomentando a realização de operações tidas como desejadas e inibindo aquelas que forem consideradas contrárias aos interesses políticos e sociais envolvidos.

A não cumulatividade, por outro lado, traz uma técnica de tributação que visa a impedir o chamado “efeito cascata”, isto é, um ônus excessivo decorrente de diversas operações em uma mesma cadeia econômica. Assim, ocorrerá a compensação dos valores anteriormente pagos a título de IPI nas operações subsequentes.⁹ Apesar da existência de múltiplas questões controvertidas no que tocam este assunto, por exemplo, a utilização destes créditos “de” e “por” microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo SIMPLES nacional, a correção monetária no crédito de IPI e a impossibilidade de aplicação da não cumulatividade na importação de produtos por particular, certo é que a inaplicabilidade da referida técnica levaria a um custo artificialmente indesejável para o preço dos produtos. A cumulatividade oneraria em demasia os custos produtivos, encarecendo e inviabilizando o processo econômico como um todo.¹⁰

Tem-se, ainda, a imunidade conferida constitucionalmente aos produtos industrializados destinados ao exterior. Estabelecida como verdadeira norma negativa de competência no artigo 153, §3º, III da Constituição Federal de 1988, a referida imunidade permite que sempre que houver a saída de mercadorias de um estabelecimento industrial ou equiparado possuindo como destino final outro país, tal operação se dará sem a exigência de cobrança do IPI.

A referida imunidade é autoaplicável, não sendo necessárias maiores densificações relativas a ela.¹¹ Reflete, decerto, uma política pública de proteção do mercado nacional e incentivo à competitividade de nossos produtos no exterior. Maiores considerações relativamente a esta temática e a diferenciação no tratamento dos produtos industrializados que vêm a ser importados para o Brasil serão tecidas no tópico 4.1 deste trabalho.

Cabe ressaltar ainda o disposto no último inciso do §3º do artigo 153 da Constituição, que estabelece uma finalidade a ser buscada, almejada pela CRFB/88

⁹ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 99.

¹⁰ MELO, José Eduardo Soares de. **Importação e Exportação no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 156.

¹¹ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 115.

e a ser ainda regulamentada por lei ordinária federal, no sentido de reduzir o impacto do IPI sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto.

Externamente ao dispositivo constitucional supra, possui ainda o imposto sobre produtos industrializados duas características a serem mencionadas, notadamente a atenuação da legalidade e a exceção à anterioridade de exercício. Enquanto aquela possui previsão no §1º do artigo 153, permitindo que o Poder Executivo modifique as alíquotas diretamente, isto é, sem a intermediação do Congresso Nacional, esta está prevista no §1º do artigo 150, prevendo a exceção à anterioridade de exercício.

Todavia, ambas as previsões acima devem respeitar os limites legais impostos, quais sejam, as restrições para o Poder Executivo previstas no artigo 69 do RIPI e o respeito à anterioridade nonagesimal. Ressalta-se que a garantia à anterioridade – hoje chamada assim apenas pela força do uso, por se tratar na realidade de instituto ligado à segurança jurídica e da não-surpresa¹² – foi considerada garantia fundamental – ou seja, cláusula pétrea – pelo STF.¹³

2.3 Elementos

Para fins de classificação e descrição, considerar-se-ão dois elementos principais que compõem o tributo, quais sejam, o elemento subjetivo – composto por sujeito ativo e passivo – e objetivo – composto pelo fato gerador, alíquota e base de cálculo. Estes serão brevemente tratados a seguir.

2.3.1. Subjetivos

Ao elaborar sobre o elemento subjetivo de determinada espécie tributária, trata-se de *sujeito ativo* e *sujeito passivo* do tributo. Toda relação jurídica obrigacional possui sujeitos, quais sejam as pessoas físicas e/ou jurídicas vinculadas em torno de um objeto comum, sendo denominado sujeito ativo aquele que possui interesse no cumprimento da prestação que constitui o objeto da obrigação (art. 119 do Código Tributário Nacional); e sujeito passivo aquele que possui o dever de

¹² VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **A majoração de alíquotas do IPI por decreto do Poder Executivo e a limitação constituída pela noventena constitucional.** IPI – Temas constitucionais polêmicos. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2009, p. 93.

¹³ Vide ADIn nº 939-7/DF, Rel. Min. Sidney Sanches, T. Pleno, 1993.

realizar a obrigação que constitui objeto da obrigação, podendo ser um sujeito passivo direto (contribuinte) ou indireto (responsável), na medida em que possua relação pessoal e direta com o fato gerador ou simplesmente indireta, mas obrigado a responder pelo tributo e/ou penalidade pecuniária (artigos 121 e 128 do Código Tributário Nacional).¹⁴

Destarte, ao lado dos contribuintes, indivíduos que de fato desempenham a atividade estabelecida pelo legislador como suficiente e necessária ao desenvolvimento da obrigação tributária, estabelece-se em alguns casos – através da *voluntas legislatoris* – o dever de cumprimento da prestação tributária a terceiros determinados, designados responsáveis tributários.¹⁵

Por se o IPI um imposto federal, não poderia ser outro o sujeito ativo que a União, por não indicar a lei nenhuma outra pessoa jurídica de direito público para ocupar a referida posição. Embora a Lei nº 4.502/64 tenha explicitamente indicado o então “Departamento de Rendas Internas” como responsável pela fiscalização da arrecadação do tributo em tela em seus artigos 91 e 93, este não mais existe. A competência fiscalizatória é, hoje, da Secretaria da Receita Federal do Brasil, segundo o Decreto nº 7.212/10 em seu artigo 505 e seguintes, órgão este que pertence à própria União.¹⁶

No que tange os sujeitos *passivos* desta relação jurídica tributária cabe destacar que, como observado nas questões que perfazem a conceituação do instituto, não se poderia tributar senão a pessoa que praticou a industrialização ou que com esta realiza a operação.¹⁷ Entretanto, a partir da interpretação dos dispositivos enunciados no CTN, amplia-se o escopo do contribuinte do imposto para outros sujeitos que não os diretamente responsáveis pela industrialização, conforme disposto no artigo 51 do CTN, incluindo o importador, bem como o industrial ou quem a lei a ele equiparar, o comerciante de produtos sujeitos ao imposto e o arrematante.

Neste sentido, manifestou o STF, por não fazer o Código Tributário Nacional nenhuma espécie de distinção entre o importador pessoa física ou pessoa

¹⁴ CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito Tributário: com anotações sobre direito financeiro, direito orçamentário e lei de responsabilidade fiscal**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p.146.

¹⁵ DIAS, Danilo Albuquerque. **Sujeição Passiva no Direito Tributário Brasileiro: Responsabilidade Tributária Prevista no Artigo 135, III do CTN**. Sistema Tributário, Legalidade e Direito Comparado: Entre Forma e Substância. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 120.

¹⁶ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 127.

¹⁷ Idem, p. 128.

jurídica, no Recurso Extraordinário nº 723651¹⁸, que até mesmo no caso de importação de pessoa física será o imposto devido, por não caber ao intérprete esta diferenciação. Isto é confirmado pela legislação extravagante, na medida em que a Lei nº 4.502/64 já trazia equiparações em seu artigo 4º entre estabelecimento produtor e importador, *in verbis*:

Art . 4º **Equiparam-se a estabelecimento produtor**, para todos os efeitos desta Lei:

I - **os importadores** e os arrematantes de produtos de procedência estrangeira;

II - as filiais e demais estabelecimentos que negociem com produtos industrializados por outros do mesmo contribuinte;

III - os que enviarem a estabelecimento de terceiro, matéria-prima, produto intermediário, moldes, matrizes ou modelos destinados à industrialização de produtos de seu comércio.

IV - os que efetuem vendas por atacado de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, equipamentos e outros bens de produção (grifo nosso).

O mesmo ocorre no RIPI, em que os contribuintes são estabelecidos em seu artigo 24, incluindo no inciso I também os importadores de todo gênero, conforme abaixo:

Contribuintes

Art. 24. São obrigados ao pagamento do imposto **como contribuinte**:

I - **o importador**, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira;

II - o industrial, em relação ao fato gerador decorrente da saída de produto que industrializar em seu estabelecimento, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar;

III - o estabelecimento equiparado a industrial, quanto ao fato gerador relativo aos produtos que dele saírem, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar; e

IV - os que consumirem ou utilizarem em outra finalidade, ou remeterem a pessoas que não sejam empresas jornalísticas ou editoras, o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, quando alcançado pela imunidade prevista no inciso I do art. 18.

Parágrafo único. Considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial ou comerciante, em relação a cada fato gerador que decorra de ato que praticar. (grifo nosso)

Por fim, cabe destacar que o rol de *responsáveis tributários* também é extenso, na medida em que o artigo 25 do RIPI indica quais são os responsáveis específicos na hipótese do IPI, bem como eventuais solidários, no artigo 27 do mesmo diploma normativo.

¹⁸ Vide a recente decisão no RE 723651, Rel. Min. Marco Aurélio, T. Pleno, 2016.

2.3.2. Objetivos

Relativamente aos aspectos objetivos, há a previsão de três fatos geradores distintos para o imposto sobre produtos industrializados no artigo 46 do CTN, quais sejam (I) o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira; (II) a sua saída de estabelecimentos de industrial, importador, comerciante ou arrematante; e (III) a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão. Destas três hipóteses, a mais recorrente é a do inciso II, dada a sua amplitude e a conceituação abrangente de “produto industrializado” oferecida pela legislação e doutrina, surgindo a obrigação tributária por força de uma operação com este produto industrializado. O inciso III, por outro lado, encontra concretização na *práxis*, mesmo em não havendo previsão no Regulamento do IPI nem em outras formas de legislação ordinária, na medida em que os leilões judiciais, que ocorrem com certa frequência, levam a uma cobrança do imposto de difícil evasão.¹⁹

No que toca o inciso I, os tribunais superiores possuem jurisprudência reiterada da legitimidade da cobrança de IPI no desembaraço aduaneiro²⁰, em que se destaca a suposta importância da cobrança do mesmo na importação para evitar a chamada “discriminação inversa”, isto é, uma tributação mais onerosa para o produto nacional do que para o produto estrangeiro.²¹

Sobre a base de cálculo, estabelece o artigo 47 do CTN um critério para cada um dos fatos geradores elencados supra, sendo no caso do inciso II o valor da operação e, na ausência deste, o preço corrente da mercadoria no mercado atacadista da praça do remetente. Na hipótese do inciso III, será a base de cálculo sempre o preço da arrematação e, no inciso I, o preço acrescido do imposto sobre importação – também de competência da União – das taxas aduaneiras bem como dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador.

Especificamente com relação ao inciso I, destaca-se a incongruência da definição da base de cálculo mediante o cômputo prévio dos encargos cambiais e de

¹⁹ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 124 e ss.

²⁰ Vide STF - AG.REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 816953/SP. 2011.

²¹ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. **A não-incidência de IPI na importação de bem mediante *leasing* sem opção de compra**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 154, 2008, p. 40.

outro imposto, qual seja, o Imposto de Importação, por excelência o tributo cobrado quando do desembaraço aduaneiro. Tal medida não apenas aumenta em demasia o valor do imposto, como deturpa sua gênese ligada à industrialização de produtos, dando significado inteiramente novo ao imposto sobre produtos industrializados e sua forma de cobrança.²²

Finalmente, relativamente à alíquota do referido imposto, está esta estabelecida na Tabela de Incidência do IPI (TIPI), dimensionada de forma a onerar mais os produtos supérfluos e menos os produtos essenciais, segundo a seletividade obrigatória. Cabe destacar a possibilidade, segundo a legalidade atenuada do artigo 153, §1º da Constituição Federal, de modificação das alíquotas do IPI atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei.²³

2.4 Cobrança de IPI em produtos industrializados importados

De todos os distintos fatos geradores que levam à hodierna cobrança do imposto sobre produtos industrializados, atentar-se-á para a cobrança do mesmo na importação de produtos industrializados. Inicialmente, tem-se uma análise histórica, bem como o estudo de questões constitucionais polêmicas atuais no que tangem este assunto. Em seguida, no próximo Capítulo, iniciar-se-á a discussão deste imposto e sua cobrança relativamente aos tratados e acordos internacionais pertinentes assinados pelo Brasil.

2.4.1. Origem histórica

Dar-se-á especial atenção para a cobrança de IPI no que tange a importação de produtos industrializados. Relativamente ao fato gerador previsto no CTN para o desembaraço aduaneiro, conforme tratado no item anterior. Entretanto, as primeiras disposições que fundamentam a referida cobrança datam de muito antes da elaboração do Código Tributário Nacional, visto que até mesmo a Constituição de 1891 atribuía à União a competência exclusiva para decretar

²² PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 135 e ss.

²³ Idem, p. 138.

“impostos sobre a importação de procedência estrangeira”²⁴, e para os Estados a competência sobre “a exportação de mercadorias de sua própria produção”²⁵ sendo quaisquer outros impostos que não os previstos exclusivamente para a União ou Estados-membros parte da chamada competência concorrente.²⁶

Apenas na Constituição de 1934, entretanto, que se fez pela primeira vez expressa menção ao que viria a se tornar o hodierno IPI, através do chamado “imposto de consumo”²⁷, em que a União possuía competência exclusiva para instituir imposto “de consumo de quaisquer mercadorias, excepto os combustíveis de motor a explosão”²⁸, ao mesmo tempo em que permitia a instituição de imposto sobre “a importação de mercadorias de procedência estrangeira”²⁹. Isto foi reproduzido na Constituição de 1937³⁰, mantendo-se a redação original, separando claramente a cobrança de consumo de quaisquer mercadorias daquela realizada da importação de produtos.

Na Constituição de 1946, por outro lado, foi atribuída à União a competência para a instituição de impostos sobre “importação de mercadorias de procedência estrangeira” e sobre “consumo de mercadorias”³¹. Não foi mais utilizada a expressão *quaisquer*, restringindo constitucionalmente o imposto de consumo apenas para as mercadorias produzidas no país.³² Alguns anos depois, com a Emenda Constitucional nº 18/65 – que inclusive deu origem ao Código Tributário Nacional – foi atribuído à competência da União o imposto sobre “a importação de produtos estrangeiros” e ainda sobre “produtos industrializados”³³, sendo este último em verdade o imposto sobre o consumo com outro nome. Na justificativa do então Ministro da Fazenda, a mudança de denominação justifica-se no fato do imposto ser

²⁴ Constituição de 1891, art. 7º.

²⁵ Constituição de 1891, art. 9º.

²⁶ BALEIRO, Aliomar *apud* MACHADO, Hugo de Brito, 2009. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994. p. 200.

²⁷ Mais sobre a história deste Imposto, v. GODOY, José Eduardo Pimentel de, 2002. **Dicionário de História Tributária do Brasil**. Brasília: ESAF. p. 120

²⁸ Constituição de 1934, art. 6º, inciso I, alínea “b”.

²⁹ Constituição de 1934, art. 6º, inciso I, alínea “a”.

³⁰ Constituição de 1937, art. 20, inciso I, alíneas “a” e “b”.

³¹ Constituição de 1946, art. 15, inciso I e II, respectivamente.

³² MACHADO, Hugo de Brito. **O IPI e a importação de produtos industrializados**. IPI – Temas constitucionais polêmicos. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2009, p. 280.

³³ Emenda Constitucional nº 18 à CF/46, art. 11.

pago diretamente pelos produtores e comerciantes, fazendo parte da seção de impostos sobre a produção e circulação.³⁴

A maior modificação do instituto em seu âmbito constitucional ocorreu através da referida Emenda, sendo que nas Constituições de 1967, 1969 e de 1988, o tratamento dado ao IPI se manteve muito semelhante. Na Emenda nº 1, de 1969, surge apenas a possibilidade do Poder Executivo de modificar, por meio de Decreto e nos limites estabelecidos em lei, a alíquota do imposto. No mais, o tratamento mantém-se o mesmo.

Conclui-se que o imposto sobre produtos industrializados não é novo, nada mais sendo do que um desenvolvimento lógico do antigo imposto sobre o consumo das Constituições de 1946 e anteriores, que incide não sobre o *consumo*, mas sim sobre a produção de bens e sua utilização para a produção de outros bens.³⁵

2.4.2. Questões Constitucionais atuais

Ao atentar-se para o tratamento despendido ao IPI em nossa Constituição, muito se discute sobre a possibilidade de haver bitributação ou *bis in idem*. Não se deve, entretanto, confundir os referidos institutos. A palavra bitributação, quando tomada em sentido amplo, certamente abarcaria a hipótese em que incide sobre um mesmo bem a cobrança de imposto de importação e sobre produtos industrializados. Todavia, para que esta exação seja considerada *indevida*, esta cobrança deveria ser realizada por diferentes pessoas jurídicas, caracterizando a bitributação vedada constitucionalmente por superposição de competência entre dois entes.³⁶

Neste sentido, o significado adquirido pela “bitributação” em nosso ordenamento jurídico é a de tributação inconstitucional, não se confundindo com a

³⁴ Exposição de Motivos do Ministro da Fazenda, acompanhando a proposta de reforma tributária, finalmente convertida na Emenda nº 18 à Constituição de 1946, em: **Emendas à Constituição de 1946 – nº 18 – Reforma Tributária**. Brasília: Câmara dos Deputados, 1966, p.51.

³⁵ BALEEIRO, Aliomar *apud* MACHADO, Hugo de Brito, 2009. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994. p. 199.

³⁶ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Dicionário Jurídico Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 14.

dupla ou múltipla tributação de um único fato gerador pela mesma pessoa jurídica.³⁷ Assim, seria ela válida segundo os ditames constitucionais.

Por outro lado, no que tange o denominado *bis in idem*, alguns autores, como José Roberto Vieira, indicam uma problemática de técnica jurídica do intérprete e do legislador devido a uma penetração de um dos impostos no âmbito constitucional do outro, pelo disposto no artigo 46, I do CTN. Uma vez que o constituinte originário manteve a distinção histórica entre a cobrança da importação de produtos de procedência estrangeira (artigo 153, I, da CRFB/88) e sobre produtos industrializados (artigo 153, IV, CF/88), não caberia ao IPI estender o seu manto por sobre a importação de produtos industrializados, sob pena de estarem invadindo o âmbito de materialidade do outro imposto.³⁸

Não obstante estas observações, a maior parte da doutrina e jurisprudência³⁹ reputa o referido *bis in idem* como válido, a despeito da superposição entre os dois impostos, permitida apenas no artigo 46, I do CTN por meio do fato gerador desembaraço aduaneiro. Mais por aspectos de uma política pública de proteção do mercado nacional do que argumentos jurídicos válidos, tal cobrança mantém-se, *prima facie*, como constitucionalmente válida.

Contudo, finda a primeira parte do presente trabalho, atentar-se-á para outro diploma normativo em vigência que possui direta relação com a indevida cobrança dos impostos em tela: o GATT, bem como os seus anexos na Organização Mundial do Comércio.

³⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **O IPI e a importação de produtos industrializados**. IPI – Temas constitucionais polêmicos. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2009, p. 286.

³⁸ VIEIRA, José Roberto. **IPI: regra matriz de incidência**. Curitiba : Juruá, 1993. p. 98.

³⁹ Vide STJ - AgRg no REsp: 1490386 PE 2014/0273097-8, Relator: Ministro OG FERNANDES, Data de Julgamento: 16/12/2014, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 06/02/2015. Disponível em : <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/177887454/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-1490386-pe-2014-0273097-8>>. Acesso em : 10 mai. 2016.

3 DO ACORDO GERAL DE TARIFAS E COMÉRCIO – GATT – À ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO – OMC

Nesta segunda parte, serão destacados o Acordo Geral de Tarifas e Comércio ou, em inglês, o *General Agreement on Tariffs and Trade* (GATT) e a Organização Mundial do Comércio (OMC), criados com o intuito de regulamentar, direta e indiretamente, o comércio internacional.

Os referidos acordos – ambos de alcance global – possuem direta relação com a temática em tela, sendo da maior relevância a compreensão da elaboração e âmbito de aplicação destes, bem como sua principiologia básica e seu vínculo com a cobrança de IPI na importação de produtos.

3.1 Desenvolvimento e Aplicabilidade do Acordo

O Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GATT), desenvolvido em 1947 em um contexto histórico do pós-guerra, possuía como objetivo primordial o estabelecimento de parâmetros básicos para o comércio internacional e a elaboração de uma Organização Internacional do Comércio (OIC). Esta Organização viria a constituir um dos três pilares estabelecidos pelos acordos firmados anteriormente em Breton Woods, EUA (1944) com o intuito de fortalecer a economia mundial, conjuntamente com o Fundo Monetário Internacional (FMI) e o Banco Mundial, visando a auxiliar países com déficit na balança comercial e estabilizar o câmbio, bem como permitir a reconstrução dos países economicamente destruídos com o fim da Segunda Guerra Mundial.⁴⁰

Entretanto, apesar de seu intuito temporário como acordo, a OIC jamais veio a ser criada, diferentemente das outras duas instituições, permanecendo o GATT em vigor desde 1º de janeiro de 1948 como um verdadeiro sistema de regras do comércio internacional, assim como um foro de negociações plurilaterais de comércio, no vazio deixado pela não-implementação da Organização Internacional do Comércio.⁴¹ Neste contexto, foram realizadas oito rodadas de negociações

⁴⁰ THORSTERNSEN, Vera. **OMC, Organização Mundial do Comércio: as regras do comércio internacional e a Rodada do Milênio**. São Paulo: Aduaneiras, 1999, p. 29.

⁴¹ PEREIRA, Regina Maria de Souza. **O Conceito de Anulação ou Prejuízo de Benefícios no Contexto da Evolução do GATT à OMC**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p.15.

durante a vigência do GATT, em que o tratado perdeu lentamente credibilidade, por se tratar de mera instituição de fato que se restringia ao comércio de bens, deixando de fora não só o comércio de serviços, mas também a propriedade intelectual e a área de investimentos.⁴²

Destarte, a partir da declaração de *Punta Del Este*, no ano de 1986⁴³, foram propostos aperfeiçoamentos substanciais do acordo, que culminaram com o desdobramento do Acordo Geral em dois, nomeadamente o Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio de 1994 e o Acordo de Criação da Organização Mundial do Comércio. Assim, ressalta-se a distinção entre o GATT 1947 e o GATT 1994, sendo este parte integrante do acordo que funda a OMC em seu Anexo 1A, e aquele uma instituição de fato que regulamentava as relações comerciais internacionais e eventuais conflitos desta forma originados.⁴⁴

Assinado em 15 de abril de 1994, no Marrocos, o Acordo Constitutivo da Organização Mundial do Comércio (OMC) entrou em vigor em 1º de janeiro de 1995, tendo sido incorporado ao nosso ordenamento jurídico pelo Decreto Legislativo nº 30, de 15 de dezembro de 1994⁴⁵, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994⁴⁶, finalmente publicado no Diário Oficial em 31 de dezembro de 1994. Desta forma, os referidos diplomas normativos estão em vigor no Brasil por mais de 20 anos, possuindo total aplicabilidade no que tange não só as regras e princípios do Acordo e seus anexos, mas também suas diretrizes interpretativas, parte integrante da implementação de um acordo no âmbito nacional.⁴⁷

O referido acordo, agora sob a égide da instituição que é a Organização Mundial do Comércio, possui no plano fático uma universalidade que o GATT 1947 jamais possuiu. Contando em 1º de outubro de 2009 com 153 países signatários responsáveis por mais de 98% do comércio mundial, enquanto outros 35 possuíam o *status* de observador e pretendiam se juntar à organização em um futuro próximo, a

⁴² Idem, p. 18.

⁴³ Íntegra da declaração em inglês. Disponível em: <http://www.sice.oas.org/trade/Punta_e.asp>; Acesso em: 23 mai. 2016.

⁴⁴ PEREIRA, Regina Maria de Souza. **O Conceito de Anulação ou Prejuízo de Benefícios no Contexto da Evolução do GATT à OMC**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p.20.

⁴⁵ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Congresso/DLG/DLG-30-1994.htm. Acesso em: 24 mai. 2016.

⁴⁶ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/antigos/d1355.htm. Acesso em: 24 mai. 2016.

⁴⁷ QURESHI, Asif H. **Interpreting WTO Agreements: Problems and Perspectives**. Cambridge: Cambridge University Press, 2006, p. vii.

OMC se destaca por sua abrangência e ampla aceitação, afetando direta e indiretamente o comércio internacional ao redor do globo.⁴⁸

Do ponto de vista jurídico, a OMC constitui uma instituição econômica coerente, apesar de possuir certas problemáticas com relação a lacunas e fragilidades.⁴⁹ Apesar disso, o GATT 1994 e seus anexos vêm sendo interpretados nos moldes do artigo 31-2 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados⁵⁰, isto é, a partir de normas costumeiras na interpretação do direito público internacional, o que tem suprido lacunas e dirimido eventuais lides em concreto que permeiem os tratados em questão.

O Acordo Constitutivo contém quatro anexos⁵¹, sendo o anexo 1A composto pelos diversos Acordos Multilaterais sobre o Comércio de Bens:

- I - Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio de 1994;
- II - Acordo sobre Agricultura;
- III - Acordo sobre a Aplicação de Medidas Sanitárias e Fitossanitárias;
- IV - Acordo sobre Têxteis e Vestuários;
- V - Acordo sobre Barreiras Técnicas ao Comércio;
- VI - Acordo sobre Medidas de Investimento relacionadas ao Comércio;
- VII - Acordo sobre a Implementação do Artigo VI do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio 1994;
- VIII - Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio 1994;
- IX - Acordo sobre Inspeção Pré-Embarque;
- X - Acordo sobre Regras de Origem;
- XI - Acordo sobre Procedimentos para o Licenciamento de Importações;
- XII - Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias;
- XIII - Acordo sobre Salvaguardas.

Já o Anexo 1B trata do Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços (GATS), enquanto o Anexo 1C contém o Acordo sobre Aspectos dos Direitos de Propriedade Intelectual relacionados ao Comércio.

Por outro lado, o Anexo 2 refere-se ao Entendimento Relativo às Normas e Procedimentos sobre Solução de Controvérsias, e o anexo 3 diz respeito ao Mecanismo de Exame de Políticas Comerciais.

Por fim, o Anexo 4 trata dos Acordos Comerciais Plurilaterais a seguir:

⁴⁸ CARREAU, Dominique e JUILLARD, Patrick. **Droit international économique**. Paris: Dalloz, 2010, p. 74.

⁴⁹ Idem, p. 76.

⁵⁰ VCLT – Vienna Convention on the Law of Treaties

⁵¹ Vide os Resultados da Rodada Uruguai do GATT. Decreto nº 1.355 de 30 de dezembro de 1994. São Paulo: Aduaneiras, 1995, p.3-4.

- I - Acordo sobre o Comércio de Aeronaves Civis;
- II - Acordo sobre Compras Governamentais;
- III - Internacional sobre Produtos Lácteos;
- IV- Acordo Internacional sobre Carne Bovina.

Portanto, de ampla aplicabilidade, relaciona-se a OMC diretamente com o comércio internacional de quaisquer produtos, possuindo princípios e diretrizes próprios, incorporados ao nosso ordenamento jurídico, como a seguir.

3.1.1 Princípios fundantes

Tendo sido considerados o desenvolvimento e âmbitos de aplicação das normas da OMC, bem como a sua abrangência, impende destacar que as regras desta instituição são muitas e complexas, por se tratarem de múltiplos acordos firmados que compõem a sua estruturação. Não obstante esta variedade de regras, poder-se-á extrair dos artigos que compõem os acordos alguns princípios fundantes do comércio mundial de grande interesse para o debate em tela.

Destarte, já no próprio preâmbulo do Acordo Constitutivo da Organização Mundial do Comércio, para além dos objetivos genéricos de compromisso da organização com “a elevação dos níveis de vida, o pleno emprego e um volume considerável e em constante elevação de receitas reais e de demanda efetiva [...]”⁵² e a “utilização ótima de recursos mundiais em conformidade com o objetivo de um desenvolvimento sustentável e buscando proteger e preservar o meio ambiente [...]”⁵³, tem-se no terceiro parágrafo a reafirmação do princípio da não-discriminação nas relações comerciais, fundada na reciprocidade:

Desejosas de contribuir para a consecução desses objetivos mediante a celebração de acordos destinados a obter, na base da reciprocidade e de vantagens mútuas, a redução substancial das tarifas aduaneiras e dos demais obstáculos ao comércio, assim como a eliminação do tratamento discriminatório nas relações comerciais internacionais.

Ademais, este princípio encontra-se expresso nos artigos I e III do GATT 1994 no que tange aos bens, assim como nos artigos II e XVII do Acordo de Serviços. Este princípio desdobra-se em outros dois, distintos, quais sejam o

⁵² Preâmbulo do Acordo Constitutivo da Organização Mundial do Comércio, primeira parte

⁵³ Idem.

princípio da nação mais favorecida e o princípio do tratamento nacional. Enquanto aquele indica que, ao conceder privilégio e/ou vantagem a outro membro integrante da OMC, esta deverá estender-se aos demais; este indica que o tratamento diferenciado entre produtos nacionais e importados é proibido, em se tratando de discriminação que desfavoreça o produto importado frente ao produto nacional no que tange a competição.⁵⁴

Isto significa que nenhuma forma de discriminação – seja ela direta ou indireta, por meio da oneração dos produtos com impostos ou imposição de restrições através da legislação ou regulamento específico para produtos – poderá ser estabelecida entre produtos nacionais e importados. Esta obrigação também diz respeito à propriedade intelectual e a prestação de serviços⁵⁵, havendo previsão distinta no artigo III do TRIPS (*Agreement on Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rights*) e XVII do GATS (*General Agreement on Trade in Services*), respectivamente.

Há, ainda, o princípio da previsibilidade, semelhante à segurança jurídica em âmbito nacional, que indica a necessidade de haver previsibilidade com relação às normas tarifárias e de acesso ao mercado para que os operadores de comércio internacional possam desenvolver suas atividades.⁵⁶ A fim de assegurar a referida previsibilidade, a consolidação dos compromissos tarifários para bens e listas de ofertas em serviços são de suma importância, realizado através de um regime jurídico de acordos multilaterais afeitos à OMC.

Com o fito de evitar a concorrência desleal, entretanto, temos para além destes acordos de caráter multilateral o emprego de um arsenal de medidas de caráter unilateral para a proteção dos mercados nacionais. Isto vai de encontro com a lógica da Organização Mundial de Comércio, e é uma postura condenada segundo a sistemática da Organização, que repousa na primazia e exclusividade das regras

⁵⁴ MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO, INDÚSTRIA E COMÉRCIO EXTERIOR. **Princípios da Organização Mundial do Comércio.** Disponível em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=368&refr=366>>. Acesso em: 20 jun. 2016.

⁵⁵ GAVIOLI, Máira Góes de Moraes; e KARAM, Rachel Avellar Sotomaior. **Políticas Concorrenciais no Comércio Internacional.** Direito Concorrencial e Regulação Econômica. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 53.

⁵⁶ MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO, INDÚSTRIA E COMÉRCIO EXTERIOR. **Princípios da Organização Mundial do Comércio.** Disponível em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=368&refr=366>>. Acesso em: 20 jun. 2016.

multi- ou plurilaterais para assegurar a defesa de interesses comerciais legítimos de seus membros.⁵⁷

Outro princípio fundante da Organização Mundial do Comércio e diretamente relacionado com os anteriores é o da *concorrência leal*, em que se busca assegurar não apenas relações comerciais abertas, mas que sejam também justas. O intuito é o de coibir posturas abusivas como o *dumping*, subsídios sem prévia aprovação etc., que distorcem as distintas condições comerciais dos países. Previsto de forma genérica nos artigos VI e XVI do GATT 1994⁵⁸, apenas após a sua implementação nos Acordos de *Antidumping* e Subsídios, com a previsão de medidas repressivas cabíveis, foram estas práticas realmente combatidas de forma ativa pela OMC.

Tem-se, ainda, proibição genérica de restrições quantitativas no artigo XI do GATT, impedindo a utilização de proibições e quotas como meio de proteção do mercado nacional, *verbis*:

Nenhuma Parte Contratante instituirá ou manterá, para a importação de um produto originário do território de outra Parte Contratante, ou para a exportação ou venda para exportação de um produto destinado ao território de outra Parte Contratante, proibições ou restrições a não ser direitos alfandegários, impostos ou outras taxas, quer a sua aplicação seja feita por meio de contingentes, de licenças de importação ou exportação, quer por outro qualquer processo (grifo nosso).

A forma de tutela dos interesses nacionais é destarte, por excelência, a tarifa, dada a sua transparência e facilidade de compreensão, o que coaduna ainda com o princípio da previsibilidade.

Por fim, o quinto e último princípio fundante da Organização Mundial do Comércio é o do tratamento especial e diferenciado para países em desenvolvimento. Contido no artigo XXVIII bis e na Parte IV do GATT 1994, o intuito deste princípio é o de permitir o crescimento dos países ditos de “terceiro mundo” a partir de responsabilidades distintas dos países já desenvolvidos, isto é, ditos de “primeiro mundo”.⁵⁹ Com o intuito de atingir este objetivo, os países desenvolvidos abririam mão da reciprocidade nas negociações tarifárias – isto é, alíquotas idênticas

⁵⁷ CARREAU, Dominique e JUILLARD, Patrick. **Droit international économique**. Paris: Dalloz, 2010, p. 224.

⁵⁸ MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO, INDÚSTRIA E COMÉRCIO EXTERIOR. **Princípios da Organização Mundial do Comércio**. Disponível em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=368&refr=366>>. Acesso em: 20 jun. 2016.

⁵⁹ Idem.

para importação e exportação entre dois países – e permitiriam a adoção de medidas mais favoráveis aos países em desenvolvimento no que tange o comércio internacional. Esta sistemática possui como finalidade a correção de distorções sociais e econômicas entre países desenvolvidos e subdesenvolvidos, na medida em que a competição entre países com meios de produção e subsistência distintos poderia restar desequilibrada se não fosse corrigida – ao menos parcialmente – através dos mecanismos em questão.

Assim, restam traçados os parâmetros base de aplicação dos acordos do *General Agreement on Tariffs and Trade* 1994 e seus anexos, que pautam toda e qualquer medida político-jurídica no sentido de regulamentar – restringindo ou incentivando – o comércio internacional. O Brasil, como um dos fundadores e atual país membro da OMC, está sujeito às regras e princípios estabelecidos por esta Organização, em especial por integrarem nosso ordenamento jurídico a partir do decreto legislativo nº 30, de 15 de dezembro de 1994 e do decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994.

Sendo assim, ao estabelecer quaisquer diretrizes no que tocam as suas políticas econômicas, o governo brasileiro deverá, obrigatoriamente, avaliar o impacto destas não só sobre o ordenamento jurídico internamente considerado, mas também sobre os tratados e acordos internacionais firmados soberanamente pelo país. Ao adotar novas medidas políticas, não se pode olvidar o desenvolvimento e manutenção de um comércio externo transparente. Caso contrário – da mesma forma que ocorreria com qualquer dos atuais países membros – o Brasil estará sujeito à fiscalização e à possível imposição de sanções pela Organização Mundial do Comércio, prejudicando suas relações diplomáticas externas, bem como a economia do país.

Destarte, se faz mister o estudo da aplicabilidade dos acordos em tela à cobrança do Imposto Sobre Produtos Industrializados na importação de produtos – isto é, oriundos do comércio internacional – para que melhor se avalie a concordância da referida cobrança com os princípios fundantes do GATT 1994 e da OMC.

2.2 Aplicabilidade do GATT às relações comerciais que envolvem o IPI no Brasil – uma perspectiva pós-positivista

Os princípios estabelecidos pela Organização Mundial do Comércio, além de formarem parâmetros jurídicos base para a celebração de acordos, por si só estabelecem as obrigações gerais⁶⁰ que norteiam os Estados-Membros e, por conseguinte, a lógica fiscal destes países. No processo evolutivo que levou o GATT 1947 à formação da OMC, se faz mister destacar que a entrada de um Estado-Membro nesta instituição implica na imediata aceitação de *todas* as obrigações constantes dos acordos e seus anexos, elencados pela Organização.

Anteriormente, havia certa margem de discricionariedade pelos “países contratantes” em aceitar ou não os princípios e regras acordados, na medida em que se tinha a vigência do que foi denominado pela doutrina de *GATT à la carte*⁶¹. A lógica a ser seguida hoje é, contudo, distinta, na medida em que os países se obrigam a um *single package*, ou seja, um pacote único em que não cabem exceções para as normas previstas, a não ser aquelas já estabelecidas previamente no próprio acordo – como é a hipótese de tratamento diferenciado para países em desenvolvimento.

Para além disso, um dos maiores intuitos na modificação desta lógica foi a transição de um sistema orientado pelo poder – *power oriented* – para um que fosse orientado por normas – *rule oriented*.⁶²

Destarte, estando o Brasil sujeito à aplicação das referidas normas e princípios, resta saber de que forma estes princípios se aplicam e norteiam a hermenêutica interna no que tange o Imposto sobre Produtos Industrializados. Isto é referendado em especial pelo artigo 98 do CTN, que indica a relevância dos tratados internacionais, até mesmo revogando ou modificando a legislação tributária interna,

⁶⁰ GAVIOLI, Máira Góes de Moraes; e KARAM, Rachel Avellar Sotomaior. **Políticas Concorrenciais no Comércio Internacional**. Direito Concorrencial e Regulação Econômica. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 51.

⁶¹ Permitia-se que cada país indicasse previamente quais os princípios e regras que pretendia seguir, não sendo necessária a adesão a todos os aspectos – sejam eles gerais ou específicos – do GATT 1947. Ainda assim, esperava-se certa reciprocidade entre os países, o que não era entretanto necessariamente seguido à risca, por se tratar de um momento com grandes jogos de poder entre os “contratantes”. Para mais sobre este assunto, vide SALDANHA, Eduardo. **Sistema de Solução de Controvérsias do GATT à OMC: orientação pela regra?**. Revista Jurídica da Faculdade de Guarapuava, ano 1, n. 1, 2001, p. 122.

⁶² SALDANHA, Eduardo *apud* GAVIOLI, Máira Góes de Moraes; e KARAM, Rachel Avellar Sotomaior. **Políticas Concorrenciais no Comércio Internacional**. Direito Concorrencial e Regulação Econômica. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 51.

verbis: “Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.”

Entretanto, se faz necessário determinar de que forma aplicar-se-ão os tratados internacionais em tela, a fim de assegurar sua devida interpretação e efetivação. Sob a ótica de uma dogmática jurídica tradicional, o Direito se revela como simples invenção humana, um fenômeno histórico e cultural, concebido como técnica de dirimir lides em concreto e instrumento de pacificação social, em que a norma funciona como esquema de interpretação⁶³. Nesta seara desenvolve-se um positivismo tradicional, em que a lei é vista como expressão superior da razão e assegura de maneira neutra e imparcial a segurança e a justiça, em que o ordenamento jurídico seria completo e autossuficiente, resolvendo eventuais lacunas internamente a partir dos costumes, analogia e princípios gerais do direito. Na aplicação desse direito puro e idealizado, destaca-se o Estado como árbitro totalmente imparcial. A interpretação se dá a partir de um silogismo jurídico perfeito de subsunção dos fatos à norma. O juiz figura como “boca da lei”, indicando a verdade contida na norma jurídica.⁶⁴

Todavia, o Direito, a partir da segunda metade do século XX, já não mais coadunava com a sistemática do positivismo jurídico. A aproximação quase absoluta entre Direito e norma e sua rígida separação da ética e da moral não possuíam mais espaço em uma sociedade que desenvolvia intenso processo civilizatório. Por outro lado, o discurso científico estava intrínseco ao raciocínio jurídico, sendo impensável para seus operadores o retorno puro e simples ao denominado jusnaturalismo, aos fundamentos vagos, de natureza abstrata ou metafísica de uma razão inteiramente subjetiva.

Nesse contexto, surge o chamado *pós-positivismo*, iniciando sua trajetória guardando relativa consideração e respeito ao ordenamento jurídico positivado, mas nele reintroduzindo as ideias de justiça e legitimidade segundo ditames principiológicos.⁶⁵ A grande novidade não surge, decerto, pela existência de

⁶³ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução de João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009, p. 4.

⁶⁴ BOBBIO, Norberto, **Teoria do ordenamento jurídico**, 1990 *apud* BARROSO, Luis Roberto. **Fundamentos Teóricos e Filosóficos do Novo Direito Constitucional Brasileiro**. Tema da palestra proferida na EMERJ/Conselho de Vitaliciamento do TJ/RJ por ocasião do Seminário “Direito Constitucional”, realizado em 24.06.01. p. 20.

⁶⁵ *Idem*, p. 32

princípios e seu reconhecimento pela ordem jurídica, mas os princípios constitucionais, sejam eles explícitos ou não, indicam os valores que se revelam importantes para a sociedade que abriga determinada Constituição. Os princípios dão harmonia e unidade ao sistema, funcionando como verdadeiros mandados de otimização⁶⁶, ordenando que algo seja realizado da melhor maneira possível, de acordo com as possibilidades fáticas e jurídicas. Diferentemente das regras, que veiculam mandados de definição, de natureza biunívoca, isto é, só admitem duas espécies de situação, dado seu substrato fático típico: ou são válidas e se aplicam ou não se aplicam por inválidas, não sendo admitida nenhuma forma de gradação entre elas.⁶⁷

Neste sentido, o pós-positivismo pode ser visto como uma superação do legalismo, não com recurso a ideias metafísicas ou abstratas, mas pelo reconhecimento de um conjunto de valores reconhecidos pela sociedade. Estes valores integram a sistemática jurídica pátria, expressando os valores fundamentais do ordenamento, dando-lhe unidade e condicionando a atividade do intérprete. Em um ordenamento jurídico de caráter plural e dialético, princípios e/ou regras acabam por entrar – no caso concreto – em conflito, sendo que nestes casos, o intérprete, à luz dos elementos do caso em tela, da proporcionalidade e da preservação do núcleo fundamental de cada princípio, procederá a uma ponderação destes interesses em conflito.⁶⁸

Sua decisão deverá levar em conta as normas jurídicas em conflito e os fatos em questão, posto de lado o mero formalismo, a fim de produzir uma solução satisfatória e justa para o caso concreto, a partir de valores aceitos pela comunidade jurídica e pela sociedade em geral.

No caso em tela, vislumbra-se conflito entre alguns dos princípios do GATT, nomeadamente o princípio do tratamento nacional, da previsibilidade e da concorrência leal, e a principiologia que fundamenta a regra do artigo 46, I do CTN, permitindo a cobrança do imposto sobre produtos industrializados no momento do desembaraço aduaneiro. Simultaneamente em que esta cobrança é realizada

⁶⁶ ALEXY, Robert. **Teoría de los derechos fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993, p.82 e ss. Disponível em: <<http://www.iedf.org.mx/sites/DDHH/publicaciones/01.pdf>>. Acesso em: 13 jun. 2016.

⁶⁷ Idem.

⁶⁸ BARROSO, Luis Roberto. **Fundamentos Teóricos e Filosóficos do Novo Direito Constitucional Brasileiro**. Tema da palestra proferida na EMERJ/Conselho de Vitaliciamento do TJ/RJ por ocasião do Seminário “Direito Constitucional”, realizado em 24.06.01. p. 43.

quando da entrada do produto industrializado em nosso país – cobrança esta de caráter extremamente complexo, por incluir o preço do produto acrescido do imposto sobre importação, das taxas aduaneiras e os encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador – tem-se uma imunidade constitucional prevista no artigo 153, §3º, III da CRFB/88 que isenta todos os produtos industrializados brasileiros destinados ao exterior da cobrança do imposto.

Entretanto, antes de adentrar o mérito desta questão, é de suma importância compreender os princípios e valores em jogo que fundamentam e supostamente justificam esta diferenciação de tratamento entre produtos nacionais e importados no que tange o comércio internacional.

4 A POLÍTICA PÚBLICA DE PROTEÇÃO DO MERCADO NACIONAL

Neste capítulo final, dar-se-á especial atenção para a principiologia por detrás da cobrança do IPI na importação de produtos, em que se põe em evidência a tutela dos interesses nacionais, em detrimento de um comércio internacional realizado de maneira isonômica.

Destarte, entram em destaque a previsão constitucional que confere imunidade à exportação de produtos nacionais no que tange o imposto sobre produtos industrializados e um juízo de proporcionalidade do tratamento anti-isonômico conferido pelo CTN à luz da principiologia do *General Agreement on Tariffs and Trade*.

4.1 Previsão constitucional e tratamento anti-isonômico

Ao analisar o artigo 153, §3º, inciso III⁶⁹ da Constituição Federal de 1988, percebe-se de imediato o intuito de tutela dos interesses nacionais, na medida em que a imunidade da cobrança do imposto sobre produtos industrializados nos produtos industrializados destinados ao exterior acaba por privilegiar os produtos nacionais em detrimento dos demais no comércio internacional. Esta forma de proteção dos produtos e da indústria nacionais figura como política intervencionista estatal na economia, com fins de permitir o crescimento da produção brasileira.

O intervencionismo moderno possui como finalidade última assegurar a todos a existência digna, visto que o mercado livre não garante o desenvolvimento dos interesses da coletividade de maneira satisfatória, devendo, assim, sofrer a imposição de limites e incentivos estatais, a fim de proteger a própria pessoa humana.⁷⁰ Destarte, o intervencionismo surge como maneira de regulamentação da economia, através de uma política de restrições e fomento, visando à coibição de abusos por parte do mercado. A intervenção se revela, portanto, como a forma através da qual o Estado:

⁶⁹ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...]

IV - produtos industrializados;

§ 3º O imposto previsto no inciso IV: [...]

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

⁷⁰ OLIVEIRA, Dinara de Arruda. **A Intervenção do Estado na Ordem Econômica e a Constituição de 1988**. Artigo disponível em: <http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,a-intervencao-do-estado-na-ordem-economica-e-a-constituicao-de-1988,33127.html#_ftn3>. Acesso em: 27 jun. 2016.

[...] toma a si o encargo de atividades econômicas, passando a exercer, além das funções de manutenção da ordem jurídica, da soberania e segurança nacionais, outras que visem ao bem-estar social e ao desenvolvimento econômico. O intervencionismo visto sob o prisma do Direito Econômico, varia de intensidade, que pode ir da ação supletiva (intervenção branda) ao monopólio estatal (intervenção total). Segundo os doutrinadores, no chamado neo-capitalismo, essa intervenção se faz sentir pela legislação que protege a sociedade dos abusos do poder econômico, através do que denominam Direito Regulamentar Econômico (espécie do Direito Econômico) comparando o Estado na atividade econômica para assumir as atividades demasiadamente onerosas ou desinteressantes para a iniciativa privada⁷¹ (grifo nosso).

Assim, a intervenção do Estado para a proteção do mercado nacional é uma possibilidade estatal que visa a garantir o cumprimento e, por conseguinte, a efetividade, das normas constitucionais, para que o mercado possa crescer nos limites estabelecidos em lei. Isto se justificaria na medida em que o direito à livre iniciativa, apesar de assegurado pela própria Constituição de 1988 em seu artigo 170⁷², não é ilimitado, podendo sofrer condicionamentos de diferentes espécies, em decorrência de condições sociais e econômicas.⁷³

Neste sentido, o Estado pode intervir de duas maneiras distintas na atividade econômica, nomeadamente a intervenção direta e a indireta. Giovani Clark define intervenção direta como sendo aquela:

[...] realizada quando o Estado cria as chamadas empresas estatais (empresas públicas e sociedades de economia mista) para atuarem no domínio econômico, como agentes, concorrendo com os particulares ou detendo o monopólio; ou, ainda, quando o Estado cria as agências reguladoras para regularem e fiscalizarem serviços e atividades econômicas. Essa modalidade de intervenção pode ser também denominada Direito Institucional Econômico.⁷⁴

Noutro giro, a intervenção indireta ocorrerá quando o Estado agir na vida econômica por intermédio da normatização, regulamentando o desenvolvimento da

⁷¹ PEREIRA, Affonso Insuela. **O Direito econômico na ordem jurídica**. São Paulo: José Bushatsky, 1974, p. 249.

⁷² Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

[...]

IV - livre concorrência;

⁷³ OLIVEIRA, Dinara de Arruda. **A Intervenção do Estado na Ordem Econômica e a Constituição de 1988**. Artigo disponível no sítio: <http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,a-intervencao-do-estado-na-ordem-economica-e-a-constituicao-de-1988,33127.html#_ftn3>. Acesso em: 27 jun. 2016.

⁷⁴ CLARK, Giovani. **O Município em face do Direito Econômico**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 33.

atividade econômica através do exercício de suas funções⁷⁵ de fiscalização, incentivo e planejamento. Isto é o que ocorre quando da implementação de políticas de incentivo à indústria nacional como a imunidade na cobrança de IPI para a exportação de produtos industrializados, em que há verdadeiro incentivo no envio de produtos nacionais para o exterior de forma mais competitiva.

Quando o Estado utiliza-se de políticas públicas de incentivo à realização de determinadas operações econômicas através de tributos, diz-se que há o emprego destes em uma função extrafiscal, ou seja, quando o objetivo é a interferência no domínio econômico, em se buscando efeito diverso da mera arrecadação. A extrafiscalidade é uma das características que podem ser predominantes em um tributo quando este é estudado segundo a sua função, podendo possuir ainda concomitantemente função fiscal e parafiscal. Aquela se caracteriza como sendo função arrecadatória estatal, com o intuito precípua de obtenção de receitas para o Estado; esta “quando a sua meta é a arrecadação de meios para o custeio de atividades que, em princípio, não compõem funções próprias do Estado”⁷⁶, o que é via de regra realizado através da criação de entidades específicas, como o INSS, CREA etc.

Dentre as diversas espécies tributárias passíveis de serem criadas, os impostos são aquelas em que o fenômeno extrafiscal ocorre com maior frequência. Isso ocorre devido à desvinculação do uso das receitas oriundas de suas cobranças⁷⁷, o que permite sua utilização pelo Estado segundo critérios de conveniência e necessidade. Isto ocorre tanto no imposto sobre produtos industrializados quanto no imposto de importação, ambos de caráter predominantemente extrafiscal, isto é, com o intuito de disciplinar, favorecer ou desestimular os contribuintes dos referidos impostos a realizar determinadas operações financeiras⁷⁸, por serem consideradas convenientes ao interesse público ou nocivas a ele.⁷⁹

⁷⁵ Vide art. 174 da Constituição Federal de 1988: “Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.”

⁷⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 96.

⁷⁷ Neste sentido, vide o Código Tributário Nacional: “Art. 16: Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (grifo nosso).

⁷⁸ Nas palavras do Professor Geraldo Ataliba “Consiste a extrafiscalidade no uso dos instrumentos tributários para obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados. [...] É lícito recorrer aos tributos com o intuito de atuar diretamente sobre os

Ambos os impostos possuem consequência direta na economia do país, sendo de competência exclusiva da União nos termos do artigo 153, incisos I e IV da CRFB/88, bem como é o caso do imposto de exportação, previsto no inciso II do mesmo artigo. Contudo, a exceção para a cobrança do IPI ocorre, segundo os ditames da regra de imunidade constitucional, apenas para o caso de produtos destinados ao exterior, isto é, para a exportação de produtos, nada indicando sobre a importação de produtos advindos do exterior.

Destarte, há verdadeiro tratamento anti-isonômico no que tange a diferenciação realizada entre a entrada de produtos no Brasil – em que há a cobrança não apenas do imposto de importação (II), mas também do imposto sobre produtos industrializados (IPI), ambos de competência do mesmo ente e para a realização da mesma função, qual seja, a de regulação do meio econômico e proteção do mercado nacional através da extrafiscalidade, sendo ainda aquele imposto utilizado como um dos elementos da base de cálculo deste – e a saída de produtos do país, em que se tem apenas a cobrança do imposto sobre a exportação, já que a imunidade para a cobrança do IPI é prevista constitucionalmente (art. 153, §3º, inciso III).

Para que este tratamento desigual seja justificado e não configure como ilegalidade frente à principiologia consoante com os acordos da OMC – GATT e anexos – se faz mister um estudo específico do caso da imunidade da cobrança de IPI para a exportação de produtos e a norma do CTN que permite a referida cobrança na importação, quando do desembaraço aduaneiro. A despeito da previsão da imunidade ser constitucional, na hipótese de não se justificar o tratamento diferenciado decorrente do dispositivo da Carta Magna e a norma do Código Tributário Nacional, não poderá subsistir a norma que permite a realização da referida cobrança na importação de produtos – por violação não à imunidade

comportamentos sociais e econômicos dos contribuintes, seja fomentando posicionamento ou inibindo certos procedimentos. Dá-se tal fenômeno (extrafiscalidade) por intermédio de normas que, ao preverem uma tributação, possuem em seu bojo, uma técnica de intervenção ou conformação social por via fiscal. São os tributos extrafiscais, que podem ser traduzidos em agravamentos ou benefícios fiscais dirigidos ao implemento e estímulo de certas condutas”, em ATALIBA, Geraldo. **IPTU: progressividade**. Revista de Direito Público, v. 23, n. 93, 1990, p. 49.

⁷⁹ CORATTO, Bruno Pinto. **O fenômeno extrafiscal no sistema tributário brasileiro**. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XV, n. 98, mar 2012. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11244&revista_cader no=26>. Acesso em: 23 jun. 2016.

propriamente dita, mas sim à isonomia, dada a diferenciação injustificada entre produtos nacionais direcionados para o exterior e aqueles importados para o Brasil.

Assim, prosseguir-se-á a uma análise da legalidade e proporcionalidade da cobrança do imposto sobre produtos industrializados na importação de produtos, segundo os princípios e interesses em jogo.

4.2 Violação ao GATT na cobrança do imposto

Para aferir se a cobrança de imposto sobre produtos industrializados na importação de produtos se justificaria, far-se-á um estudo da proporcionalidade da cobrança frente à principiologia constitucional e dos acordos envolvida.

O Estado possui a chamada soberania econômica⁸⁰, podendo decidir livremente com relação às suas políticas econômicas, focos e interesses públicos de maneira independente dos demais Estados, é também manifestação da soberania nacional prevista no artigo 1º, inciso I da Constituição Federal de 1988 a celebração de tratados e acordos internacionais com os demais países.

Assim, tanto a autonomia nacional em estabelecer critérios de proteção do mercado – como é a hipótese do artigo 46, inciso I do Código Tributário Nacional na cobrança de IPI na importação de produtos – quanto a celebração de acordos e recepção no nosso ordenamento jurídico de normas gerais sobre comércio internacional são, *prima facie*, válidas. Resta saber se, dada a imunidade conferida aos produtos nacionais quando da exportação, esta cobrança se revela válida, coerente e proporcional com o ordenamento jurídico como um todo, a partir de uma hermenêutica lógico-sistemática do CTN com os acordos do GATT.⁸¹

Destarte, a soberania nacional e econômica é um atributo próprio do Estado, não podendo, entretanto, ser percebido como absoluto em nenhuma de suas facetas, devido às relações globalizadas vividas pelo mundo hodierno. Em maior ou

⁸⁰ Denota-se que a soberania tratada no Art. 170, inciso I da CF é uma complementação do Art. 1º do mesmo dispositivo legal, já que necessário se faz, para além de respeitar a soberania política (estabelecida no Art. 1º, inciso I da CF), respeitar a soberania econômica de um país. Neste sentido, vide OLIVEIRA, Dinara de Arruda. **A Intervenção do Estado na Ordem Econômica e a Constituição de 1988**. Artigo disponível no sítio: <http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,a-intervencao-do-estado-na-ordem-economica-e-a-constituicao-de-1988,33127.html#_ftn3>. Acesso em: 27 jun. 2016.

⁸¹ Esta comparação é válida, apesar do caráter de recepção do Código Tributário Nacional como Lei Complementar pela nossa Constituição, devido ao artigo 98 do CTN, já discutido no tópico 3.2 do presente trabalho.

menor grau, o Estado sofre influências de caráter internacional em decorrência de tratados assinados que garantem a convivência entre os Estados e seu desenvolvimento conjunto, notadamente no âmbito econômico, regulamentado pelas relações dos mercados internacionais e os tratados pertinentes. Neste sentido, entende Celso Ribeiro Bastos:

A afirmação do Texto Constitucional, da soberania nacional como princípio informativo da ordem econômica, não pode significar a procura de um nacionalismo xenófobo ou mesmo de qualquer sorte de autarquia econômica. O que o Texto Constitucional procura pôr em destaque é que a colaboração internacional, com as concessões que ela implica, e que não pode chegar ao ponto de subtrair ao País as possibilidades de sua autodeterminação. Ademais, seria uma incongruência interpretar-se o princípio da soberania nacional na ordem econômica de forma absoluta, uma vez que o mundo todo passa por um processo de globalização. Processo este que se dá, sobretudo, no campo da economia, através da formação de blocos econômicos.⁸² (grifo nosso).

Verifica-se, portanto, que não há de se falar em uma soberania estatal absoluta, por força da globalização das relações entre os Estados e os pactos que estes realizam.

A exemplo disto tem-se os créditos-prêmio do IPI, instituídos pela União no ano de 1969 como forma de incentivo fiscal à exportação, mediante a edição do Decreto-Lei nº 491⁸³. O artigo 1º do referido decreto dispunha que as empresas fabricantes e exportadoras de produtos manufaturados gozariam de um crédito tributário advindo das vendas desses produtos para o exterior. Era um simples “crédito-prêmio” do Imposto sobre Produtos Industrializados, desnecessária qualquer contrapartida efetiva por parte do fabricante exportador que não fosse a própria exportação do produto industrializado.⁸⁴

Entretanto, por pressão da principiologia presente no GATT e posteriormente da OMC, este crédito-prêmio foi sendo extinto gradualmente através do Decreto-Lei nº 1.658/79⁸⁵, uma vez atingidos os limites desta política de incentivo, nas palavras do Deputado Federal e ex-Ministro Antônio Kandir:

⁸² BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito econômico**. São Paulo: Celso Bastos, 2004, p. 133.

⁸³ Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0491.htm>. Acesso em: 28 jun. 2016.

⁸⁴ SOLLER, Fabrício da. **Crédito-prêmio do IPI – Um cadáver insepulto**. IPI – Temas constitucionais polêmicos. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2009, p. 368.

⁸⁵ Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del1658.htm>. Acesso em: 28 jun. 2016.

Formam o núcleo dessa política [de promoção das exportações] um vasto e generoso esquema de subsídios e incentivos fiscais (crédito-prêmio de ICM e IPI, isenções no IRPJ etc.) e subsídios creditícios (tipicamente financiamentos sem incidência de correção monetária). [...]

Externamente, os limites dessa política começaram a se explicitar à medida que, amparadas em normas do Gatt, cresciam as pressões internacionais contra o subsídio oferecido às exportações brasileiras (o aumento da participação de certos produtos manufaturados do Brasil em mercados importantes fez crescer o número de contenciosos e a imposição de sobretaxas).⁸⁶
(grifo nosso)

Isto foi, ainda, confirmado pelo relatório do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), em que se indicava a desativação gradual das políticas econômicas de incentivo sem justificativa internacional em função, primeiramente, das pressões do GATT e de alguns parceiros comerciais do Brasil.⁸⁷

Destarte, a não observância dos princípios e obrigações previstas nos tratados internacionais firmados pelo Brasil, apesar de não possuírem coercibilidade direta, poderão trazer diversas consequências para o país, seja no viés político ou econômico, através de sanções na forma de tarifas, barreiras à importação e sobretaxas, por exemplo. Isto já ocorreu na recente história brasileira, e poderá ocorrer novamente na hipótese de tratamento desigual injustificado entre produtos nacionais e estrangeiros a partir de uma política pública de proteção do mercado nacional.

Para aferir se a cobrança de IPI na importação de produtos industrializados se justifica, deverá ser analisada a proporcionalidade desta cobrança frente à imunidade conferida pela Constituição no artigo 153, §3º, III para a exportação e os demais meios existentes para incentivar o crescimento econômico do país. Este princípio se subdivide em três outros, subprincípios da adequação, necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito. Em verdade, inexistente na atual Constituição da República disposição expressa ao princípio da proporcionalidade, a não ser como derivação de forma implícita do princípio da legalidade e do devido

⁸⁶ KANDIR, Antônio *apud* SOLLER, Fabrício da. **Crédito-prêmio do IPI – Um cadáver insepulto**. IPI – Temas constitucionais polêmicos. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2009, p. 369.

⁸⁷ BONELLI, Regis; VEIGA, Pedro da Mota; BRITO, Adriana Fernandes de. **As políticas industrial e de comércio exterior no Brasil: rumos e indefinições**. Rio de Janeiro: 1997, p. 1. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_0527.pdf>. Acesso em: 28 jun. 2016.

processo legal, ambos inscritos no artigo 5º da Carta Magna como direitos fundamentais, nos incisos II⁸⁸ e LIV⁸⁹, respectivamente.

Coube, no campo jurisprudencial, ao Supremo Tribunal Federal a introdução do princípio no direito tributário ao preceituar, no julgamento do RE 18.331, com o Relator Ministro Orozimbo Nonato, que:

o poder estatal de taxar não pode chegar à desmedida do poder de destruir, uma vez que aquele somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria e com o direito de propriedade, sob pena de caracterizar '*detournement de pouvoir*'.

No Brasil, este princípio tem sido fundamento de decisões importantes, superadoras do legalismo estrito, com um olhar para além da simples aplicação da lei na forma em que esta se põe.⁹⁰ Isto permite, assim, que a partir do estudo dos subprincípios que compõem a proporcionalidade ou razoabilidade, se chegue a uma conclusão que seja compatível com o ordenamento jurídico vigente.

Segundo o corolário da adequação, advindo da proporcionalidade, os meios utilizados à consecução de um fim devem ser adequados e suficientes ao que se visa concretizar⁹¹, isto é, deverá ser estabelecida uma relação de adequação entre o meio empregado e o fim almejado. No caso em tela, a cobrança de IPI no momento do desembaraço aduaneiro serve a um propósito simples e direto: a tutela dos interesses econômicos nacionais, tributando a entrada de produtos no país com mais um imposto e por consequência dificultando a competitividade destes no mercado interno. Nesta seara, a cobrança do imposto atinge o fim que almeja através da extrafiscalidade que lhe é natural, sendo adequado à finalidade a que se propõe.

Por outro lado, a necessidade da referida cobrança entra em questão na medida em que é considerada o marco de exigibilidade ou indispensabilidade do meio empregado para atingir o fim almejado, isto é, a intervenção deve ocorrer apenas na hipótese de ser extremamente necessária (necessidade máxima) à proteção do interesse público em questão, invadindo na menor medida possível os

⁸⁸ “II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;”

⁸⁹ “LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;”

⁹⁰ ANDRADE, Ricardo Tadeu Dias. **Proporcionalidade tributária**. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XII, n. 68, set 2009. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6720>. Acesso em 28 de junho de 2016.

⁹¹ STUMM, Raquel Denise. **Princípio da Proporcionalidade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1995, p. 72.

direitos do indivíduo.⁹² Assim, deverá ser determinada a melhor dentre todas as medidas possíveis para atingir o objetivo em questão, ou seja, aquela que tutelar o interesse público de forma satisfatória ao mesmo tempo em que interfere o mínimo na esfera individual.

Todavia, a aplicabilidade deste subprincípio no caso em tela não prospera. Sabe-se que a utilização da cobrança de IPI na importação de produtos industrializados serve a uma dupla função, qual seja a de controle e realização de incentivos à economia nacional – através de um viés extrafiscal – e, em menor escala, a arrecadação de fundos para financiar a máquina estatal.⁹³ Contudo, existe uma outra maneira de proteção da indústria brasileira, qual seja, o emprego do Imposto de Importação (II), previsto no artigo 153, inciso I da Constituição Federal da República, por excelência o tributo designado com esta função.

Este imposto, vital em sua função regulatória da economia e da balança comercial, desempenha com maestria a finalidade de tutela dos interesses nacionais na importação de produtos⁹⁴, se revelando como barreira tarifária clara e de fácil compreensão para o comerciante internacional com fins a exportar para o Brasil. Neste sentido, não se justificaria a cobrança de IPI sobre os mesmos produtos já sujeitos a um imposto que desempenha finalidade protecionista, por se tratar de superposição de impostos de competência de um mesmo ente e com a mesma finalidade.

Haveria, destarte, uma problemática de técnica jurídica do intérprete e do legislador devido a uma penetração de um dos impostos no âmbito constitucional do outro, a partir do disposto no artigo 46, I, CTN. Não cabe e não se justifica o imposto sobre produtos industrializados estender o seu manto por sobre a importação de produtos, sob pena de estarem invadindo o âmbito de materialidade do imposto de importação⁹⁵. Isto resta evidenciado a partir dos dispositivos do GATT que indicam a necessidade de barreiras claras e coerentes, a partir de princípios como o da previsibilidade e concorrência leal⁹⁶. A cobrança de um imposto para além do de importação, considerando-se a finalidade idêntica entre eles, acaba por mascarar

⁹² GUERRA FILHO, Willis Santiago. **Ensaio de Teoria Constitucional**. Fortaleza, Universidade Federal do Ceará, Imprensa Universitária, 1997.

⁹³ Mais sobre este assunto, vide o tópico 4.1.

⁹⁴ TRINDADE, Analice Ohashi da; BARED, Cristel Rodrigues; SILVA, Patricia Luz da. **Imposto de importação e sua função extrafiscal**. Revista de Direito Público: Londrina, v. 3, nº. 2, p. 128-141, mai/ago, 2008, p. 136.

⁹⁵ VIEIRA, José Roberto. **IPI: regra matriz de incidência**. Curitiba : Juruá, 1993. p. 98.

⁹⁶ Mais sobre este assunto, vide o tópico 3.1.1.

uma barreira tarifária para o comerciante incauto. Impende destacar que até o cálculo do IPI acaba por se tornar extremamente complexo, na medida em que abarca o preço base do produto acrescido do próprio imposto de importação, das taxas aduaneiras bem como dos encargos cambiais pagos pelo importador⁹⁷.

Destarte, pela simples análise da principiologia base do GATT, não poderia subsistir a referida cobrança. Para além disso, mais um princípio fundante da OMC resta violado: o princípio do tratamento nacional, segundo o qual o tratamento diferenciado entre produtos nacionais e importados é proibido, em se tratando de discriminação que desfavoreça o produto importado frente ao produto nacional no que tange a competição.⁹⁸ A CRFB/88, ao conferir imunidade na cobrança de IPI na exportação de produtos, acaba por engessar a legislação infraconstitucional na cobrança de IPI para a importação, na medida em que conferir imunidade a um produto nacional enquanto há incidência do mesmo tributo em um produto estrangeiro violaria o tratamento isonômico entre eles de forma injustificada. A despeito de, no âmbito nacional, haver a cobrança de IPI de nossos produtos, a competitividade conferida à nossa produção no exterior é exacerbada na medida em que se isentam os produtos que saem de nosso país da cobrança do referido imposto.

Neste sentido, temos disposição expressa do artigo III.1 do GATT, no subtópico “TRATAMENTO NACIONAL NO TOCANTE A TRIBUTAÇÃO E REGULAMENTAÇÃO INTERNAS”, *verbis*:

As Partes Contratantes reconhecem que os impostos e outros tributos internos, assim como leis, regulamentos e exigências relacionadas com a venda, oferta para venda, compra, transporte, distribuição ou utilização de produtos no mercado interno e as regulamentações sobre medidas quantitativas internas que exijam a mistura, a transformação ou utilização de produtos, em quantidade e proporções especificadas, não devem ser aplicados a produtos importados ou nacionais, de modo a proteger a produção nacional. (grifo nosso).

Assim, este tratamento diferenciado não se justifica, na medida em que representa barreira supérflua ao comércio internacional. Outros tratados

⁹⁷ 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;

⁹⁸ Mais sobre este assunto, vide o tópico 3.1.1.

internacionais, a despeito da menor abrangência, acabam também por reforçar este lógica, como é o caso da Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal, da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)⁹⁹, em que no próprio preâmbulo se reafirma o intuito de evitar a tributação excessiva, ou dupla tributação, *in verbis*:

Considerando que os princípios fundamentais, em virtude dos quais toda e qualquer pessoa tem direito ao procedimento legal adequado com vista à determinação dos seus direitos e obrigações, devem ser reconhecidos em todos os Estados como sendo aplicáveis em matéria fiscal, e que os Estados deveriam esforçar-se no sentido de proteger os legítimos interesses do contribuinte, concedendo-lhe designadamente a protecção adequada contra a discriminação e a dupla tributação (grifo nosso).

Percebe-se, destarte, a tendência mundial em evitar a onerosidade excessiva das tarifas alfandegárias, objetivo este que deve ser alcançado pela simplificação da tributação incidente na importação de produtos. A cobrança do imposto sobre produtos industrializados quando do desembaraço aduaneiro representa verdadeira invasão do tributo no âmbito constitucional do imposto de importação, não contribuindo senão com o aumento na complexidade das relações comerciais internacionais, o que fere de morte a principiologia do GATT e da Organização Mundial do Comércio.

Não logrando êxito na análise do subprincípio da necessidade, resta concretizada a falta de razoabilidade da medida, não havendo que se falar sequer na análise do subprincípio seguinte, qual seja, o da proporcionalidade em sentido estrito.¹⁰⁰ Isto ocorre pelo fato do estudo da proporcionalidade se dar de forma sistemática, sucessiva e eliminatória, ou seja, a partir do momento em que a adoção da medida falha em um dos subprincípios, restam os demais prejudicados.

Por fim, impende destacar que o legislador buscou, com a seletividade do IPI a partir da essencialidade do produto, assegurar ao povo e à sociedade o acesso aos produtos necessários e fundamentais à sua sobrevivência e desenvolvimento

⁹⁹ A versão em português está disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf>>. Acesso em: 15 jun. 2016.

¹⁰⁰ GUERRA, Sérgio. **O Princípio da Proporcionalidade na Pós-Modernidade**. Revista Eletrônica de Direito do Estado, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº. 2, abril/maio/junho, 2005. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em: 30 jun. 2016.

socioeconômico, e não o controle e proteção do mercado nacional, característica marcante do Imposto de Importação.¹⁰¹

A referida cobrança se revela, portanto, injustificada e ilegal, seja do ponto de vista do tratamento desigual entre produto nacional e importado, seja da sistemática e principiologia por detrás dos acordos de comércio internacional atualmente em vigência no país.

¹⁰¹TEIXEIRA, Humberto Gustavo Drummond da Silva. **A utilização do IPI enquanto imposto extrafiscal para fins de proteção do mercado nacional**. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XVI, n. 117, out 2013. Disponível em: <http://ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=13769>. Acesso em: 28 jun. 2016.

5 CONCLUSÃO

Percebe-se que, mais do que o mercado interno, resta a própria soberania nacional brasileira em jogo. Ao realizar a cobrança de um imposto pela industrialização de um produto que sequer foi industrializado no país, invadindo o âmbito constitucional de aplicação de outro imposto, a política pública de proteção do mercado nacional aplicada de forma exacerbada viola diversos princípios de acordos assinados pelo Brasil.

Não se busca, aqui, a mera crítica, sem a indicação de soluções para a problemática em tela. A despeito de restar evidente a ilegalidade na cobrança do IPI quando da importação de produtos pelo Código Tributário Nacional, já existe mecanismo pertinente e suficiente para a proteção dos interesses nacionais, qual seja, o próprio imposto de importação. Através de alíquotas diferenciadas, para suprir eventual déficit gerado pela ausência de cobrança do IPI como instrumento de extrafiscalidade, poder-se-ia desempenhar com maestria a função a que o II e o IPI atualmente se propõem.

Assim, restariam assegurados a concorrência leal, previsibilidade e transparência das tarifas alfandegárias e o tratamento nacional previstos de maneira expressa no GATT e seus anexos.

Impende ainda destacar que, na hipótese de continuidade na cobrança do referido imposto simultaneamente com a concessão da imunidade constitucional do imposto sobre produtos industrializados para a exportação de produtos, poderíamos sofrer significativo aumento no número de contenciosos e a imposição de sobretaxas, na forma de sanções político-econômicas internacionais para a postura protecionista brasileira.

Destarte, cabe ao legislador e intérprete do Direito a árdua tarefa de correção de distorções tributárias no âmbito nacional, com o fito de proporcionar uma tributação mais justa e digna não apenas internamente, mas também no comércio internacional.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria de los derechos fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993, p.82 e ss. Disponível em: <<http://www.iedf.org.mx/sites/DDHH/publicaciones/01.pdf>>. Acesso em: 13 jun. 2016.

ANDRADE, Ricardo Tadeu Dias. **Proporcionalidade tributária**. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XII, n. 68, set 2009. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6720>. Acesso em: 28 jun. 2016.

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

_____. **Núcleo de definição constitucional do ICM**. *Revista do Direito Trabalhista*, nº 25/111.

BALEEIRO, Aliomar *apud* MACHADO, Hugo de Brito, 2009. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

BARRETO, Aires Fernandino. **Natureza jurídica do imposto criado pela medida provisória 160/90**. *Repertório IOB de Jurisprudência* – nº 10, p. 152, 2ª quinzena de maio de 1990.

BARROSO, Luis Roberto. **Fundamentos Teóricos e Filosóficos do Novo Direito Constitucional Brasileiro**. Tema da palestra proferida na EMERJ/Conselho de Vitaliciamento do TJ/RJ por ocasião do Seminário “Direito Constitucional”, realizado em 24 jun. 2001.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito econômico**. São Paulo: Celso Bastos, 2004.

BOBBIO, Norberto, **Teoria do ordenamento jurídico**. 6. ed. Trad. Maria Celeste C. J. Santos. Brasília: Editora UnB, 1995. Disponível em: <<https://drive.google.com/file/d/0B3pg38c0-RxXNjRXTGM2UVITdDJNWUZObIFpTjV1dw/view?pref=2&pli=1>>. Acesso em: 20 jul. 2016

BONELLI, Regis; VEIGA, Pedro da Mota; BRITO, Adriana Fernandes de. **As políticas industrial e de comércio exterior no Brasil: rumos e indefinições**. Rio de Janeiro: 1997, p. 1. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_0527.pdf>. Acesso em: 28 jun. 2016.

BORBA, Fernanda Estima. **O tratamento diferenciado para as microempresas e empresas de pequeno porte em face do IPI**. IPI – Temas constitucionais polêmicos. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2009.

CARREAU, Dominique e JUILLARD, Patrick. **Droit international économique**. Paris: Dalloz, 2010.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito Tributário: com anotações sobre direito financeiro, direito orçamentário e lei de responsabilidade fiscal**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

CLARK, Giovani. **O Município em face do Direito Econômico**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

CORATTO, Bruno Pinto. **O fenômeno extrafiscal no sistema tributário brasileiro**. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XV, n. 98, mar 2012. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11244&revista_caderno=26>. Acesso em: 23 jun. 2016.

DIAS, Danilo Albuquerque. **Sujeição Passiva no Direito Tributário Brasileiro: Responsabilidade Tributária Prevista no Artigo 135, III do CTN**. Sistema Tributário, Legalidade e Direito Comparado: Entre Forma e Substância. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

GAVIOLI, Maíra Góes de Moraes; e KARAM, Rachel Avellar Sotomaior. **Políticas Concorrenciais no Comércio Internacional**. Direito Concorrencial e Regulação Econômica. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

GODOY, José Eduardo Pimentel de, 2002. **Dicionário de História Tributária do Brasil**. Brasília: ESAF.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. **Ensaio de Teoria Constitucional**. Fortaleza, Universidade Federal do Ceará, Imprensa Universitária, 1997.

GUERRA, Sérgio. **O Princípio da Proporcionalidade na Pós-Modernidade**. Revista Eletrônica de Direito do Estado, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº. 2, abril/maio/junho, 2005. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em: 30 jun. 2016.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Dicionário Jurídico Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1995.

KANDIR, Antônio *apud* SOLLER, Fabrício da. **Crédito-prêmio do IPI – Um cadáver insepulto**. IPI – Temas constitucionais polêmicos. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2009.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução de João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. **O IPI e a importação de produtos industrializados**. IPI – Temas constitucionais polêmicos. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2009.

_____. **Progressividade e Socialismo**. Artigo publicado no *Jornal Zero Hora* do dia 18 de agosto de 1998.

MELO, José Eduardo Soares de. **Importação e Exportação no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO, INDÚSTRIA E COMÉRCIO EXTERIOR. **Princípios da Organização Mundial do Comércio**. Disponível em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=368&ref=r=366>>. Acesso em: 20 jun. 2016.

OLIVEIRA, Dinara de Arruda. **A Intervenção do Estado na Ordem Econômica e a Constituição de 1988**. Artigo disponível em: <http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,a-intervencao-do-estado-na-ordem-economica-e-a-constituicao-de-1988,33127.html#_ftn3>. Acesso em: 27 jun. 2016.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

PEREIRA, Affonso Insuela. **O Direito econômico na ordem jurídica**. São Paulo: José Bushatsky, 1974.

PEREIRA, Regina Maria de Souza. **O Conceito de Anulação ou Prejuízo de Benefícios no Contexto da Evolução do GATT à OMC**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

QURESHI, Asif H. **Interpreting WTO Agreements: Problems and Perspectives**. Cambridge: Cambridge University Press, 2006.

SALDANHA, Eduardo *apud* GAVIOLI, Máira Góes de Moraes; e KARAM, Rachel Avellar Sotomaior. **Políticas Concorrenciais no Comércio Internacional**. Direito Concorrencial e Regulação Econômica. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

_____. **Sistema de Solução de Controvérsias do GATT à OMC: orientação pela regra?**. *Revista Jurídica da Faculdade de Guarapuava*, ano 1, n. 1, 2001.

SOLLER, Fabrício da. **Crédito-prêmio do IPI – Um cadáver insepulto**. IPI – Temas constitucionais polêmicos. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2009.

STUMM, Raquel Denise. **Princípio da Proporcionalidade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1995.

TEIXEIRA, Humberto Gustavo Drummond da Silva. **A utilização do IPI enquanto imposto extrafiscal para fins de proteção do mercado nacional**. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XVI, n. 117, out 2013. Disponível em: <http://ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=13769>. Acesso em 28 jun. 2016.

THORSTERNSEN, Vera. **OMC, Organização Mundial do Comércio: as regras do comércio internacional e a Rodada do Milênio**. São Paulo: Aduaneiras, 1999.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 16. ed., São Paulo: Renovar, 2009.

TRINDADE, Analice Ohashi da; BARED, Cristel Rodrigues; SILVA, Patricia Luz da. **Imposto de importação e sua função extrafiscal**. Revista de Direito Público: Londrina, v. 3, nº. 2, p. 128-141, mai/ago, 2008.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. **A não-incidência de IPI na importação de bem mediante *leasing* sem opção de compra**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 154, 2008.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **A majoração de alíquotas do IPI por decreto do Poder Executivo e a limitação constituída pela noventena constitucional**. IPI – Temas constitucionais polêmicos. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2009.

VIEIRA, José Roberto. **IPI: regra matriz de incidência**. Curitiba : Juruá, 1993.

VILLEN NETO, Horácio. **A incidência de ICMS na Atividade Praticada pelas Concessionárias de Transmissão e Distribuição de Energia Elétrica**. Rede de Estudos do Trabalho nº 32, p. 19, jul/ago de 2003.