

UNIVERSIDADE DO ESTADO DO AMAZONAS
ESCOLA SUPERIOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS
CURSO DE DIREITO

Davi Macêdo Pimentel

**A DUPLA INCIDÊNCIA DO IPI SOBRE PRODUTOS ESTRANGEIROS E O
GATT**

Manaus – AM
2018

DAVI MACÊDO PIMENTEL

**A DUPLA INCIDÊNCIA DO IPI SOBRE PRODUTOS ESTRANGEIROS E O
GATT**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel, Curso de Direito, Escola Superior de Ciências Sociais, Universidade do Estado do Amazonas.

Prof. Dr. Paulo Vitor Vieira da Rocha

Manaus – AM

2018

Ficha Catalográfica

Ficha catalográfica elaborada automaticamente de acordo com os dados fornecidos pelo(a) autor(a).
Sistema Integrado de Bibliotecas da Universidade do Estado do Amazonas.

644d	<p>Pimentel, Davi Macêdo A dupla incidência do IPI sobre produtos estrangeiros e o GATT / Davi Macêdo Pimentel. Manaus : [s.n], 2018. 63 f.: il.; 30 cm.</p> <p>TCC - Graduação em Direito - Bacharelado - Universidade do Estado do Amazonas, Manaus, 2018. Inclui bibliografia Orientador: Paulo Victor Vieira da Rocha</p> <p>1. Impostos sobre produtos industrializados. 2. GATT. 3. violação. 4. Dupla incidência. I. Paulo Victor Vieira da Rocha (Orient.). II. Universidade do Estado do Amazonas. III. A dupla incidência do IPI sobre produtos estrangeiros e o GATT</p>
------	---

**UNIVERSIDADE DO ESTADO DO AMAZONAS
ESCOLA SUPERIOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS
CURSO DE DIREITO
TERMO DE APROVAÇÃO**

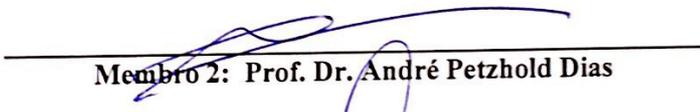
Davi Macêdo Pimentel

**A DUPLA INCIDÊNCIA DO IPI SOBRE PRODUTOS ESTRANGEIROS E O
GATT.**

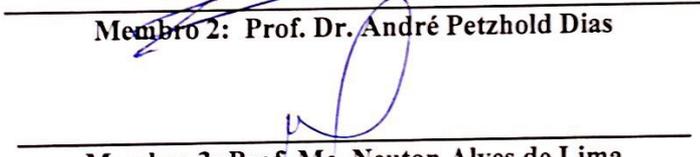
Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel no Curso de Graduação em Direito, Escola Superior de Ciências Sociais, Universidade do Estado do Amazonas, pela seguinte banca examinadora:



Orientador (a): Prof. Dr. Paulo Victor Vieira da Rocha



Membro 2: Prof. Dr. André Petzhold Dias



Membro 3: Prof. Me. Neuton Alves de Lima

Manaus, 30 de novembro de 2018.

A Deus.

A todos os que contribuíram para a conclusão deste trabalho e deste curso.

À minha família.

Aos meus mestres.

Ao meu amor, Amanda.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiro a Deus, por sempre me dar força quando eu fraquejei, por sempre me dar sabedoria quando eu vacilei, e por sempre estar comigo quando eu mais precisei. Aos numerosos colegas que gastaram um pouco do seu tempo para ouvir minhas reflexões sobre o tema do trabalho. Seus nomes mantenho ocultos mas no coração conheço todos.

Aos meus professores Neuton Lima, André Petzhold, Alexandre Guimarães e, por óbvio, Paulo Victor Vieira da Rocha, por me emprestarem um pouco da magnífica sabedoria que comportam. Espero poder demonstrar que absorvi um pouco.

Ao meu amigo Matheus Azevedo, por me motivar a escrever a troco de apostas e implicâncias.

Aos meus pais, que moldaram meu caráter para que eu pudesse ter a oportunidade de fazer o curso de direito. Vocês sempre serão parte da minha essência.

À minha amada Amanda Drumond, que foi minha pedra e sempre me lançou para frente. Nunca deixou que eu vacilasse e até brigou quando eu o quis fazer. Eu sei que foi tudo por amor. Eu não consigo expressar a imensidão da minha gratidão, muito menos a sorte de te ter ao meu lado.

Por fim, a todos os que de qualquer forma contribuíram para a realização deste estudo e desta graduação. Muito obrigado.

“Se Tetris me ensinou alguma coisa foi que
erros se acumulam e sucessos desaparecem”

Anônimo

RESUMO

O Brasil é signatário de um tratado internacional multilateral de comércio exterior chamado *General Agreement of Tariffs and Trade* (em português Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio), o GATT. Tal acordo busca promover o comércio internacional e reduzir as barreiras comerciais tarifárias e não tarifárias entre os seus contraentes. A relevância do acordo provém da constante expansão comercial que acarreta grandes problemas, como o *dumping*. A característica fundamental do tratado é a não discriminação entre produtos nacionais e estrangeiros, para que o crescimento de cada país seja respeitado. Tal princípio é desrespeitado quando da distinção feita pela diferenciada incidência do imposto sobre produtos industrializados nos nacionais e estrangeiros. A violação vem da própria jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que se manifestou pela dupla incidência do imposto em caso de estabelecimentos que importam produtos industrializados estrangeiros e os revendem, uma vez que, segundo o entendimento da Corte, o IPI tem no art. 46 do CTN um rol cumulativo de hipóteses de incidência. A diferenciação será feita a partir da análise da construção jurisprudencial do tema no STJ, da mutação histórica do IPI e de uma comparação da atual aplicação do imposto com os parâmetros e princípios observados no corpo do GATT pelo entendimento do próprio STJ.

Palavras-chave: Imposto sobre produtos industrializados. GATT. Violação. Dupla incidência.

ABSTRACT

Brazil signed a multilateral international agreement of foreign trade called General Agreement of Tariffs and Trade, the GATT. Such agreement seeks to promote international trade and reduce commercial tariff and non-tariff barriers between the contracting parties. The agreement's relevance comes from the constant commercial expansion that entails great problems, such as dumping. The fundamental principle of the agreement is the non-discrimination between domestic and foreign products, so that each country's growth is respected. Said principle is disrespected when a distinction is made by the unequal incidence of the Tax on Industrialized Products (IPI) in both domestic and foreign products. Such violation comes from the Superior Court of Justice's jurisprudence, which spoke in favor of the double incidence of the Tax in cases involving establishments that import foreign manufactured products and sell them in the country, since, as the Court understands it, the article 46 from the National Tax Code show a cumulative list of cases of incidence for the tax. The distinguishing will be made from an analysis of case laws that show historic approaches from the Superior Court of Justice, from the historic mutation of the IPI and from comparison of the current application of the tax and the parameters and principles seen on the GATT legal text through the understanding of STJ itself.

Keywords: Tax on Industrialized Products. GATT. Violation. Double incidence.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	9
2 DO IPI E SUAS ESPECIFICIDADES.....	11
2.1.A evolução do tributo na história legislativa brasileira	11
2.2.Classificação do tributo no plano atual brasileiro	15
2.3.Hipóteses de incidência do tributo	20
2.4.Diferenças e semelhanças entre o Imposto sobre a Importação e IPI-Importação	23
3 DO GATT E SUAS ESPECIFICIDADES	26
3.1.O aspecto histórico que desaguou no GATT 1947.....	26
3.2.Do GATT 1947 à OMC	30
3.3.GATT: conceitos e princípios.	34
3.4.A importância do GATT.	37
4 DA POSIÇÃO DO STJ SOBRE A INCIDÊNCIA DO IPI SOBRE REVENDA DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IMPORTADOS.....	42
4.1.Breve introdução sobre a problemática envolvendo as empresas distribuidoras	42
4.2.As discussões preliminares do STJ sobre a dupla incidência do IPI sobre a revenda de produtos importados	43
4.3. O EREsp 1.403.532 – SC e a clara afronta ao GATT.....	52
5 CONCLUSÃO.....	58
REFERÊNCIAS	60

1 INTRODUÇÃO

Por muitas vezes, o direito tributário é levado em conta apenas para o estudo específico de questões como ajustes fiscais de empresas, cobrança de contribuintes em débito ou para a formação nas graduações pelo país. Esse porte por muito se vem sedimentando, poucos são os que se aventuram na ciência jurídica do direito tributário.

É nesse intuito que neste trabalho será feita minuciosa análise de situação propícia para verdadeiros cientistas do direito. A questão toda gira em torno de uma manifesta violação de princípios de um acordo internacional. É claro, o descumprimento de acordos internacionais pelo Brasil não é novidade.

No entanto, sabendo que a anuência a acordos internacionais não deve ser levada de tal forma, é preciso entender o motivo pelo qual não o deve ser. Para melhor entendimento, far-se-á um brevíssimo resumo da problemática que será dissecada ao longo das próximas páginas.

No plano jurídico interno, criou-se um imposto denominado Imposto sobre Produtos Industrializado – IPI. Tal imposto detém três hipóteses legais de incidência e uma delas tangem o direito internacional. Essa hipótese é a importação de produtos estrangeiros industrializados.

A cobrança do imposto se dá no desembaraço aduaneiro. Assim, os produtos industrializados que venham de fora são tributados quando entram no País. Após neles incidirem o IPI, são encaminhados aos seus compradores.

Passando por uma lista de possíveis importadores de produtos industrializados, que na acepção jurídica da palavra são quaisquer que tenham passado por um processo de transformação a partir de matéria-prima, chegar-se-á às empresas distribuidoras de produtos importados, ou importadoras.

Quando revendem esses produtos aos consumidores finais, novamente incide o IPI. Isso porque outra hipótese legal de incidência é a saída do estabelecimento para consumidor final. Logo, com a primeira tributação na alfândega e a última, somam-se duas incidências do IPI no produto estrangeiro importado.

Em outra análise, o produto interno não passa pela alfândega. Dessa forma, impossível praticar conduta que implique a incidência por importação. O produto é fabricado dentro do País. Pois bem, novamente extraia-se contribuinte de lista de possibilidades: uma distribuidora de produtos nacionais.

Assim que uma venda é efetuada, incide o IPI sobre o produto porque foi para consumidor final. Some-se à inexistência de outra incidência e o produto nacional apenas foi tributado uma vez.

Essa clara diferenciação, no entanto, é diametricamente oposta ao princípio fundamental do Acordo Geral de Tarifas e Comércio – GATT – qual seja a não diferenciação entre produtos internos e externos, no que tange à tributação. É desse acordo que trata o presente trabalho.

O GATT foi editado no período pós-guerra e objetiva um mais amigável trânsito de mercadorias provenientes dos países signatários nos mercados internos de outros. Esse acordo tinha como principal princípio o pacto de não distinção, ou seja, não admitia um tratamento diferenciado entre produtos estrangeiros e nacionais.

Toda a estrutura desse acordo foi articulada para que fossem diminuídas as distâncias entre os países, no que tange à economia e comércio, já que incentivos fiscais absurdos ou tributações pesadas por vezes inviabilizavam a concorrências. Ou o produto era barato demais e restringia o crescimento do mercado interno, ou era caro demais, o que impossibilitava que o produto externo ali se instalasse.

Quando se trata de distribuidoras, a discussão jurídica feita é extremamente pertinente, afinal quem decidiu que daquela forma seria foi o Superior Tribunal de Justiça, mesmo após uma história jurisprudencial construída sobre a não aplicação da dupla incidência do IPI por considerar suas hipóteses de incidência como não cumulativas.

Todas as decisões que ao longo de 10 anos tomou diziam que o IPI não podia ser aplicado em duplicidade porque era afrontoso ao GATT. No entanto, ocorreu virada jurisprudencial em 2015 sem motivação explícita e o STJ agora entende que a dupla incidência está totalmente amparada pelo GATT.

Logo, existem três pontos chaves a serem tratados neste trabalho, e por isso existem três capítulos: o IPI, o GATT e a jurisprudência do STJ. Analisando cada um desses aspectos, buscar-se-á apresentar de forma fundada a irregularidade desse tipo de posicionamento pelo Tribunal.

Toda a fundamentação será feita com o que for pertinente ao caso. Salienta-se que, por se tratar de trabalho de cunho puramente científico, o que se busca é um retrato crítico dessa atual situação. Nada mais havendo, incisar-se-á a redação.

2 DO IPI E SUAS ESPECIFICIDADES

2.1. A evolução do tributo na história legislativa brasileira

Para entender da melhor maneira a situação atual do imposto e a problemática ora apresentada para debate, necessário se faz estudo das origens do tributo, durante toda a história legislativa brasileira. Nesse sentido, expor-se-á nas pertinentes minúcias pensamentos próprios com os quais corroboram ilustres autores ao longo citados.

Inicialmente deve-se ressaltar que o presente trabalho trata o extinto imposto sobre o consumo como um IPI arcaico. Dessa forma, as considerações feitas sobre o IPI têm início desde a vigência do já superado instituto para abranger da melhor forma o campo evolutivo e entender discussões ainda atuais, que serão mais aprofundadas no momento oportuno.

Pois bem, até a Constituição Federal de 1934 não havia formalização do Imposto em Constituições. Isso porque tinha como matéria algo que não entrava na esfera de competências exclusivas nem da União, nem dos municípios, ou seja, estaria disposta apenas em legislação infraconstitucional. Ainda assim, mesmo antes do advento da CRFB/34, o Imposto sobre o Consumo já era o mais produtivo dos tributos do país, como ensina Aliomar Baleeiro¹ (1996, p. 200):

“Restrito a pouquíssimas mercadorias na Colônia e no Império, esse imposto se expandiu rápida e amplamente no campo da competência concorrente deixado pela Constituição de 1891, passando a ser o mais produtivo tributo do país.”

Em suma, de rápida leitura das competências exclusivas atribuídas à União e aos estados, nos arts. 7º e 9º, respectivamente, percebe-se que a impositação de produtos que tivessem sido industrializados poderia ser discutida em qualquer esfera, desde que seguisse o trâmite legal perfeito que requer uma lei tributária.

Vale lembrar que a configuração do tributo como o mais produtivo do país se deu provavelmente graças à tardia onda de industrialização pela qual passou o Brasil exatamente no fim do século XIX, proveniente do investimento dos barões do café em indústrias. Situavam-se principalmente em São Paulo e no Rio de Janeiro, onde eram fabricados tecidos, calçados e outros produtos, utilizando mão de obra, em sua maioria, italiana.

¹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 200.

Logo, em assunção lógica, a União e os estados perceberam nisso uma forma de aumentar a arrecadação e deu-se início ao esqueleto do IPI. Na mais primitiva forma do imposto, foi de fato golpe de oportunidade assegurado pela lacuna decorrente da Lei Maior então vigente.

Passando do período de início de industrialização, quando redigida a Constituição de 1934 o país se encontrava a pleno vapor com Getúlio Vargas. Nessa Constituição, dois pontos merecem destaque: a importação de produtos estrangeiros e a expressa menção ao “imposto de consumo”. *In verbis*:

Art. 6º – Compete, também, privativamente à União:
I – decretar impostos:
a) sobre a importação de mercadorias de procedência estrangeira;
b) de consumo de quaisquer mercadorias, exceto os combustíveis de moto de explosão;

Do ponto de vista prático, o que a Constituição assegurou foi que importação e consumo só poderia ser tratado pela União, e isso incluía matéria aproximada à específica do atual IPI. No caso, as competências exclusivas apresentadas representam a essência de duas das três hipóteses de incidência do atual formato do imposto estudado.

Já quando da decretação da Carta de 1937 não houve alteração no sentido. As normas foram integralmente reproduzidas no novo texto, precisamente no art. 20, I, “a” e “b”.

Estudando-se a Constituição Federal de 1946 alguns pontos importantíssimos se fazem necessários ressaltar. O primeiro deles é que foi a primeira em que o IPI esteve expressamente no âmbito constitucional quando, pela Emenda Constitucional nº 18², foi criada competência exclusiva à União para criar impostos sobre produtos industrializados.

Após, importante ponto a se estudar é exatamente a mudança de parâmetros referentes ao imposto de consumo. No art. 15 da CRFB/46 encontra-se a competência exclusiva da União, mas note-se que não há mais a denominação de “consumo de quaisquer produtos”. Vide:

Art. 15 – Compete à União decretar impostos sobre:
I – importação de mercadorias de procedência estrangeira;
II – consumo de mercadorias;

² A Emenda Constitucional nº 18 foi uma reforma expressiva do sistema tributário em 01/12/1965. Trouxe novas nomenclaturas e dividiu melhor os impostos em classes.

Hugo de Britto Machado³ (2003) entende que a inexistência da palavra quaisquer no dispositivo significou a incidência do imposto de consumo apenas sobre os produtos internos implicando restrição.

Vale ressaltar que a EC nº 18, no seu art. 7º, I, batizou o imposto sobre a importação. Essa nova nomenclatura veio exatamente do antigo art. 15, I, e acabou abrangendo não só mercadorias, mas todo o tipo de produto importado. Tal análise é interessante quando se passa a falar do consumo de mercadorias que acima fica apresentado.

O art. 11 veio para tomar o lugar do art. 15, II. O imposto sobre produtos industrializados, naquele pela primeira vez disposto, era exatamente uma modificação simples na nomenclatura do imposto sobre o consumo de mercadorias. Ou seja, o moderno IPI incide sobre o consumo apenas incidentalmente⁴, tributando, na norma, a produção. A título de esclarecimentos, cite-se a lição de Machado⁵:

Com a emenda nº 18 foi atribuído à competência da União “o imposto sobre a importação de produtos estrangeiros” e também “o imposto sobre produtos industrializados”. Este último foi classificado entre os *Impostos sobre a Produção e a Circulação*, na Seção IV, Capítulo II, sendo na verdade o antigo imposto de consumo com um novo nome. O Ministro da Fazenda de então justificou a mudança de denominação com o fato de que os impostos então classificados como sobre a produção e a circulação serem pagos pelos produtores e comerciantes.

Nas Constituições seguintes, o imposto não teve alterações significativas. A Constituição de 1969 fez poucas alterações, apenas acrescentando incisos sobre modificação de base de cálculo e alíquota, que seria atribuição do poder Executivo. No mais, o ponto fundamental que faz o imposto sobre produtos industrializados ser o que é se manteve igual. Por fim, registre-se que o imposto sobre produtos industrializados tem matriz constitucional, e previsão no art. 153, IV, da CRFB/88.

Encerra-se, dessa forma, a análise da história constitucional do tributo. O panorama infraconstitucional passa a ser abordado a partir de agora, sempre no que for interessante ao tema debatido.

³MACHADO, Hugo de Britto. O IPI e a Importação de Produtos Industrializados. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 1, n. 2, mar./abr. 2003. Disponível em <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=12928>>. Acesso em: 24 jul. 2018.

⁴ No entanto, por tributar a produção de bens, o consumo também é onerado, por causa do aumento do preço

⁵ Op. Cit. P. 2.

Interessantíssima norma que pode ser mencionada como exemplo de regulamentação infraconstitucional, antes da reforma do sistema tributário pela EC nº 18/65, é a lei 7.404 de 1945. Essa lei dispunha exatamente sobre “o Imposto de Consumo”. Fica nítido que se trata do novel IPI exatamente pelo seu art. 1º: “O imposto de Consumo incide sobre os produtos *industrializados, nacionais ou estrangeiros*, discriminados nas Tabelas anexas”.

De uma análise aprofundada da Lei, na tabela “A – Produtos Sujeitos ao Imposto 'Ad Valorem'”, 2ª observação, têm-se que:

2ª) O imposto será recolhido:

- a) quando se trata de produto nacional – pelo fabricante à repatrição arrecadadora local, por meio de guia modelo 6, organizada em três vias, antes de iniciada a entrega do produto a consumo, de forma que nenhum produto saia da fábrica sem que o imposto tenha sido previamente recolhido; as guias, conhecimento e notas fiscais serão lançados dentro de três dias, pelo movimento diário, no livro modelo 15, com indicação do imposto aplicado, o qual será deduzido do que houver sido recolhido adiantadamente, transpostos os saldos por ocasião do encerramento mensal da escrita;
- b) quando se tratar de produto estrangeiro – pelo importador às Alfândegas e Mesas de Renda, por ocasião do despacho, mediante guia modelo 7 organizada em três vias.

Destrinchando as instruções, extrai-se que o imposto seria imbuído no valor final do produto, nos casos de produtos nacionais; e seria recolhido quando do desembaraço aduaneiro, já que pago às “Alfândegas e Mesas de Renda, por ocasião do despacho”. A estrutura do imposto de consumo e a do IPI são as mesmas. Ainda que não usasse a expressão fato gerador ou hipótese de incidência, há de se notar a semelhança.

Já fora do imposto de consumo, depois da reforma tributária, surgiu o Código Tributário Nacional – CTN, que até hoje vigora. Foi recepcionado como lei complementar pela CRFB/88, dispõe sobre o sistema tributário nacional e “institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados e aos Municípios”. O CTN já adotou a terminologia da EC e trata especificamente do Imposto sobre Produtos Industrializados no seu art. 46 e seguintes.

O Código foi de suma importância para o estudo do Direito Tributário, já que sintetizou a essência de grande parte dos tributos, tornando-se o guia do estudioso. Desse mesmo jeito, vê-se uma melhor separação dos componentes do imposto, sobre o que se ressaltam as hipóteses de incidência ali previstos. Inclusive, a novidade trazida pelo imposto foi o inciso III do art. 46, que enumerou a arrematação de produtos industrializados em leilões judiciais como hipótese de incidência.

Como explicado, o CTN criou apenas normas gerais. No entanto, tudo o que se refere ao tributo em específico deve ser descrito em normativa própria. Dessa forma, a lei que instituiu o IPI, sob a alcunha de Imposto de Consumo sobre os produtos industrializados, foi a lei 4.502/64, que ainda vige.

Além disso, existem os Decretos 6006/06 e 7660/11, ambos já revogados pela eficácia do Decreto 8950/16, ratavam da aprovação da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI. Decretos são meros regulamentos e não alteram a essência do tributo.

O primeiro regulamento sobre o IPI – RIPI, foi o Decreto nº 70.162/1972. Após, vieram os Decretos nº 83.263/79, 87.98/82, 2.637/98 e 4.544/02. Cada decreto revogava o último, tomando seu lugar na regulamentação do Imposto.

O decreto que atualmente regula o IPI é o Decreto nº 7.212 de 15 de junho de 2010. Nele estão enumeradas em minúcias as características do imposto, forma de arrecadação, classificação dos produtos, imunidades tributárias e tudo o que se refere ao IPI. É regulamento bem estruturado e de fácil compreensão, o que auxilia o contribuinte a entender sua cobrança de forma prática.

O Decreto 7212/10 foi a última pertinente peça de legislação que trata especificamente do IPI. Logo, fechada a análise constitucional e infraconstitucional histórica do imposto, o panorama apresenta-o como antigo e perene. Indiscutível, assim, a importância do tributo, que esteve presente sempre no âmbito jurídico do país, e que provavelmente sempre o estará. Proceder-se-á, então, à classificação teórica do tributo já no campo normativo atual.

2.2. Classificação do tributo no plano atual brasileiro

É necessário compreender o formato inteiro do tributo antes de estudar em específico o almejado. Dessa forma, faz-se por bem destrinchar as classificações clássicas do tributo aqui discutido. Entender o núcleo do IPI e suas distinções de outros impostos é fundamental para que, ao longo da construção lógica que pouco a pouco será construída, o leitor acompanhe o raciocínio sem dificuldades.

Inicialmente, lembre-se que a forma de classificação de tributos sempre foi matéria muito discutida pela doutrina. Algumas das classificações já foram adotadas pela maioria dos pensadores, ao passo que algumas específicas já não são tão difundidas. Buscando elucidações mais claras possíveis, a classificação do IPI será feita

levando em conta a doutrina de Luis Eduardo Schoueri⁶(2012), de Sacha Calmon Navarro Coelho⁷(2012), a CRFB/88 e o CTN.

Conforme a Constituição, arts. 145, 148 e 149, o tributo é gênero, dos quais as espécies são cinco: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais. O Imposto sobre Produtos Industrializados é imposto nos moldes do que define o art. 16 do CTN: “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

A obrigação não depende de vontade do contribuinte. O imposto nasce no momento em que um fato alcança a hipótese de incidência a ele inerente. Ademais, o art. 46 do CTN define o IPI como um tributo. Até mesmo a nomenclatura já auxilia nessa primeira conceituação do tributo.

Em seguida, situe-se o imposto dentro da competência de quem o institui ou cobra, ou, em outra nomenclatura, segundo o sujeito ativo do tributo. No caso, o IPI é imposto de competência exclusiva da União. Inclusive, dentro do texto constitucional, no art. 153, IV está assegurada tal exclusividade, que se estende à competência para a cobrança do imposto. Dessa forma, o IPI é um imposto federal⁸.

Uma terceira classificação levantada por Schoueri⁹ como “muito comum” é a segundo a incidência do tributo, classificando os tributos em diretos ou indiretos. Dentro do texto, o autor critica a classificação, dizendo que no plano nacional não existe relevância prática. Ainda que assim o seja, partindo-se à conceituação do IPI nesse sentido, pincelar-se-á sobre qual seria a diferença. (SCHOUERI, 2012, p. 220)

Em apertadíssima análise, entender-se-á melhor a classificação estudando o fenômeno a começar pelo fim. Nos tributos de incidência direta, a cobrança é feita de contribuinte determinado, não sobre o produto, levando a crer que se tratam dos impostos sobre o patrimônio. Já nos de incidência indireta, uma “cadeia contributiva” é formada e, por um sistema sucessivo de creditamento, o contribuinte de fato acaba por ser o consumidor final de produto, ou seja, a tributação recai sobre o produto e quem arca é quem o obtém de maneira “natural”. É a explicação de Machado Segundo¹⁰ (2011 *apud* Schoueri, 2012, p. 221) no corpo do texto trabalhado:

⁶ [▣]Direito Tributário, 2. ed., 2012.

⁷ Curso de Direito Tributário Brasileiro, 15. ed., 2012.

⁸ Remetendo ao panorama histórico já delimitado, importante lembrar que sempre foi esse seu modelo.

⁹ [▣]_____. Op. cit. p. 220.

¹⁰ [▣]MACHADO SEGUNDO, Hugo de Britto. *Repetição do tributo indireto*. Incoerências e Contradições. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 18.

2.12 Segundo o raciocínio desenvolvido, é indireto aquele tributo que incide sobre operação, vale dizer, ato realizado por mais de uma pessoa (v.g. Vendedor e comprador de mercadoria; prestador e tomador de serviço), e que tem por base de cálculo o valor dessa operação (ou o preço do negócio). Essa circunstância faz com que, “naturalmente”, o tributo, quando legalmente devido pelo prestador do serviço, ou pelo vendedora da mercadoria – por outras palavras, porque recebe o preço – seja acrescido ao preço e transferido ao comprador da mercadoria ou ao tomado do serviço, o qual, mesmo sem ter relação com o fisco, arca com o ônus do tributo (na condição de contribuinte de fato).

Pela forma com que foi descrito Machado Segundo (2011), o mais acertado é que o autor tenha se utilizado do *critério da translação econômica*¹¹. Ainda que criticado por Schoueri (2012), com razão, parece ser o mais didático para os fins almejados, o que obedece à natureza do presente trabalho. A jurisprudência do STJ já sedimentou o entendimento de que o IPI é um tipicamente imposto “indireto”.

Como o IPI detém três hipóteses distintas de incidência, deve-se pensar que a sua característica indireta existe quando do seu recolhimento pela saída de estabelecimento comercial, mas também quando ocorre a importação do tributo ou arrematação em leilões judiciais, já que o contribuinte é eleito apenas para fins fiscais, não sendo quem detém obrigação pela industrialização do produto.

A próxima classificação a ser discutida é a relacionada à extrafiscalidade do tributo. A classificação busca estudar um pouco sobre a intenção do tributo em induzir um certo comportamento nos contribuintes, a dimensão indutora da norma tributária.

No campo da extrafiscalidade, os tributos podem ser divididos entre arrecadatórios e regulatórios. Segundo Schoueri¹², a classificação é criticável já que todo tributo tem efeito arrecadatório e regulatório. Por isso mesmo todo tributo pode contar norma tributária indutora.

A crítica do autor é de todo bem-vinda. No entanto, por bem da didática do texto, ressalte-se que a diferenciação entre regulatório e arrecadatório feita pela doutrina reside na possibilidade de alterações de alíquotas do imposto, por exemplo. Os regulatórios teriam então uma maior facilidade de modificação exatamente porque serviriam para indução de comportamento no mercado.

¹¹ “Segundo o critério da translação econômica, direto seria o imposto cuja incidência atingisse (de modo direto) aquele contribuinte definido pelo legislador como sujeito passivo da obrigação tributária; indireto seria aquele em que, devido ao fenômeno da translação, o contribuinte definido como sujeito passivo daquela obrigação visse seu ônus transferido para outrem, que passaria a ser o contribuinte ‘de facto’ na relação jurídico-tributária. A insegurança desse critério foi apresentada no Capítulo I, quando se viu que a incidência econômica tributária é fenômeno que depende de diversos fatores, a começar pela elasticidade de oferta e demanda”. _____ . Op. Cit. P. 220.

¹² _____ . Op. cit. p. 222.

A classificação é importante, mas a nomenclatura não parece das melhores. Talvez a classificação devesse ser feita entre “impostos duros” e “impostos flexíveis”, visto que é nítido um interesse do constituinte em flexibilizar anterioridade e legalidade para criar efeitos imediatos, quaisquer que sejam.

A posição do IPI é de difícil localização nesse espectro. Por ser um imposto necessário para a regulação comercial interna e internacional, pode ter suas alíquotas modificadas por Decretos. No entanto, modificações materiais aos tributos, como as que mudarem hipóteses de incidência, ele precisa obedecer à anterioridade nonagesimal, pois só seria possível através lei. Conforme a CRFB/88:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III – cobrar tributos:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

§1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos no art. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. (grifos nossos)

Essa dupla característica do imposto, ser flexível e não o ser ao mesmo tempo, é única. Contudo, a necessidade de respeito à anterioridade nonagesimal retira parte da liberdade do IPI. Não se pode considerar por completo regulatório ou simples imposto arrecadatário. Por ter grande força indutiva, o IPI flutua no espectro, não sendo “duro” ou “flexível” e, no entendimento desta monografia, desagua híbrido no campo da extrafiscalidade.

Sobre a característica indutiva do IPI, Sacha Calmon Navarro Coelho dita que:

É o IPI um agente de intervenção na economia e na livre concorrência, além de constituir barreira alfandegária, função reservada aos impostos aduaneiros. Trata-se de um imposto arcaico, que provavelmente se transformará um dia em ICMS interestadual, nesse caso com vantagem para a sociedade, pois o ICMS estadual incidirá apenas sobre as operações internas de cada estado. Será a única maneira de conciliar o ICMS com a federação. O ICMS é nacional, mas é da competência do Estado-Membro. (COELHO, 2012, p. 312)

Esgotada tal discussão, classificam-se os tributos entre fixos e variáveis. Essas classificações se diferenciam por valores. Se existe uma diferença entre a quantia

que se paga, trata-se de tributo variável. É exatamente o caso do IPI. Como não se trata de valor fixo, mas, sim, de percentual sobre o valor do produto industrializado, há que se considerá-lo como um imposto variável.

Dentro dos tributos variáveis, o autor¹³ apresenta quatro outras classificações. São elas: seletivos ou não seletivos; progressivos, proporcionais ou regressivo; monofásicos ou plurifásicos; cumulativos ou não cumulativos. Em breve síntese, o IPI é seletivo, em função da essencialidade dos produtos, como disposto no art. 48, CTN, e é um imposto proporcional.

Quanto ao número de fases, o IPI sempre será plurifásico. Isso porque ele opera de forma única. Dentro de um mesmo produto, várias operações fabris são realizada até que se chegue à forma final, comercial. A cada operação realizada, o produto é transformado, ou seja, industrializado, e dessa maneira, ocorre uma cadeia de creditamento e compensação. Em teoria, cada responsável pela próxima etapa da industrialização arca com o ônus do tributo e é recompensado pelo próximo industrial.

Essas sucessivas operações eventualmente chegam a quem revende o produto, que transfere, em conclusão, o ônus ao consumidor final. O imposto é plurifásico pela extensiva cadeia anterior à cobrança. A característica plurifásica do IPI está intrinsecamente ligada à sua não cumulatividade, já que os sucessivos abatimentos transformam todas as operações em hipótese única de incidência. Assim preceitua o art. 49, do CTN. Em relação à não cumulatividade preceituada, novamente tece ferrenha e pertinente crítica o professor Sacha Calmon Navarro Coelho:

Quando enuncia o princípio da não cumulatividade do IPI e do ICMS, no art. 153, §3º, II (IPI), e no art. 155, §2º, I (ICMS), o constituinte dispõe que ditos impostos serão não cumulativos, “abatendo-se em cada operação o montante cobrado nas anteriores”. Nada mais inverídico. Tanto o ICMS quanto o IPI foram estruturados não para a prática da não cumulatividade *por produto* (em cada operação), mas por *períodos de tempo*, frequentemente 30 dias. Assim sendo, durante o mês os contribuintes contabilizam “entradas” e “saídas”. As entradas geram “créditos”, as saídas geram “débitos”. Abatendo dos débitos os créditos, alcança-se, ao fim do período, o *imposto devido*. Se houver mais créditos que débitos, *não há impostos a pagar, senão crédito* a transferir para o mês seguinte. Ora, assim sendo, tanto o IPI como o ICMS são *impostos periódico* (como o IR), e a não cumulatividade é por operações em dado período e não por produto. (COELHO, 2012, p. 313)

Há de se classificar o imposto, também, conforme a base de incidência, o critério financeiro em que o tributo pode incidir sobre a renda produzida, distribuída, poupada ou consumida. As classificações não requerem específica argumentação sobre

¹³ _____, Op. cit. p. 223.

seu significado, já que é de fácil compreensão. No entanto, em se tratando de IPI, é necessário refletir um pouco sobre o momento da renda em que incide.

Conforme já explicitado no tópico histórico, o IPI não incide sobre o consumo, mas, de fato, incide sobre a produção de bens. Essa forma de incidência ocorre em todas as suas hipóteses de incidência, visto que é essencialmente sobre a característica da industrialização do bem que trata o tributo. Logo, é um imposto que incide sobre o produto, ou seja, sobre a produção e, conseqüentemente, sobre o consumo.

Ainda resta a breve classificação do tributo entre real ou pessoal. A ideia principal da diferenciação reside na necessidade ou não de observância do aspecto subjetivo do contribuinte quando da cobrança do tributo. Schoueri vai além e esclarece:

Mais adequado, portanto, seria falar em tributos reais para versar sobre aqueles cuja obrigação está garantida por um direito real e pessoais aqueles não garantidos. Assim, no caso de tributos reais, o Fisco tem, entre seus privilégios ou garantias, o gravame sobre o bem que revela a capacidade contributiva captada pelo legislador. (SCHOERI, 2012, p. 224)

Seguro afirmar que trata-se o IPI de imposto pessoal. Incide exatamente sobre a coisa, sendo igual para todos. Todavia, importante ressaltar que a capacidade contributiva é respeitada pelo próprio valor e imposição do bem. Há tributação maior pelo IPI em bens mais caros, o que leva a um filtro de contribuição relacionado à capacidade, ou seja, por ser um imposto sobre o consumo, ainda que não tome nota das características pessoais de cada contribuinte, deve ser classificado como pessoal.

A classificação do tributo serve para entendê-lo em todas as suas vertentes. Ao longo do tópico foi tratado um pouco sobre as hipóteses de incidência do IPTU. No entanto, pela complexidade e necessidade de fixação da questão é oportuno que seja feita explicação detalhada em tópico separado, já com as noções recém dadas do tributo como um todo.

2.3. Hipóteses de incidência do tributo

A arrecadação do Estado é feita, em principal, pela tributação. No entanto, por serem cabidos os tributos em situações fáticas diversas é necessário entender o que de fato faz com o que ele seja cobrável. Em uma perspectiva geral é daí que vem a ideia de fato gerador e hipótese de incidência.

Parte da doutrina acaba equivocadamente misturando os dois conceitos, como se fossem sinônimos. No entanto, a melhor doutrina atesta que eles diferem

quanto ao momento da constituição da obrigação tributária. Isso porque hipóteses de incidência são meras previsões do tipo de fato que acarretará a incidência do tributo no caso concreto.

O fato gerador é, na verdade, o fato concreto que incidiu em uma das hipóteses de incidência e, por isso, é passível de tributação. Relacionado ao tema, temos uma clara diferenciação ofertada por Sacha Calmon Navarro Coelho¹⁴:

É por isso que o contribuinte tem o direito de alterar os passos da sua vida, dos seus negócios, atos e patrimônio, visando apenas a evitar ou economizar tributos, e não mais do que isso, desde que o faça sem violar o direito da Fazenda Pública, o que quer dizer que a liberdade de conduta existe antes que se materializa, em relação a ele, o fato gerador previsto pela hipótese legal de incidência. É que antes do fato gerador ele não é contribuinte, a Fazenda não tem direito algum a opor à sua conduta. (COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 224)

No mesmo sentido, discorre Hugo de Britto Machado¹⁵ (2003):

Não obstante constitua noção já conhecida por muitos, não custa repetirmos que a expressão fato gerador significa coisa diversa daquela indicada pela expressão hipótese de incidência do tributo. *Fato gerador* quer dizer uma situação concreta, algo que ocorre no mundo fenomênico, e faz nascer o dever de pagar o tributo. Hipótese de incidência, diversamente, quer dizer a descrição que há de ser feita pela lei daquela situação capaz de fazer nascer o dever de pagar o tributo.

Definidos hipóteses legais de incidência e fato gerador, retorna-se ao estudo do Imposto sobre Produtos Industrializados. No caso desse tributo, o Código Tributário Nacional deixa bem explícito o que é entendido por hipótese de incidência em seu art. 46. Vide:

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

- I – o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;
- II – a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;
- III – a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

¹⁴ Ao longo do trabalho, a diferenciação far-se-á presente, pois acredita-se que a diferenciação é de extrema pertinência para o tema do trabalho quando forem trabalhados os exemplos de caso da dupla incidência do IPI.

¹⁵ _____, Op. Cit. P. 4.

Há de se perceber que a nomenclatura encontrada no Código faz parte da confusão da sinonímia de termos. Isso porque erroneamente consta no texto que são fatos geradores do tributo: leia-se hipóteses de incidência. Trata-se de imposto de natureza singular, já que contém três hipóteses de incidência para pairar sobre o Universo dos fatos. Por haver necessidade de aprovação do texto e ser necessário entendimento rápido do assunto ali tratado em todas as suas minúcias, o professor Rubens Gomes de Sousa teve de manter o texto simples. A respeito disso, Schoueri¹⁶ discorre:

Um breve passar d'olhos pelo Código Tributário Nacional é suficiente para perceber a intenção do autor de seu anteprojeto. Rubens Gomes de Sousa era professor. Nada mais natural, portanto, que de sua pena saísse um trabalho com altíssimo teor didático. Era necessário que os então 2.000 (hoje ultrapassam os 5.500) legisladores compreendessem os critérios básicos da tributação.

Voltando ao IPI, as hipóteses de ocorrência que terão relevância para este trabalho serão a importação e a saída de produto de estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial. Nesse sentido, o primeiro IPI será denominado IPI-importação pelo resto do trabalho. O segundo será chamado IPI-comércio.

A fim de conhecimento e dinamismo, aqui fica breve explicação sobre a incidência em arrematações. Como há de se imaginar, a arrematação de um produto industrializado que foi apreendido ou resgatado do abandono implica a incidência do IPI. Nesse sentido, se qualquer pessoa concorrer em leilão judicial, a arrematação do produto depende, essencialmente, do pagamento do tributo.

É fictícia eleição de contribuinte para que o produto industrializado sofra a incidência, tanto que a base de cálculo do IPI nesse caso é o preço da arrematação, não o preço real do produto. É mera ferramenta de normalização da condição do produto apreendido ou abandonado.

Pois bem, ocorre o fato gerador do IPI-importação quando do desembaraço aduaneiro. No momento em que um produto industrializado estrangeiro chega à alfândega e passa pelos procedimentos de entrada no país o tributo se torna devido. Desse jeito, o comprador só poderá receber o produto quando do pagamento do imposto. A partir desse momento, o valor referente ao tributo já é embutido no preço final do produto.

¹⁶ _____, Op. cit. p. 126.

Sobre o IPI-comércio, mais simples análise pode ser feita. Utilizando-se da praticidade do código, o inciso II do art. 46 faz referência ao parágrafo único do art. 51, todos do CTN. No dispositivo, pode-se ler que a saída dos estabelecimentos de importador, industrial, comerciante ou arrematante, ou seja, de contribuintes autônomos. Dessa forma, a nomenclatura aqui apresentada se faz pertinente.

Faz sentido pensar que estabelecimento, no CTN, faz referência ao estabelecimento comercial ou ao complexo de bens para fins empresariais. É nesse aspecto que o entendimento da presente pesquisa é feito. A saída de qualquer desses estabelecimentos, com interesse comercial, possibilitaria a incidência do imposto sobre o produto. O pagamento deve ser feito pelo próprio estabelecimento.

Novamente ressalte-se que embutir no produto final o preço pago pelo estabelecimento significa transferência de polo passivo na obrigação tributária de fato. O único motivo pelo qual a empresa não transfere formalmente a obrigação de pagamento ao potencial consumidor é a possibilidade de não venda do produto.

Não sendo este o enfoque do trabalho, passar-se-á à diferenciação do Imposto sobre Produtos Industrializados do Imposto sobre a Importação.

2.4. Diferenças e semelhanças entre o Imposto sobre a Importação e IPI-Importação

Um questionamento que pode vir a ser levantado pelo leitor menos instruído é a diferença entre o Imposto sobre a Importação – II – e o IPI-Importação. Já que têm hipóteses legais de incidência similares, há necessidade de separação entre os dois.

O II encontra base legal nos artigos 19 a 22, do CTN, no capítulo referente aos impostos sobre o comércio exterior. A competência constitucional para instituir tal imposto é exclusiva da União, conforme o art. 153, I, da Constituição Federal, onde lê-se “importação de produtos estrangeiros”.

Além da hipótese de incidência decorrente da importação, o art. 22 do CTN dispõe que a cobrança do imposto pode ser feita quando do arremate de produtos apreendidos ou abandonados. A primeira diferença do II-Arrematação é que se tratam, também, de produtos estrangeiros. Novamente, não há necessidade de industrialização. O foco do trabalho, no entanto, se dará quando se tratar de importação. Além disso, a base de cálculo é diferenciada. O IPI-arrematação incide sobre o valor da arrematação, ao passo que o II-arrematação incide sobre o valor relativo à operação aduaneira.

O Código Tributário no art. 19 dispõe como hipótese de incidência do II a simples entrada do produto estrangeiro importado no território nacional. Significa dizer que reside aqui a primeira grande diferença entre os dois tributos: o Imposto sobre a

Importação recai sobre mercadorias estrangeiras *lato sensu*. Não há necessidade de industrialização do produto.

A função extrafiscal indutiva do imposto é muito presente, já que ele regula exatamente a importação de mercadorias brutas ou processadas. Dessa forma, seria impraticável que o imposto estivesse restrito à anterioridade e ao prazo nonagesimal. Assim, pelos artigos da CRFB/88 já transcritos em tópico anterior, o Executivo pode alterar por simples ato administrativo suas alíquotas.

Tal característica remete à conceituação pela extrafiscalidade do tributo. Na nomenclatura do presente trabalho, o imposto sobre a importação foge do campo híbrido e chega ao patamar de imposto flexível. Mister é a necessidade de existência de flexibilidade conforme dita Sacha Calmon Navarro Coelho¹⁷:

Por outro lado, as exceções à legalidade e à anterioridade e ao prazo nonagesimal no manejo das alíquotas são justificáveis. O Executivo Federal precisa de instrumentos lépidos para regular o comércio internacional, desde que obedecido os limites e condições fixadas em lei complementar. Basta não olvidar as políticas *antidumping*, os contingenciamentos, as crises cambiais e a necessidade de incentivar importações para modernizar as indústrias e evitar desabastecimento no país quando os preços de certos produtos de grande consumo pela população sobem espetacularmente no exterior, provocando a despressurização do mercado interno e o sugamento das mercadorias pelo mercado externo.

O autor é grande crítico do IPI na importação. É contrário, inclusive à existência do imposto por considera-lo arcaico. Ao contrário do que pensa Coelho, Hugo de Britto Machado¹⁸ não combate a existência do IPI. O autor aceita a existência do tributo e demonstra preocupação com a aplicação do imposto na importação, da seguinte forma¹⁹:

O imposto de importação presta-se para viabilizar o tratamento adequado das operações de importação e pode ser alterado conforme as circunstâncias eventualmente presentes no comércio internacional. Já o IPI, no caso de que se cuida, presta-se simplesmente para estabelecer a igualdade entre os produtos industrializados no exterior e seus similares industrializados no Brasil. Como as alterações de um e de outro podem ser recomendadas por fatores diferentes, não é recomendável sejam os dois reunidos em um só imposto.

¹⁷ _____, Op. Cit. P. 311.

¹⁸ _____, Op. Cit. P. 9.

¹⁹ Não existe, na obra do citado autor, uma defesa ampla ao IPI. No entanto, ciente da existência do imposto, defende que deve haver oneração dos produtos importados para fins meramente igualitário pelos meios do IPI-importação.

Ambos os impostos têm função indutora, mas a do II parece, aos olhos desta pesquisa, com a de um imposto extrafiscal puro. É ferramenta comercial mais que arrecadatória, sendo crucial para as movimentações aduaneiras internacionais. Equiparável, talvez, aos *customs duties*.

Introduzindo o tema do capítulo seguinte, cite-se o princípio fundamental do Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GATT): nenhuma discriminação pode ser feita entre produtos nacionais ou estrangeiros. O GATT proíbe que haja tributação diferenciada a produtos estrangeiros. Dessa forma, a importação feita de produto estrangeiro deve ser feita levando em conta o “valor real” do produto, que define o GATT, no artigo VII, §2º, alínea (b):

Artigo VII – VALOR PARA FINS ALFANDEGÁRIOS

2. (b) O “valor real” deverá ser o preço ao qual, em tempo e lugar determinados pela legislação do país importador, as mercadorias importadas ou as mercadorias similares são vendidas ou oferecidas à venda por ocasião das operações comerciais normais efetuadas nas condições de plena concorrência.

Ao passo que o II obedece ao mandamento do tratado, a atual dupla incidência do IPI vai de encontro a essa fórmula. O que pauta o estudo dessa questão é a possibilidade de modificação de normas tributárias internas pelo Acordo, no caso a saída do estabelecimento para o consumidor final. Para melhor compreender a questão, objeto do Capítulo III, o GATT merece capítulo próprio.

3 DO GATT E SUAS ESPECIFICIDADES

3.1. O aspecto histórico que desaguou no GATT 1947

Para conseguir entender a necessidade de observância dos princípios do GATT, é necessário entender seu processo de criação. Dessa forma, importante estudar a geografia mundial da década de 1930, o período imediatamente após a Grande Depressão.

Em 1917, os Estados Unidos entraram na guerra ao Lado da Tríplice Entente, e guiou a aliança para a vitória. A intervenção dos americanos se deu porque eles deveriam proteger alguns acordos comerciais, principalmente os firmados com Inglaterra e França. Além da política internacional, o mundo presenciou a evolução do país da posição de maior devedor internacional para maior dos credores.

No entanto, dentro da economia americana, o que dominava era a doutrina Monroe, “a América para os americanos”. O liberalismo econômico ali presente, com fortes bases em Adam Smith, ainda que tenha impulsionado rápido crescimento, acabou tendo seus contrapesos. Dentro do liberalismo econômico ultranacionalista americano existia a figura do isolacionismo²⁰.

Os Estados Unidos abdicaram de envolvimento em qualquer política internacional para qual fosse convidado. Uma das principais omissões dos Estados Unidos foi que decidiram não participar da Liga das Nações. Isso é tido, inclusive, como um dos motivos para sua falência: ela ficou fragilizada e sem poder para resolver os impasses europeus do pós-guerra.

Outro exemplo da política isolacionista americana foi a baixa de diversas leis restritivas à migração a partir de 1921. A entrada de estrangeiros no país foi drasticamente diminuída.

Os ideais liberais a que os presidentes democratas aderiam acabaram prejudicando um estável e progressivo crescimento. Por causa de sua doutrina, pouquíssimo era feito para diminuir ou apaziguar as crescentes dificuldades decorrentes das contradições do desenvolvimento econômico. Isso porque, em seu conceito, o Estado não poderia interferir na economia, já que ela mesma se autorregularia.

O crescimento econômico, no entanto, não acompanhou aumento de salários e a renda dos trabalhadores continuou a mesma. Consequência direta disso foi a estagnação da classe média e a desigualdade na distribuição de renda. Estima-se que

²⁰ O isolacionismo é a prática pela qual um Estado se fecha aos outros. No caso, trata-se do isolacionismo da economia americana para impulsionar a produção interna.

dentro da sociedade americana da década de 20, uma elite correspondente a 5% da população nacional detinha um terço da renda país.

Dito isso, nada mais lógico que pensar que o consumo foi prejudicado. Ainda que os Estados Unidos tivessem se tornado grandes exportadores e o mundo todo dependesse de seus produtos, sua economia interna ia adoecendo aos poucos. A dificuldade de consumo interno somado ao aumento de produção gerou estocamento em larga escala.

Nem mesmo os de maior poder aquisitivo que pertenciam às classes econômicas mais baixas conseguiam comprar em razão da deficiência de salários. Quando se trata da população mais rica, a atividade econômica intensa iniciou uma onda de especulação financeira a partir de 1928. Essa especulação era feita pela compra e venda de ações de grandes empresas na bolsa de valores de Nova Iorque.

A venda dessas ações tinha por base a confiança na economia americana. Seus preços eram absurdos e maiores que o seu valor real. Além disso, considere-se Pós-Guerra e o grande prejuízo financeiro de todos os países e tem-se o retrato do que aconteceu. O mercado interno estava fragilizado, o externo abalado.

O então presidente republicano Herbet Hoover, no entanto, não abriu mão da posição liberal que adotava o país. Dessa forma, esperou que o mercado se regulasse sozinho. Não interviu na economia nem para estancar, nem para reverter a situação.

A conclusão foi que em 24 de outubro de 1929 ocorreu a quebra da bolsa de valores de Nova Iorque. Na quinta-feira negra grandes empresários tentaram vender suas ações, mas não encontraram compradores. Houve então desespero generalizado. Os vendedores faziam ofertas para tentar vender suas ações. Os preços das ações despencaram. Pelo fim do dia, as ações já não valiam mais nada.

Entre absurdos números de demissões, fechamentos de bancos, falência de empresas e suicídios, a atividade econômica sofreu um choque muito intenso e seu crescimento ficou estagnado. Esse foi o período denominado Grande Depressão.

Os efeitos da crise engoliram todos os países que mantinham relações financeiras com os Estados Unidos. Os principais motivos foram a diminuição das importações estadunidenses e o repatriamento de seus capitais investidos em outros países. O próprio Brasil sofreu com a diminuição das exportações do café.

Os norte-americanos só conseguiram se recuperar com a eleição do democrata Franklin Roosevelt em 1932. Houve uma quebra de paradigma em seu

governo e o liberalismo deu lugar ao pensamento de John Keynes, o keynesianismo²¹. Foi quando teve início o plano *New Deal*, com investimentos estatais diretos na economia. O maior destaque deve ser dado pelo estímulo à política de empregos, o que reativou o consumo e possibilitou a progressiva recuperação da economia.

No entanto, o pós-guerra se revelou uma ameaça para a economia mundial. Visto a fragilidade de depender de outro país, adotou-se em massa uma postura protecionista. As taxações aumentaram muito. Dessa forma, Bown e Irwin (2015, p.3) discorrem da seguinte forma: “A grande depressão da década de 1930 presenciou a imposição de tarifas mais altas, quotas de importação mais apertadas, controles cambiais, e arranjos comerciais discriminatórios ao redor do mundo²²”(tradução nossa).

Por toda a duração da segunda guerra mundial, o mundo se viu coberto pelo protecionismo. Já durante a guerra, os Estados Unidos e o Reino Unido aspiraram a uma política comercial internacional não discriminatória e ao livre comércio internacional, como se pode inferir da Carta do Atlântico em 1941 e do *Lend-Lease*, em 1942 (IRWIN, 1996, p. 130).

Os contatos entre os Estados Unidos e o Reino Unido no que tangia ao comércio geraram a base para a discussão de firmamento de acordo multilaterais. Em 1945, o Departamento de Estado dos Estados Unidos conseguiu rascunhar um projeto de acordo multilateral que agradou ambos os governos.

A preocupação de ambos os responsáveis pela recuperação econômica mundial foi, então, a criação de instituições e de políticas que evitassem o efeito cascata presenciado no pós-primeira guerra. Visavam criar um sistema que estabilizasse as economias internas dos países aliados e garantissem a empregabilidade.

Dessa forma, ocorreu a Conferência de Bretton Woods, em 1944. Essa conferência foi a reunião de 730 representantes de 44 países para regular a ordem financeira mundial, onde foi criado o Banco Internacional para Reconstrução e Desenvolvimento (BIRD) e o Fundo Monetário Internacional (FMI).

Os Estados Unidos propuseram em 1945 uma discussão aberta para regular os pontos para criação da *International Trade Organization* (ITO), que regularia o comércio internacional e diminuiria os valores aduaneiros. No entanto, também seria

²¹ Criado pelo economista John Maynard Keynes, o keynesianismo é o sistema econômico que defende forte atuação estatal dentro dos parâmetros capitalistas. Seus principais objetivos são o pleno emprego e a manutenção do controle da inflação.

²² No texto original lê-se: “*The Great Depression of the 1930s saw the imposition of higher tariffs, tighter import quotas, foreign exchange controls, and discriminatory trade arrangements around the world* (Irwin 2012).

instrumento para regulação de práticas comerciais, *commodities* e investimentos internacionais.

Em 1946, as próprias Nações Unidas convocaram reunião para tratar sobre uma agenda para o ITO. Toda a regulamentação da ITO foi trabalhada até 1948, quando cinquenta e seis países assinaram o tratado.

No entanto, por se tratar de Tratado que versava sobre restrição de práticas comerciais internacionais e domésticas, a regulamentação da ITO não foi bem recepcionado dentro dos Estados Unidos. Muitos investidores americanos que tinham pretensão de apoiar acordos multilaterais não prestaram auxílio à ITO:

Interesses comerciais que apoiaram negociações bilaterais de tarifas nos anos 30 sob o Ato de Acordo de Trocas Recíprocas de 1934 obstaram o suporte a uma organização internacional com autoridade regulatória extensiva sobre comércio, investimento e práticas empresariais. O Comitê Executivo do Conselho da Câmara Internacional de Comércio dos Estados Unidos, como citado em Diebold (1952a, pp. 20-1), expôs o regulamento da ITO como um 'perigoso documento, porque ele aceita praticamente todas as políticas de nacionalismo econômico; porque ele arrisca o sistema das livres empresas por dar prioridade para um planejamento governamental nacional centralizado de trocas exteriores; porque ele deixa uma vasta margem para discriminação, aceita os princípios da isolamento econômica, e categoricamente obriga todos os membro da ITO ao planejamento estatal do pleno emprego.' (IRWIN, 1996, p. 131)²³(tradução nossa)

Assim, foi contínua a resistência aos procedimentos da ITO dentro do solo norte-americano. As pressões e contínuos acontecimentos econômicos e geopolíticos, como o plano Marshall (1948) e a guerra da Coreia (1950) levaram o governo Truman a não submeter o ITO à aprovação do Congresso, o que finalizou a jornada da ITO.

Em 1947, na Rodada Genebra, um total de vinte e três países, também membros da ITO, se reuniram ao mesmo tempo que os interessados nas negociações da ITO para assinar alguns artigos já revisados do texto da ITO, que era o chamado Acordo Geral de Tarifas e Comércio – GATT. Entres os vinte três assinantes estava o Brasil, que como os outros foi chamado fundador.

Esse Acordo foi o que seria utilizado como regulador das relações aduaneiras internacionais de todos os assinantes. Em suma, toda a articulação mundial

²³ No original: “*Business interests that had supported bilateral tariff negotiations in the 1930s under the Reciprocal Trade Agreements Act of 1934 balked at supporting an international organization with wide-ranging regulatory authority over trade, investment, and business practices. The Executive Committee of the US Council of the International Chamber of Commerce, as quoted in Diebold (1952a, pp. 20-1), denounced the draft ITO charter as a “dangerous document because it accepts practically all of the policies of economic nationalism; because it jeopardizes the free enterprise system by giving priority to a centralized national governmental planning of foreign trade; because it leaves a wide scope to discrimination, accepts the principles of economic insulation, and in effect commits all member of the ITO to state planning for full employment.”*”

que decorreu de duas grandes guerras e a crise protecionista mundial levaram à efetivação do GATT.

3.2. Do GATT 1947 à OMC

O primeiro texto do GATT hoje é reconhecido como GATT 1947. Como já exposto, o Brasil foi um dos Membros Fundadores do Acordo e, por isso, um dos primeiros a adotar a ferramenta no sistema jurídico interno.

A lei nº 313/48 foi o primeiro a receber o GATT dentro do plano nacional. Ele autorizou o Poder Executivo a aplicar provisoriamente o GATT e diminuiu os valores das tarifas alfandegárias de alguns dos produtos, como minérios e veículos. Pela alterações por que passaria o GATT, novas leis deveriam ser promulgadas para que o texto fosse se renovando com eficácia interna.

Essa aplicação provisória de que trata a lei é no sentido de que o GATT nunca foi o objetivo, mas sim uma ferramenta provisória para aguardá-lo. A Avença foi aceita para que funcionasse como as normas de comércio internacional enquanto não houvesse a criação de organização internacional capaz de fazê-lo. Logo, o GATT só seria um órgão em si próprio enquanto organização específica não existisse.

Como se sabe, a organização que trata do comércio internacional atualmente se chama Organização Mundial do Comércio (OMC)²⁴. Até a criação dessa organização o GATT atuou no seu lugar. Essa afirmação acaba revelando que o Tratado teve enorme impacto nas relações mundiais, já que se manteve firme por mais tempo que a WTO.

Pois bem, sobre as alterações do Acordo, é necessário lembrar que, por se tratar de acordo internacional, deve haver anuência entre os países contratantes para que o texto sofra alterações. Essas anuências eram extraídas de grandes “circuitos de comunicações internacionais”.

Nessas grandes reuniões, o número de países diferia. Os que não se pronunciavam, anuíam tacitamente às decisões ali tomadas. Esses circuitos eram chamados Rodadas e diferiam no seu tempo, dependendo da duração das negociações. Até a conclusão da negociação, a Rodada permanecia “ativa”. O GATT 1947 apresentou 8 Rodadas.

A primeira Rodada ocorreu em Genebra, Suíça, de abril a outubro de 1947 (sete meses), para que os 23 países ali presentes pudessem discutir os termos de adesão ao próprio GATT. Foi um ato fundacional. Uma das maiores motivações para a existência da Rodada foi uma sinalização interna americana: o Congresso havia

²⁴ Traduzido do inglês *World Trade Organization (WTO)*.

renovado o *Reciprocal Trade Agreements Act of 1934* (Ato de Acordo de Trocas Recíprocas) por mais três anos em 1945.

O presidente dos Estados Unidos estava autorizado, até 1948, a criar acordos aduaneiros que diminuíssem tarifas alfandegárias em até 50%. Dessa forma, os países que tinham relação com ele precisaram se apressar para fazer negociações até janeiro de 1948. Assim, 23 países que estavam na negociação da ITO se reuniram para ratificar o GATT antes mesmo da criação da ITO, para garantir a redução tarifária.

Durante Rodadas de negociação, vários acordos eram firmados considerando cada produto entre pares. Eram negociações bilaterais e buscavam vantagens recíprocas. A forma com que eram conduzidas as negociações eram de modo a que o principal fornecedor de certo produto oferecesse vantagens ao principal fornecedor de outro produto para que chegassem a um consenso, e, então, o acordo era firmado e generalizado. Segundo Irwin :

Na primeira Rodada de Genebra em 1947, de acordo com o GATT (1949, p.11), os 23 países fizeram ao menos 123 acordos acerca de 45.000 itens tarifários que se relacionavam a aproximadamente metade do comércio mundial.(IRWIN, 1996, p.134)

A segunda Rodada tomou palco em Annecy, na França, de abril a outubro de 1949 (sete meses). O objeto da rodada foi a entrada de 11 países no GATT. As negociações foram feitas exclusivamente com os novos membros e então generalizadas.

A terceira Rodada ocorreu em Torquay, Inglaterra, de setembro de 1950 a abril de 1951 (oito meses). Novos países aderiram ao acordo, com destaque para a Alemanha, uma surpresa após a segunda guerra mundial. No entanto, essa Rodada ocorreu no mesmo período do esfacelamento da ITO e de uma competição aduaneira intensa entre os Estados Unidos e o Reino Unido.

O Reino Unido buscava redução tarifária dos Estados Unidos sem, no entanto, oferecer qualquer diminuição das suas tarifas em contrapartida. Após recorrentes negociações, o Reino Unido concordou em ceder pequena margem de diminuição. Como esperado, esse acordo bilateral foi generalizado.

Não houve, significativa vantagem para os demais contratantes decorrente de tal acordo. O valor acordado foi mínimo e isso instigou um posicionamento tímido das demais nações menos desenvolvidas. Por esse motivo, a Rodada Torquay foi um insucesso e o GATT perdeu um pouco da sua credibilidade. Os europeus e os

americanos enfrentaram grande dificuldade em negociar, levando inclusive, ao amplo questionamento do método utilizado no GATT.

Dessa forma, não houve Rodada pelo resto dos anos 50. Todavia, houve uma anuência dos países as reduções já alcançadas até o fim da década. Só não houve dissolução do GATT porque os então 34 países componentes eram responsáveis por algo em torno de 80% do comércio mundial.

As movimentações do GATT durante a década de 1950 foram muito diminutas. Os membros já não confiavam tanto na sua plataforma. A próxima rodada ocorreu em 1956, em Genebra, e teve os mesmos resultados desanimadores, aumentando assim a descrença no GATT.

A quinta Rodada ocorreu em 1961, em Genebra, e seria conhecida como a Rodada Dillon, em homenagem ao Subsecretário de Estado do governo Eisenhower e Secretário da Fazenda do governo Kennedy Clarence Douglas Dillon, que cuidou das negociações. Envolveu 26 países e objetivou harmonizar concessões dentro da recém-criada Comunidade Econômica Europeia. A esse ponto, a Europa já estava se estabilizando para conseguir manter paridade com os Estados Unidos.

A sexta Rodada conseguiu resultados expressivos. Ela aconteceu em Genebra de maio 1964 a junho 1967 (trinta e sete meses) e é conhecida como Rodada Kennedy, em homenagem ao presidente americano assassinado.

Foi a última Rodada que teve como foco principal a redução de tarifas e a primeira a tratar de questões a elas alheias. Foi nessa Rodada que se instituiu o Código *Antidumping* de 1967, uma interpretação do artigo VI pela qual alegações de *dumping* eram investigadas.

As negociações tomaram uma forma diferente nessa Rodada. Os trabalhos foram iniciados ainda no molde padrão de acordos bilaterais que se generalizariam, mas logo depois foi substituída por um de redução geral já de início. Todos os países concordariam ou não com uma estratégia proposta.

Apesar de tal método ter desaguado em uma redução de 35% em tarifas de produtos industrializados e de 15 a 18% em produtos vegetais e alimentos, dentro dos Estados Unidos vários dos acordos foram rechaçados pelo Congresso, e, por isso, o país não pode cumprir com todas as suas obrigações.

Pois bem, a próxima Rodada ocorreu em Tóquio, de 1973 até 1979. Nessa Rodada, os focos saíram da redução de tarifas, como já dito, e se concentraram nos acordos não-tarifários próprios da política internacional. As principais negociações foram acerca da diminuição da barreiras não tarifárias, interpretando o GATT ou

criando regras. No entanto, muitas das negociações não foram assinadas por todos os membros e se tornaram os “Códigos da Rodada de Tóquio”.

As negociações cada vez mais se distanciavam da bilateralidade e se aproximavam da ideia de Organização Internacional. Dessa maneira, a oitava rodada, Rodada de Uruguai (1986-1994), se mostrou a mais incisiva das rodadas. Fugiu dos objetos de negociação tradicionais que já eram vistos desde a primeira rodada para implementar discussões sobre investimentos internacionais e abertura de bancos e companhias de seguros entre países.

Dentro dessa Rodada ocorreram alguns contratemplos, como as discordâncias entre os americanos e a União Europeia sobre uma reforma aduaneira acerca da agricultura. Essa discordância eventualmente postergou o fim da Rodada, que deveria acabar em 1990. Assim, em 1992 chegaram a um consenso. No entanto, a mais expressiva mudança ocorreu em uma reunião em Marraquexe, Marrocos, em 1994.

O adiamento teve consequências muito positivas, felizmente. Os quatro anos de adiamento levaram ao amadurecimento de ideias dentre as quais a mais importante é, sem dúvidas, a criação da Organização Nacional do Comércio (OMC). Foi no acordo de Marraquexe que os representantes de todos os países contratantes regularam que estariam sujeitos à OMC se assim manifestassem desejo.

A OMC não significou a extinção do GATT. Todas as cláusulas do GATT 1994 foram transferidas para a Carta da Organização, bem como todas as alterações e acordos não obrigatórios. A transição do GATT para a OMC foi matéria importantíssima, já que por mais de meia década o Acordo foi a referência mundial em comércio exterior. Sobre isso, o item 6 da Declaração de Marraquexe de 15 de abril de 1994:

Ministros declaram que suas assinaturas no 'Ato Final Incorporando os Resultados da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais' e sua adoção das Decisões Ministeriais associadas inicia a transição do GATT para a OMC. Ele estabeleceram em especial um Comitê Preparatório para preparar o terreno para a entrada do Acordo da OMC e se comprometeram a buscar compleção de todos os passos necessários para a ratificação do Acordo da OMC, para que possa entrar em vigor em 1º de Janeiro de 1995 ou o mais rápido possível. Destarte, Ministros adotaram a Decisão sobre Comércio e Meio Ambiente. (tradução nossa)²⁵

²⁵ No original: *Ministers declare that their signature of the “Final Act Embodying the Results of the Uruguay Round of Multilateral Trade Negotiation” and their adoption of associated Ministerial Decisions initiates the transition from the GATT to the WTO. They have in particular established a Preparatory Committee to lay the ground for the entry into force of the WTO Agreement and commit themselves to seek to complete all steps necessary to ratify the WTO Agreement so that it can enter into force by 1 January 1995 or as early as possible thereafter. Ministers have furthermore adopted a Decision on Trade and Environment.*

Um último destaque a ser feito é que todos os países membros da OMC se fizeram subordinados ao GATT por ocasião da assinatura de adesão à Organização, afinal o GATT e todas as suas modificações hoje a compõem. Compreendido por completo o panorama histórico do GATT, o próximo ponto é estudá-lo sob o ponto de vista jurídico em seus princípios e aplicações. Dessa forma, oportuno tópico próprio.

3.3.GATT: conceitos e princípios.

Logo no preâmbulo de sua primeira edição, é possível perceber a existência expressa do princípio da não-discriminação e uma breve exposição de objetivos. Ainda que não se trate de parte do texto normativo, o excerto demonstra qual foi o interesse primeiro do GATT. Leia-se:

Reconhecendo que suas relações no domínio comercial e econômico devem ser orientadas no sentido de elevar os padrões de vida, de assegurar o emprego pleno e um alto e sempre crescente nível de rendimento real e de procura efetiva, para a mais ampla exploração dos recursos mundiais e a expansão da produção e das trocas de mercadorias; Almejando contribuir para a consecução desses objetivos, mediante a conclusão de acordos recíprocos e mutuamente vantajosos, visando à redução substancial das tarifas aduaneiras e de outras barreiras às permutas comerciais e à eliminação do tratamento discriminatório, em matéria de comércio internacional; (grifos nossos)

Esses são os princípios fundamentais do tratado desde sua criação: redução substancial de tarifas aduaneiras e eliminação do tratamento discriminatório em matéria de comércio internacional. Os dois princípios estão instituídos logo no artigo I, o Tratamento Geral de Nação Mais Favorecida (*General Most-Favoured-Nation Treatment*)²⁶.

O artigo I se preocupou em concretizar compromisso entre os países contratantes para que não criassem distinção de seus produtos e dos estrangeiros e sempre mantivessem as tarifas decididas. Inclusive, por meio dele é possível que um país exija as vantagens concedidas a produtos similares de outro país em detrimento do seu, em relações econômicas internacionais, por meio da generalização.

²⁶ Necessário diferir obrigação de tratamento da nação mais favorecida de princípio da obrigação de tratamento nacional. 1. O tratamento da nação mais favorecida trata de conflito entre produtos estrangeiros que são discriminados ao entrar em um país. Nesse caso, o país exportador do produto preterido poderá pedir pelo ajuste para que tenha o mesmo tratamento do produto da nação que mais favorecida, desde que sejam similares. 2. Já o tratamento nacional é uma comparação entre o produto nacional e o importado. Nesse sentido, o produto estrangeiro deverá receber as mesmas vantagens que o nacional. Caso haja uma diferenciação e os produtos forem similares, o país preterido deve pedir pelo tratamento nacional de seu produto.

A leitura do §1º pelos tribunais de apelação da OMC, entidade executora do GATT na atualidade, segundo Badin (2013), são no sentido de expandir essa discriminação não apenas ao direito, mas ao fato. Se, faticamente, houver discriminação, seja por vantagens ou restrições, será igualmente possível a apreciação do caso sob a ótica do princípio da não discriminação.

A cláusula buscou limitar a possibilidade de atuação dos membros no comércio internacional para que houvesse garantia de observância do princípio da não discriminação para todas as vantagens acordadas. Visa desestimular parcerias desleais e acordos ultravantajosos que ocasionam o *dumping*, por exemplo, ou restrições que limitam a possibilidade de desenvolvimento das nações menos desenvolvidas do grupo. Sobre a proibição dessas práticas, discorre Badin da seguinte maneira:

Identifica o Órgão de Apelação que concedida medida que implique em qualquer vantagem para certos produtos, esta deve ser estendida, imediata e incondicionalmente, para todos os outros Membros, sob pena de conseqüente infração ao Artigo I:1 do GATT. Portanto, a demonstração da existência desses três elementos, uma vantagem conferida ao produto oriundo de certa origem, não estendida a todos os produtos similares dos demais membros da OMC, ou com imposição de condições para tanto, caracteriza violação dos preceitos do Artigo I:1 do GATT, conforme também destacado pelo Órgão de Apelação em US – *Anti-Dumping and Countervailing Duties (China)*. (BADIN, 2013, p.13)

Por essa afirmação, plausível concluir que o GATT busca uma aplicação muito mais prática que jurídica. Esclarecendo: o Acordo busca a não discriminação no plano real, indo além da lei “seca”. Oportuno ressaltar que a expansão das vantagens só ocorrerá após averiguação da efetiva discriminação entre produtos pela nacionalidade. É necessário que haja uma pesquisa sobre o caso concreto e, quando da generalização, não podem existir condicionantes.

O artigo I:1 do Acordo possui caráter eminentemente amplo e inclusivo. Ocorre que, ao mesmo tempo que busca em si mesmo o combate às práticas prejudiciais ao comércio exterior, o GATT não impede a regularização entre países que vise o mesmo combate, conforme leciona Badin:

Apesar da indisputável importância sistêmica, algumas exceções são defesas quando da adoção de certas medidas pelos Membros da OMC, ao princípio da nação mais favorecida. Tais ressalvas garantem o afastamento legal e autorizado do Artigo I do GATT nos casos de direitos antidumping e compensatório, tráfego fronteiro e uniões aduaneiras, *waivers* para tratamento tarifário presencial para Países Menos Desenvolvidos, a *enabling clause* (cláusula de habilitação) e mesmo as exceções gerais do Artigo XX do GATT. (BADIN, 2013, p. 15)

Os demais parágrafo do artigo serviram à de sua assinatura para ratificar alguns acordos já existentes entre países. Todos os países com acordos dessa natureza foram especificados nos anexos do GATT, e até hoje lá permanecem, devido ao valor histórico do documento.

Observação importante é que o artigo I:1 acima destrinchado cita os §§2º e 4º do artigo III²⁷, que tratam da não diferenciação de produtos similares²⁸ nacionais e importados quando da sua tributação interna, ou seja, do princípio do Tratamento Nacional. O GATT categoricamente proíbe a distinção dos produtos em razão da sua nacionalidade, ou seja, não pode o produto estrangeiro ser mais tributado que o produto nacional com base na sua origem.

No entanto, não significa que não pode haver diferenciação entre produtos nacionais e importados em caso nenhum. Tratam-se de hipóteses raras. Uma delas é que, via de regra, só haverá diferenciação na aplicação de tarifas de transporte diferenciadas e se o embasamento for feito exclusivamente “na operação econômica dos meios de transporte e não na nacionalidade do produto” (art. III).

Ainda assim, esse é um dos casos em que a exceção confirma a regra. Não pode, via de regra, existir qualquer distinção na tributação interna de produtos similares, qualquer que seja a sua procedência. Significa dizer que a incidência de um imposto duas vezes sobre um produto estrangeiro e uma única vez sobre um nacional gera motivos para contestações de direito junto à OMC.

Por força do artigo II, os acordos entre países contratantes que eventualmente serão estendidos aos demais membros precisam de anuência explícita. Não existe forma de negociação em que uma parte imponha à outra a anuência aos seus termos. O GATT é ferramenta aduaneira democrática e só funciona num regime de paridade entre as nações.

O artigo II “visa prover a segurança e previsibilidade ao processo de consolidação de tarifas de importação das Partes Contratantes no âmbito do Sistema Multilateral de Comércio” (BADIN, 2013, p.38). Sobre a primeira parte do artigo II:1(b) existem duas características a serem destacadas: o elemento temporal da obrigação aduaneira e o que são direitos aduaneiros ordinários. Em transcrição direta:

²⁷ É o formato padrão dos artigos (números romanos) e parágrafos (números cardinais).

²⁸ “[...] os 'produtos similares' são espécies do gênero 'produtos diretamente competidores e substitutos'. Produtos similares importados ou nacionais devem supostamente possuir mais características físicas em comum e devem, ordinariamente, estar sujeitos aos mesmos impostos.” (BADIN, 2013, p.51)

Art. II:1 (b) Os produtos das Partes Contratantes, ao entrarem no território de outra Parte Contratante, ficarão isentos dos direitos aduaneiros ordinários que ultrapassarem os direitos fixados na Parte I da lista de concessões feitas por esta Parte Contratante, observados os termos, condições ou requisitos constantes da mesma lista. Esses produtos também ficarão isentos dos direitos ou encargos de qualquer natureza, exigidos por ocasião da importação ou que com a mesma se relacionem, e que ultrapassem os direitos ou encargos em vigor na data do presente Acordo ou os que, como consequência direta e obrigatória da legislação vigente no país importador, na referida data, tenham de ser aplicados ulteriormente. (grifos nossos)

Badin (2013) explica que esse excerto autoriza a cobrança de impostos que incidam sobre a importação e dita que essa cobrança só poderá ser feita a partir da efetiva entrada no território nacional do importador. É de simples entendimento que não podem ser cobrados direitos aduaneiros em adiantamento.

No entanto, mais que as duas considerações feitas, chama atenção a necessidade de estudar a segunda parte do dispositivo: produtos importados que sofram qualquer tipo de cobrança acima do valor vigente do Acordo ficarão isentos da cobrança interna. Mais uma vez o GATT demonstra sua pretensão em manter as avenças firmadas entre as partes e garantir sua executividade.

Dando continuidade ao estudo, o artigo III é o que cuida da igualdade de tratamento entre produtos dentro dos países importadores, ou seja, do princípio do tratamento nacional. Esse artigo é o que garante que não haverá distinção de tributação entre produtos de países membros da OMC dentro do mesmo território. Destaque-se novamente que deve haver similaridade entre os produtos²⁹.

Em resumo, tratando-se dos princípios basilares do Acordo podem-se citar os três primeiros artigos. O que será exposto a seguir é a forma de garantir a aplicabilidade de tais princípios e a importância do Acordo para o mundo.

3.4.A importância do GATT.

Como já discutido durante o panorama histórico traçado, o GATT é parte integrante dos documentos componentes da OMC. Ela é a única organização internacional mundial que trata das questões de comércio internacional e seu núcleo duro são os tratados já assinados. Sendo o GATT um deles, os países assinantes da OMC acabam anuindo aos seus termos, também.

Um dos objetivos do GATT é fomentar o desenvolvimento econômico das nações menos desenvolvidas. No entanto, sem uma organização forte não seria possível

²⁹ Para os fins do trabalho, tratar-se-á similaridade como característica que existe entre produtos que têm utilidade e características físicas semelhantes, e que concorrem na mesma faixa comercial interna. Isso implica desleal concorrência em caso de menor vantagem oferecida.

atuar para garantir esse desenvolvimento. Nesse sentido, a importância do GATT empresta a supremacia da OMC para firmar sua obrigatoriedade.

Seguindo tal linha de raciocínio, a validade dos princípios descritos no GATT é confirmada pelo número de assinaturas que a OMC comporta. Segundo dados colhidos diretamente do sítio eletrônico da OMC, desde 29 de julho de 2016 a Organização conta com 164 Membros.

Esse 164 Membros dividem-se entre as maiores potências econômicas do mundo, que comportam por volta de 95% das relações econômicas internacionais mundiais. Logicamente o peso de comportar tão grande parte do poder econômico mundial evidencia credibilidade da Organização.

Grande parte do seu crédito provém das ações que possibilitam a manutenção da ordem aduaneira que propõe. Isso porque, por se tratar de acordo internacional, os países se comprometem a aceitar suas medidas. A organização da OMC possui um complexo sistema para que haja maior garantia e funcionalidade na resolução de conflitos entre Membros.

A partir dos conflitos originados de disputas comerciais, adoção de medidas protetivas ou quaisquer forma de alegada violação aos princípios de um dos documentos legais da Organização, a própria Organização fortalece seus objetivos. Justamente quando do julgamento de casos concretos é que toma posicionamento e expõe a aplicação dos princípios no plano real.

A força de julgamento da OMC provém do Entendimento sobre Solução de Controvérsias – DSU³⁰. O DSU é o anexo 2 do acordo que instituiu a OMC em 1995 e substituiu o GATT. Esse acordo é a parte que cuida de solução de qualquer conflito que seja posto para análise.

O conflito deve ser apresentado para um Painel, que julgará o caso e enviará um parecer para os países. Em caso de discordância do julgamento, o país discordante deverá apelar para o Órgão de Apelação e a decisão deste será definitiva e vinculante, modificando o julgamento do painel, quase como um duplo grau de jurisdição em matéria internacional comercial.

Trata-se de ferramenta extremamente importante de solução de controvérsias, mas que não se limita a defender o posicionamento do país requerente. Busca sempre a mediação dos conflitos que leve à solução de vantagem recíproca, como zela seu princípio. Segundo o artigo 3.2 do DSU:

³⁰ No inglês, *Understanding of Rules and Procedures Governing the Settlement of Disputes*.

O Sistema de Solução de Controvérsias da OMC é elemento central para trazer segurança e previsibilidade ao sistema multilateral de comércio. Os Membros reconhecem que ele serve para preservar os direitos e as obrigações dos Membros sob os acordos abrangidos, e para esclarecer os dispositivos daqueles acordos existentes segundo as regras habituais de interpretação do direito internacional público. As recomendações e as decisões do DSB não podem aumentar ou diminuir os direitos e as obrigações estabelecidas nos acordos abrangidos. (tradução nossa)³¹

Retornando ao aspecto do fomento ao desenvolvimento das nações menos desenvolvidas, a simples existência de Órgão consultivo de singular eficiência que atua em igualdade para diferentes países garante a aplicação dos princípios do GATT, por exemplo. Dessa forma, os produtos de países menos desenvolvidos não podem sofrer diferenciações e isso permite que se desenvolva a partir do comércio.

O GATT sempre ofereceu uma gama de princípios que visavam a equidade e a OMC acabou criando fortes mecanismos para que tais princípios se mantivessem ativos. Disso, uma das conclusões a que se pode chegar é justamente que pela ratificação do núcleo duro da Organização, os países também firmaram obrigação de auxiliar os países em seu desenvolvimento.

A política isolacionista americana do início do século XX já não teria mais espaço, por exemplo, porque qualquer ato que tomasse contra a multilateralização do comércio seria passível de atestado de inconveniência³². Percebe-se em pontos como os apresentados que a OMC, e por consequência o GATT, têm importância magistral no modelo atual. No entanto, alguns destaques mais regionais merecem ser feitos.

Como já explicado, existe uma diferença entre o objeto do GATT e tributos. Quando o GATT proíbe práticas comerciais de não discriminação, ele é muito mais abrangente que o direito tributário dos países membros. Indispensável que aqui se coloque a conceituação de *customs duties*.

³¹ No original, *The dispute settlement system of the WTO is a central element in providing security and predictability to the multilateral trading system. The Members recognize that it serves to preserve the rights and obligations of Members under the covered agreements, and to clarify the existing provisions of those agreements in accordance with customary rules of interpretation of public international law. Recommendations and rulings of the DSB cannot add to or diminish the rights and obligations provided in the covered agreements.*

³² O estudo do controle de convencionalidade tem se tornado cada vez mais presente na novel estrutura jurídica mundial. As diversas mitigações ao conceito de Soberania estatal têm auxiliado para uma mais aberta discussão sobre a força normativa das Organizações Internacionais, tais como os órgãos consultivos da ONU e da OMC. Exatamente dessa forma haveria contestação da convencionalidade de qualquer ato que contrariasse as instruções de uma Organização.

Customs duties é a nomenclatura utilizada em grande parte do texto do GATT. É o valor cobrado pelas autoridades aduaneiras de um país quando há importação de produtos ou serviços com o objetivo de aumentar a receita interna do país. Baseia-se em critérios objetivos do item de importe, não no importador. Isso, posto que no Brasil seja tratado como imposto, ao redor do mundo é tratado como tarifa alfandegária.

Logo, dentro deste trabalho, ainda que seja errôneo qualificá-los como sinônimos, para melhor entendimento talvez seja o melhor a ser feito. O objeto dos *customs duties* dos impostos de importação são os mesmos, mas a forma de colocação deles é diferente. O GATT, sendo um acordo que visa a integração comercial entre os países do mundo, regularia a imposição de *custom duties* segundo o seu artigo I:1.

É a forma primordial que o GATT possui de ajustar as tarifas alfandegárias dos membros. Normalmente a negociação é muito ampla pela externalidade do tributo. No entanto, no Brasil existe a peculiaridade do IPI, porque é imposto que pode ter hipótese de incidência com o mesmo aspecto temporal do II.

Enquanto outros países possuem *customs duties* reservados para classes de produtos, o Brasil possui duas divisões que comportam cada uma todas essas subdivisões: produtos brutos e industrializados.

Pois bem, adiantando um pouco a matéria do terceiro capítulo, deve haver muita atenção no seguinte aspecto: não pode haver país com dupla tarifação de um mesmo produto em razão da nacionalidade do dito produto. Grande parte do capítulo II destinou o leitor a tal epifania. Esse princípio já se encontra presente no artigo III do GATT, que já foi exposto.

Adiantando brevemente o foco do capítulo terceiro, o Brasil constantemente desrespeita tal princípio. O IPI é uma ferramenta muito útil para aumentar a receita interna, mas não pode ser manipulado de forma a maximizar a produção de renda de forma que passe por cima da Convenção.

A evidente afronta deve ser levada ao conhecimento da Organização para que haja um posicionamento de um Painel ou Órgão de Apelação, afinal essa é a real importância do GATT. Não é enumerar os princípios, mas fazê-los ter força. O GATT é um tratado internacional multilateral de comércio exterior e, em razão disso e por ter sido incorporado ao Ordenamento Jurídico, tem força de lei ordinária.

Tanto deve ser observado quando da aplicação dos tributos internos, em especial o IPI, que o Superior Tribunal de Justiça já se posicionou nesse sentido. Em

algumas grandes decisões já se manifestou pela aplicação do GATT no plano interno após questionamento do recorrente sobre o tratamento de um produto estrangeiro.

É exatamente sobre os precedentes do STJ sobre o GATT no que tange ao GATT e o IPI que o próximo capítulo tratará. Em conclusão, o presente capítulo tratou de familiarizar o leitor com as nuances do GATT, seu processo histórico e sua atual conjuntura, para poder prepará-lo para uma série de questionamentos concernendo a posição do Tribunal.

4 DA POSIÇÃO DO STJ SOBRE A INCIDÊNCIA DO IPI SOBRE REVENDA DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IMPORTADOS

4.1. Breve introdução sobre a problemática envolvendo as empresas distribuidoras

Já com boas noções acerca dos conceitos do IPI e do GATT, o trabalho avança para apresentar o ponto principal que motiva a pesquisa. Afinal, o foco principal do trabalho se encontra no próprio título: uma comparação entre a dupla incidência do IPI e os princípios do GATT. A especialidade deste tópico, no entanto, é que tratará sobre a dupla incidência do IPI no produtos importados por distribuidoras e sobre a posição do STJ.

Antes de iniciar a dissertação, salutar explicar que empresa distribuidora, para este trabalho, é aquela que importa produtos estrangeiros para revendê-los internamente. Esse tipo de empresa teria dois tipos de atividade, dessa forma: a atividade importadora e a atividade distribuidora. A principal diferença entre suas atividades é o aspecto temporal, já que um se dá quando da entrada do produto no país e o outro se dá quando da saída do estabelecimento. Esclarecidos os conceitos adotados, inicie-se explicando a dinâmica tributária do país nesse caso.

As empresas distribuidoras são gênero de um extremamente diversificado mercado. Elas importam e revendem qualquer tipo de produto. Dessa forma, devem pagar os impostos pertinentes, quaisquer que sejam. Ocorre que essas empresas, a partir de 2015³³, se veem obrigadas ao pagamento do IPI em dobro.

Esclarecendo, o STJ decidiu que as hipóteses de incidência do IPI são cumulativas, não alternativas, e podem incidir várias vezes sobre um mesmo produto. Dessa forma, sobre o produto industrializado que entra no Brasil e é vendido, o IPI incide duas vezes, conforme as hipóteses de incidência do art. 46, I e II, do CTN. Pela cumulatividade reconhecida pelo Tribunal, possível seria até uma terceira incidência ao entrar no país, ser vendido, apreendido e arrematado em leilão judicial, por força do inciso III do mesmo artigo.

Pois bem, a situação não trata de uma alegada bitributação. Como já explanado, a presente monografia tem o direito internacional como base. Dessa forma, a preocupação é com o GATT. A análise será feita com base nos princípios desse Acordo, já que existe suspeita sobre a inconveniência dessa dupla cobrança.

³³ REsp nº 1.403.532 – SC (2014/0034745-0). Publicado em 18/12/2015. Min. Rel. Napoleão Nunes Maia Filho.

Para tanto, é necessário entender a fundamentação do colendo Tribunal para declarar que a dupla incidência é válida por meio de sua construção jurisprudencial sobre o assunto. Esse é o objetivo do próximo tópico.

4.2.As discussões preliminares do STJ sobre a dupla incidência do IPI sobre a revenda de produtos importados

O Superior Tribunal de Justiça é a corte máxima no que tange às normas infraconstitucionais. Os julgamentos sobre a dupla incidência do IPI em empresas distribuidoras foi feito justamente à luz de alegada ilegalidade da cumulatividade das hipóteses de incidências dispostas no artigo 46 do CTN. É a partir desse ponto, dos julgamentos sobre a dupla cobrança, que o presente trabalho deve estudar.

Para iniciar a argumentação, necessário se faz comentar sobre o *leading case* que criou uniformidade de entendimento na primeira turma do STJ. Em 2006, foi julgado o REsp nº 841.269 – BA³⁴, da relatoria do Ministro Francisco Falcão. O voto do ilustre julgador foi seguido por unanimidade e se embasou no argumento da bitributação emanante da cobrança do IPI em revenda de distribuidoras.

O Ministro foi contundente em dizer, se referindo às hipóteses de incidência, que “as diferentes operações encimadas explicitam em que hipóteses *alternativas* deverá recair o IPI”. O julgamento tornou-se modelo para as decisões que viessem tratar de temas semelhantes.

Dessa forma, à época o STJ velava que as hipóteses de incidência do IPI não poderiam ser cumulativas. Assim, não seria possível a dupla incidência que hoje acontece na prática. Importante explicação que pode-se extrair do Voto do eminente Ministro:

A indicação constante na parte final do inciso II do artigo 46 do CTN não atinge, como é curial, a hipótese descrita no inciso I, do mesmo regramento, uma vez que este inciso traz situação dirigida ao produto de procedência estrangeira.³⁵ (grifos nossos)

Explicando melhor, a saída de estabelecimentos comerciais não se aplica aos produtos de procedência estrangeira, não podendo existir a dupla cobrança. O voto do eminente Juiz acaba por dizer mais que o que está ali escrito. Já nesse momento reconhece, além de tudo, que não poderia haver uma dupla tributação do produto estrangeiro tendo como motivo a sua nacionalidade. Dessa forma, conclui o Ministro:

³⁴ REsp nº 841.269 – BA (2006/0086086-7). Publicado em 14/12/2006. Rel. Min. Francisco Falcão.

³⁵ REsp nº 841.269 – BA. Min. Rel. Francisco Falcão. Fl. 72 do acórdão.

Permitir a dupla incidência do mesmo tributo (IPI), primeiro no desembaraço aduaneiro, depois na saída da mercadoria do estabelecimento importador, seria praticar a bitributação e, mais, malferir o princípio da isonomia e da competência tributária onerando ilegalmente o estabelecimento importador, o qual já sofre *bis in idem* na entrada da mercadoria com o recolhimento de Imposto Sobre Produtos Industrializados e Imposto de Importação³⁶.

O ponto central do julgado, como se pode perceber, é a preocupação com a igualdade de tratamento dos produtos pela diferenciação percebida na eventual dupla incidência. O Ministro deixa isso claro quando repetidamente explica que o imposto recai sobre o produto. Ainda que não tenha expressamente mencionado o GATT, seu posicionamento é comparável à aplicação do princípio do tratamento nacional.

Quando explica que uma determinada hipótese de incidência se destina exclusivamente ao produto estrangeiro o faz para que só haja uma incidência no produto estrangeiro, assim como acontece já no produto nacional. Dessa forma, estaria preservando o tratamento nacional, em conformidade com o princípio do GATT. Essa forma de posicionamento se manteve forte e fundamentou diversos julgados.

No entanto, começaram a haver divergências provenientes da Segunda Turma do STJ. Essas divergências tiveram início quando do julgamento do Recurso Especial nº 1.385.952 – SC, da relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques. Esse julgado se tornou o prelúdio para a virada jurisprudencial do STJ.

Dentro do aludido julgamento, muito diferente da simples e eficaz argumentação apresentada pelo Ministro Francisco Falcão, o Ministro Mauro Campbell Marques se utilizou de amplos argumentos para chegar à conclusão de que é completamente possível a dupla incidência do IPI em operações de revenda por empresas importadoras.

O voto do Ministro parte de um ponto de vista muito mais formalista. Ignora por muito a real dinâmica do tributo e começa a fazer questionamentos sobre a não proibição expressa da dupla cobrança por meio de argumentos históricos que têm exatamente sentido contrário. Para corroborar com a compreensão do leitor:

O certo é que, na letra da Lei n.º 4502/64, o 'Imposto de Consumo' tinha duas hipóteses de incidência clássicas a depender de onde se dava a produção do bem industrializado: [...] Tal levava a crer que se a produção fosse no exterior não se dava o fato gerador na saída do estabelecimento produtos, pois não se podia compor uma norma de incidência cruzada. Transcrevo a Lei n.º 4502/64, *in litteris*: Art. 2º Constitui fato gerador do imposto: I – quanto aos produtos de procedência estrangeira o respectivo desembaraço aduaneiro;

³⁶

_____. Fl. 3 do acórdão.

II – quanto aos de produção nacional, a saída do respectivo estabelecimento produtor. Com o advento do IPI na Lei n. 5172/66 – Código Tributário Nacional – CTN, essa discriminação tomou novos contornos, pois não foi repetida a regra contida no art. 2º, II, da Lei n. 4502/64 que limitou o critério temporal 'saída' apenas para os produtos de produção nacional. Sendo assim, a lei permitiu que também os produtos de procedência estrangeira estejam sujeitos novamente ao fato gerador do imposto quando da saída do estabelecimento produtor ou equiparado.³⁷ (grifos no original)

Após a argumentação do ponto de vista histórico (citando o Imposto sobre Consumo, já comentado no capítulo I), o Ministro passa a apresentar alguns dispositivos legais que caracterizam o distribuidor como industrial equiparado. Quanto a isso, não há dúvida, mas o colendo julgador acaba utilizando esse argumento em favor do seu voto, de maneira completamente alienígena. Vide:

De ver que essa autorização é perfeitamente compatível com o art. 4º, I, da Lei n. 4.502/64³⁸, que equipara os importadores a estabelecimento produtos, isto porque o próprios art. 51, II, do CTN³⁹, admitiu a equiparação. [...] Outrossim, legislação mais recente estabeleceu a referida equiparação entre estabelecimento industrial e os estabelecimentos atacadistas ou varejistas que adquirem produtos de procedência estrangeira. A saber: Art. 79 da Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001⁴⁰, e art. 13, da lei 11.281/2006⁴¹. Desta forma, seja pela combinação dos artigos 46, II e 51, parágrafo único do CTN – que compõem o gato gerado, seja pela combinação do art. 51, II, do CTN, art. 4º, I, da Lei n. 4.502/64, art. 79, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 e art. 13, da Lei n. 11.281/2006 – que definem a sujeição passiva, nenhum deles até então afastados por inconstitucionalidade, os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda.⁴² (grifos do original; artigos transferidos para o rodapé)

Ao que parece, a fundamentação nesse sentido mais serviu para apontar o que já era conhecimento notável, afinal a discussão nunca foi se o distribuidor era ou não equiparado ao industrial, mas se era possível a dupla incidência sem posterior operação de industrialização. A tese contrária é que a mínima semelhança com o estabelecimento não é bastante para a equiparação, já que assim seria somente equiparado para fins fiscais.

³⁷ REsp 1.385.952 – SC. Min. Rel. Mauro Campbell Marques. Fl. 7 do acórdão.

³⁸ Lei n. 4.502/64. Art. 4º. Equiparam-se a estabelecimento produtor, para todos os efeitos desta Lei: I – os importadores e os arrematantes de produtos de procedência estrangeira.

³⁹ Lei n. 5.172/66 – CTN. Art. 51. Contribuinte do imposto é: II – o industrial ou quem a lei a ele equiparar.

⁴⁰ Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001. Art. 79. Equiparam-se a estabelecimentos industrial os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirem produtos de procedência estrangeira, importados por sua conta e ordem, por intermédio de pessoas jurídica importadora.

⁴¹ Lei n. 11.281/2006. Art. 13. Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por encomenda ou por sua conta e ordem, por intermédio de pessoas jurídica importadora.

⁴² _____. Fls. 7/8 do acórdão.

Inclusive, em combate à legislação apresentada e os argumentos decorrentes dela, o Ministro Og Fernandes, em voto-vogal no EREsp 1.411.749 – PR, se posicionou da seguinte maneira:

Registre-se que a Medida Provisória n. 2.158-35/2001 e a Lei n. 11.281/2006 estabeleceram a equiparação a estabelecimento industrial pelo fato de, nesses casos (importação por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora; e importação por encomenda ou por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora), a pessoa jurídica importadora funcionar apenas como uma espécie de mandatária dos reais adquirentes dos produtos, situações em que as importadores encontrar-se-ão na qualidade de meros responsáveis tributários solidários. Sob esse olhar, portanto, é que se devem interpretar as disposições do art. 46, inciso II, c/c o parágrafo único do art. 51 do CTN⁴³, [...]

Pois bem, ainda que discutível, a posição defendida pelo Ministro Mauro Campbell acabou servindo como base para o julgamento de outros processos. A persuasão do voto ministerial foi tamanha que nesse julgado houve unanimidade nesse sentido. Foi o momento em que começaram as divergências mencionadas. Enquanto a Primeira Turma julgava favorável ao contribuinte, a Segunda julgava de forma diametricamente oposta.

Essas incongruências entre as Turmas serviram como base para diversos Embargos de Divergência em Recursos Especiais. Para os fins deste trabalho, dois Embargos de Divergência merecem atenção: o EREsp 1.411.749 – PR e o EREsp 1.403.532 – SC, ambos julgados pela Primeira Seção do STJ.

O primeiro EREsp teve julgamento publicado no Diário da Justiça Eletrônico no dia 18/12/2014 e teve como relator o Ministro Sérgio Kukina. O julgamento correu em favor do contribuinte, decidindo que a divergência em favor do contribuinte, sendo reconhecido pelo STJ a impossibilidade da incidência do IPI na revenda de produtos industrializados.

O Ministro Relator se viu vencido pela tese defendida pelo ilustre Ministro Ari Pargendler, seguida pelos Ministros Arnaldo Esteves Lima, Napoleão Nunes Maia Filho, Og Fernandes e Benedito Gonçalves. Após voto-vista extremamente bem fundamentado proferido pelo Ministro Napoleão Filho, o Ministro Arnaldo Lima retificou seu voto, inicialmente pela dupla incidência.

Uma ressalva aqui deve ser feita: no dia do julgamento, o Ministro Mauro Campbell (manifestamente adepto da dupla incidência do IPI, como já estudado) não

⁴³ EREsp 1.411.749 – PR. Min. Rel. Sérgio Kukina. Fl.47 do acórdão.

assistiu ao relatório e sofreu embargo por Voto-Preliminar da Ministra Assusete Magalhães. Dessa forma, não participou do julgamento.

Esse fato é importante, visto que talvez tenha sido o motivo da vitória do contribuinte. Mauro Campbell sempre proferiu votos muito persuasivos. Em alguns momentos, tendia à argumentação falaciosa onde adaptava argumentos impertinentes para fortalecer seu posicionamento, como já demonstrado. Na ocasião desse julgamento, no entanto, a Seção não se encontrava predisposta ao julgamento desfavorável justamente pela impossibilidade do Ministro votar.

Pois bem, isso possibilitou que o julgamento tenha sido riquíssimo, e é possível extrair diversos excertos que atestam uma pretensão da Seção a votar com o contribuinte. Salutar, no entanto, salientar que os argumentos apresentados pelo Ministro Relator Sérgio Kukina continham o mesmo teor mais informativo que argumentativo que o do Ministro Mauro Campbell no julgado modelo da segunda turma. Vide:

Referido dispositivo (art. 51, do CTN) elenca os sujeitos passivos do IPI como sendo o importador, o industrial, o comerciante fornecedor, o arrematante e, ainda, aqueles considerados contribuintes autônomos. Nesse ponto, percebe-se que a legislação considerou o estabelecimento importador, na hipótese do art. 46, II, do CTN, como contribuinte autônomo, assim previsto no parágrafo único do art. 51 desse mesmo *Codex*, reconhecendo a incidência do IPI sobre a mercadoria importada também no momento de sua saída do estabelecimento importador. Dessa forma, em relação ao produto industrializado importado, o IPI incidirá no momento do desembarço aduaneiro, tendo por sujeito passivo o importador e, **posteriormente**, no momento da saída do produto de seus estabelecimento, enquanto contribuinte autônomo (*in caus*, o estabelecimento importador). Não há, nesse passo, falar em dupla tributação do produto importado, na medida em que, descrevendo o art. 46, do CTN situações distintas de incidência do IPI, o importador sujeita-se a essa exação, como sujeito passivo, em **dois** momentos distintos e em condições diversas. Inicialmente, é sujeito passivo enquanto importador, por ocasião do desembarço aduaneiro; posteriormente, será sujeito passivo na qualidade de contribuinte autônomo, no momento da saída da mercadoria de seu estabelecimento⁴⁴.

Com a devida licença, é clara a confusão operada pelo Ministro. Em certo ponto, começa a misturar os conceitos do parágrafo único do artigo 51 para, inexplicavelmente, transformar a categoria da empresa importadora distribuidora para contribuinte autônoma. Não há que se tratar a empresa distribuidora como contribuinte autônoma porque já ocupa a classificação de importadora.

Em continuação, o Ministro alega demonstrar que o próprio CTN autoriza a cumulatividade do imposto, bastando que a sua cobrança se dê em momentos distintos,

⁴⁴ _____. Fl. 9 do acórdão.

o que excluiria a tese dos fatos geradores serem excludentes entre si. Novamente, sem fundamentação, apenas lançando opiniões compartilhadas com o Ministro Mauro Campbell. Aliás, não merece o voto em questão mais atenção, já que provavelmente vencido pela sua leviandade.

Pois bem, no que tange ao voto vencedor, algumas considerações devem ser feitas. O Ministro Ari Pargendler tratou de utilizar-se do mesmo argumento histórico erroneamente empregado anteriormente para firmar o entendimento de que não era possível a dupla incidência do IPI.

Dessa vez, demonstrou⁴⁵, pelos ensinamentos de Aliomar Baleeiro, que o imposto sobre produtos industrializados e o extinto impôsto sobre consumo correspondem ao mesmo imposto. Vide:

Depois da Emenda nº 18, de 1965, o tributo foi designado pela coisa tributada – os produtos industrializados – provenham eles dos estabelecimentos produtores nacionais, ou tenham penetrado no país pela mão de comerciantes, ou importadores, por via de importação, ou até como bens de viajantes, ressalvadas as exceções ou isenções legais. Mas o fato gerador do IPI é o mesmo do imposto de consumo. (BALEEIRO, 1970, p.181/182)

Concluiu fazendo uma reflexão sobre a essência do fato gerador do IPI, disposto no artigo 51, parágrafo único, explicando que o imposto recai sobre o valor do montante do produto, não incidindo sobre mera circulação. Aqui⁴⁶ explicita que não há cumulatividade nas hipóteses de incidência:

A norma do parágrafo único constitui a essência do fato gerador do imposto sobre produtos industrializados; A teor dela, o tributo não incide sobre o acréscimo embutido em cada um dos estágios da circulação de produtos industrializados. Recai apenas sobre o montante que, na operação tributada, tenha resultado da industrialização, assim considerada qualquer operação que importe na alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, ressalvadas as exceções legais. De outro modo, coincidiram os fatos geradores do imposto sobre produtos industrializados e do imposto sobre circulação de mercadorias. Consequentemente, os incisos I e II do *caput* (art. 46, CTN) são *excludentes*, salvo se, entre o desembaraço aduaneiro e a saída do estabelecimento do importador, o produto tiver sido objeto de uma das formas de industrialização.

Dessa forma, o Ministro demonstra um aspecto muito importante do IPI. O seu núcleo recai sobre o produto industrializado, não sobre sua circulação. Não há forma de separar critérios temporais para escolher quando aplicar o imposto sem levar em consideração seu objeto material nuclear. É como contar caroços de melancia e

⁴⁵ _____. Fl. 15 do acórdão.

⁴⁶ _____. Fl. 16 do acórdão.

explicar que, dependendo de onde estejam na fruta, poderão fazer brotar frutos que não a própria melancia.

Dentro do excerto também fica clara a necessidade de novo processo de industrialização para que seja, de fato, comparável a contribuinte fabril. É um combate à arbitrariedade da classificação meramente para fins fiscais, que vai contra os mais basilares princípios do direito tributário.

Ainda que bem fundamentado o voto acima debatido, o destaque no julgamento deve ser do voto-vista do Ministro Napoleão Maia Nunes Filho. Durante os primeiros momentos do seu voto, o Ministro narra que solicitou vista antecipada porque dos debates travados na Corte, percebeu que quatro questionamentos permeavam o caso.

Num dos questionamentos, surgiu a primeira centelha do argumento sobre a ausência de pressuposto válido para a mudança de entendimento. O ministro se mostra incrédulo com as novas decisões emergentes da segunda turma:

O primeiro deles (questionamentos) refere-se à mudança súbita, sem qualquer alteração normativa ou jurisprudencial vinculante, do entendimento que até então vigorava pacífico no âmbito dessa Primeira Seção do STJ de que, *tratando-se de empresa importadora, o fato gerador ocorre no desembaraço aduaneiro, não sendo viável nova cobrança do IPI na saída do produto quando de sua comercialização, ante a vedação ao fenômeno da bitributação*; esse entendimento é prestigiado por inúmeras decisões dos ilustre Ministros desta Corte Superior, inclusive em algumas manifestações monocráticas, se não me trai a minha memória que já rateia⁴⁷.

O Ministro também explica que a dupla incidência não pode ser justificada por simples proteção ao mercado interno, já que essa só pode ser motivada em “constatações empíricas que revelem a presença de ameaça” tal como o *dumping* ou uma crise, quer instalada ou iminente. Explica que a sobretaxação dos produtos estrangeiros fora de tais hipóteses da seguinte forma:

Fora dessas hipóteses (*dumping e crise potencial ou efetiva*) – e mais uma ou outra situação específica – a sobretaxação de produtos estrangeiros, máxime pela elevação de tributos internos, converte-se em *puro protecionismo ou protecionismo de compadrio*, que tem o efeito perverso de tornar permanente o tratamento tributário diferenciado para o combate àqueles fenômenos, e que deve, por definição, ser *tópico e temporário*⁴⁸. (grifos nossos)

⁴⁷ _____ . Fl. 23 do acórdão.

⁴⁸ _____ . Fl. 25 do acórdão.

Desse ponto, pode-se traçar novamente um paralelo com o interesse internacional anunciado no GATT. Não se pode isolar o país por meio de tributações excessivas no produto estrangeiro, porque não seria legítimo o fazer. Seria clara diferenciação tributária entre produtos pela sua procedência. O Ministro, ainda que sem expressa menção ao dispositivo legal internacional, vai ao encontro de suas diretrizes.

Pois bem, ao continuar pela sua “segunda ponderação” o autor desbrava o tema da proibição do retrocesso, e argue que nova interpretação de mesmo dispositivo legal nunca pode ser contra o contribuinte. Inclusive, cita o princípio da não surpresa e explica que a decisões em contrário à decisão então vigente seria violadora da segurança jurídica do contribuinte.

Após tais considerações, volta ao encontro dos princípios do GATT ao explicar que a nova incidência tem “uma aparência de xenofobia”⁴⁹. Explica que, ao seu pensar, clara a desleal vantagem dos produtos nacionais em relação aos estrangeiros, exatamente pela carga tributária suportada destes ser maior.

Além disso, combate o argumento da creditação tributário anterior, que possibilitaria a nova cobrança do IPI. Esse argumento é utilizado em várias decisões da segunda turma, principalmente nos votos do Ministro Mauro Campbell. Procedeu da seguinte maneira.

Nem se argumente que a possibilidade de creditação do valor pago na etapa anterior (desembarço aduaneiro) mitiga ou mesmo extermína o excedente do imposto a ser pago: tal creditação, por si só, não diminui ou anula a carga tributária extra que se quer impor ao comerciante/importador. O valor da importação (sobre o qual incide o IPI no momento do desembarço aduaneiro) não é igual ao valor da venda interna da mercadoria importada (que tende a ser maior)⁵⁰.

Sua tese é de simples compreensão, ao passo que demonstra que, em verdade, o crédito não seria suficiente para legitimar a segunda cobrança. Não anularia o peso que o importador suportaria, já que a operação da venda ficaria mais cara já quando embutido o imposto no produto quando da importação, e na comercialização, o IPI seria cobrado pelo preço já majorado do produto.

Sua seguinte ponderação é sobre a condição de industrial do importador. Como já demonstrado alhures, essa argumentação foi utilizada como base para ambos os posicionamentos. Aqui, o Ministro, de maneira singular, descreve a impossibilidade de aplicação dos institutos legais ao desfavor do contribuinte. Vide:

⁴⁹ _____. Fl. 27 do acórdão.

⁵⁰ _____. Fl. 28 do acórdão.

À lei é possível a utilização do artifício da equiparação jurídica para igualar situações aparentemente díspares, submetendo-as a um idêntico regramento jurídico; assim, não se olvida a legalidade da equiparação de um determinado contribuinte a industrial para fins de sujeitá-lo a determinado imposto (no caso, ao IPI); todavia, referida equiparação não pode ser arbitrária ou fortuita, de forma que deve haver um liame mínimo entre a atividade efetivamente desenvolvido pelo sujeito passivo com a atividade de industrialização. O legislador ordinário não tem liberdade irrestrita para estipular e definir contribuintes de imposto, por meio de ficções jurídicas aleatórias.⁵¹ (grifos nossos)

A preocupação do Ministro com a evidente afronta da arbitrária denominação de fabril é visível. Sua pretensão não é dizer que *nenhum* importador pode ser considerado estabelecimento industrial, mas que *nem todo* importador pode sê-lo considerado. Dessa forma, estaria protegendo a garantia legal do contribuinte.

No voto do Ministro Og Fernandes, inclusive, uma interessante relação é feita entre a essência do imposto e seu polo passivo. Discorre até mesmo do creditamento tributário entre seus pensamentos, da seguinte forma:

Assim, em ocorrendo a (i) saída de um produto industrializado (ii) do estabelecimento de um importador, de um comerciante ou de um arrematante, esses encontram-se equiparados a contribuintes do IPI, admitindo-se a sua inclusão no polo passivo da relação jurídico-tributária na qualidade de contribuinte somente se até aquele momento o tributo não houver sido exigido. Em outro giro, tenho que a possibilidade de utilização da técnica de creditamento do IPI não se apresenta como fundamento apto para admitir a dupla incidência do IPI, pois a *ratio essendi* desse tributo corresponde, como dito e demonstrado acima, o prévio e necessário processo de industrialização. Se essa industrialização não tiver ocorrido, o IPI não encontrará suporte que o ampare.

Afinal, os distribuidores que nunca tiveram pretensão de se tornarem industriais não podem suportar a carga tributária dos que o são. São comerciantes, sobre o comércio já existe imposto específico (ICMS). Napoleão Nunes se apoia nesse princípio para atestar a gravidade da situação. Ataca quase que diretamente o voto do Ministro Mauro Campbell ao dizer que⁵²:

A equiparação do importador/comerciante ao industrial, com fundamento no art. 46, II, c/c o art. 51, II, e parág. Único do CTN, para fins de nova tributação do IPI, é uma equiparação verdadeiramente ficcional, e o legislador – como todos sabem – não é livre para estabelecer equiparações

⁵¹ _____ . Fl. 31 do acórdão.

⁵² _____ . Fl. 48 do acórdão.

aleatórias, oportunistas ou dissociadas dos propósitos do processo de industrialização, pois tal proceder fere o disposto no art. 110 do CTN⁵³.

Esse combate franco se perceberia exatamente pelo extremo positivismo com que Mauro Campbell tratou a questão. É por isso que a palavra ficcional foi tão bem utilizada, já que não se atentou aos fatos, apenas à norma, e isso não é estudar o Direito na sua completude.

O ministro, então, trata do assunto sob o aspecto da especialidade. Destaca que já existe norma própria a ser aplicada no momento da importação, e que, na revenda de mercadoria importada, a atividade é meramente comercial, de circulação, e isso “não se assemelha a qualquer processo de industrialização”. Mais um motivo para a decisão contra a dupla incidência.

A última consideração do Ministro é a de que o IPI é aplicado no desembaraço aduaneiro para conferir tratamento tributário igualitário em relação aos produtos industrializados nacionais. Um imposto que protege a equidade. Caso se entendesse pela dupla incidência, estar-se-ia

[...] subvertendo a lógica fundante da própria cobrança, invertendo-se a desigualdade, agora em prejuízo dos produtos de origem estrangeira, o que, a meu ver, como já dito acima, fere os princípios da isonomia e da igualdade tributária e a proibição de discriminação pela origem da mercadoria⁵⁴.

Pois bem, no julgado houve uma complementação de argumentos. Ao passo que o Min. Ari Pargendler iniciou a divergência e apoiou o contribuinte, o Min. Napoleão Nunes enriqueceu o debate, o que de fato tomou proporções tamanhas a inverter o conteúdo da decisão preliminar. Dessa forma, o Min. Rel. Sérgio Kukina, que cultivava os pensamentos de Mauro Campbell, se viu vencido por maioria.

O próximo tópico estudará, por meio do outro EREsp mencionado, a virada jurisprudencial que se operou no Tribunal e quais as suas consequências para a convencionalidade do instituto da dupla incidência do IPI sobre a revenda de produtos industrializados.

⁵³ Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

⁵⁴ _____. Fl. 35 do acórdão.

4.3. O EREsp 1.403.532 – SC e a clara afronta ao GATT

Como descrito no tópico anterior, as primeira e segunda turmas do STJ divergiam no que tange à incidência do IPI sobre operações de revenda de produtos importados. Essas divergências, no entanto, começaram a surgir sem qualquer mudança legislativa ou na estrutura da sociedade. Desde o início, as divergências apresentadas foram infundadas.

Tanto mais porque a existência de entendimento pacífico anterior deveria suprir a necessidade de novas discussões. Não significa dizer que o debate não seja importante, mas que a rediscussão de matéria pacífica nos mesmos moldes do primeiro julgamento não faz o mínimo de sentido.

O objeto do presente tópico é estudar, exatamente, a virada jurisprudencial que se operou quando do julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.403.532. Dentro desse julgado, várias incongruências serão apontadas, em especial no voto do Min. Mauro Campbell, maior partidário do posicionamento pró-Fisco nesse tipo de situação.

Ab initio, cabe ressaltar que o julgamento foi considerado a sedimentação do entendimento do STJ, visto tratar-se de EREsp sobre matéria repetitiva. Tanto que foi publicado no informativo de jurisprudência do STJ nº 574, que dispõe sobre as teses firmadas pelo STJ. Além de tudo, traz em sua ementa a menção ao art. 543-C, do CPC/73⁵⁵, que criava os precedentes de obrigatoria observância.

Um assunto a se destacar, inclusive, é a atual conjuntura do CPC. A publicação do julgamento do EREsp se deu em 18 de dezembro de 2015, antes da plena vigência do CPC/15. Se depois tivesse ocorrido, a modificação da jurisprudência estaria evitada de vícios até mesmo no campo normativo. A novidade trazida pelo CPC no que tange à uniformização de jurisprudência pelos tribunais teria sido fatal para a modificação tal qual ocorreu.

O art. 927, §4º, CPC/15 discorre de forma a obrigar o tribunal à “fundamentação adequada e específica” em caso de mudança de entendimento pacífico do Tribunal. A doutrina anterior ao *Codex*, no entanto, já discorria sobre a necessidade de prévia modificação dos pressupostos fáticos para a rediscussão de matéria sedimentada. Quer no passado ou no futuro, a rediscussão foi infundada.

Tanto que em novo voto, já no EREsp objeto deste tópico, o Min. Rel. Napoleão Nunes Maia Filho novamente ressalta que o primeiro questionamento a ser feito é “quanto à mudança súbita, sem qualquer alteração normativa ou jurisprudencial

⁵⁵ Comparável ao artigo 1.036, do CPC/15.

vinculante, do entendimento que até então vigorava” na Primeira Seção do STJ, que tinha base no REsp 841.269 – BA. Dessa vez até complementa dizendo que as decisões monocráticas a favor do fisco já contava “por mais de cinco centenas”,

A principal questão a ser aqui abordada, no entanto, é a discussão iniciada pelo Ministro sobre a aplicação dupla do IPI e o princípio da não discriminação do GATT. Evidentemente o Ministro demonstra grande preocupação com a observância dos Tratados Internacionais. A instauração de tal discussão pode-se observar pelos seguintes excertos:

É claro que as empresas nacionais de qualquer ramo econômico merecem a proteção dos poderes instituídos, inclusive por meio de barreiras tributárias, mas é preciso enfatizar que a implementação desta proteção deve observar as disposições dos Tratados Internacionais de que o Brasil é signatário, inclusive para não perder a sua credibilidade junto aos parceiros internacionais e, ainda, sujeitar-se a revides, represálias e sanções econômicas, até mesmo por parte de organizações plurilaterais que velam pela livre concorrências. Aliás, apenas para pontuar, refiro as ponderações de doutrinadores como o Professor ALBERTO XAVIER DE OLIVEIRA e o Professor VITTORIO CASSONE que enfatizam com insistência da confiabilidade das relações internacionais, sublinhando a sua essencialidade nas relações comerciais; o comércio exterior abominar supresas. Neste caso, não há dúvida de que nas relações de comércio internacional entre o Brasil e os países signatários do GATT, por exemplo, deve ser aplicado o princípio da não-discriminação do tratamento, conforme elucida o Professor ALBERTO XAVIER, que em nota, traz o art. III, §2º, do GATT: os produtos importados do território de qualquer parte contratante para o de outra parte contratante não serão taxados, direta ou indiretamente, por impostos internos superiores aos que atingem, direta ou indiretamente, os produtos nacionais similares.⁵⁶

Ainda que extensa a citação, necessária para retratar exatamente o ponto discutido no espectro internacional: a dupla incidência do IPI gera diferenciação do tratamento dos produtos exclusivamente pela sua procedência. O Ministro, então, novamente rechaça a hipótese de creditamento com posterior suficiente compensação, o que extingiria a sobrecarga tributária, escudando-se nas palavras do ilustre Professor Gabriel Lacerda Troianelli:

Suponhamos que a empresa A, comerciante, tenha adquirido, diretamente do fabricante, pelo preço de 100, determinado produto industrializado fabricado no País, incidindo sobre tal produto o IPI pela alíquota de 10%. Caso a empresa A revenda o produto adquirido para o consumidor final ao preço de 200, a carga total de IPI sobre tal produto será de 10, gerador pela única incidência do imposto na saída do estabelecimento do fabricante. Suponhamos, agora, que outro comerciante, a empresa B, tenha importado, também pelo preço de 100, este mesmo produto. Caso a empresa B revenda o produto também pelo preço de 200, a carga total do IPI será de 20, pois> ao importar, pagará IPI de 10 no desembaraço aduaneiro, creditando-se deste

56

REsp nº 1.403.532 – SC. Min. Rel. Napoleão Nunes Maia Filho. Fls. 14/15 do acórdão.

mesmo montante; ao revender, usará o crédito (10) gerado pela importação para abater dos 20 (10% de 200) devidos na saída do estabelecimento, o que resultará em uma carga total de 20, relativa à soma dos impostos devidos (10 na importação e 20 na saída interna) subtraída do crédito apurado (10 na importação). Como se vê, a carga tributária de IPI incidente sobre o produto nacionalizado, importado pela empresa B, será de 20, portanto, duas vezes maior do que a carga de IPI incidente sobre o produto nacional adquirido pela empresa A, que será de 10. (TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A não incidência do IPI na venda de produto importado a consumidor final ou estabelecimento não industrial. Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT. N. 184. Jan. 2011.)⁵⁷

Em suma, faz-se nítida a violação ao tratamento nacional consagrado pelo GATT. A motivação da diferenciação é somente pela origem do produto. Não existe outra diferença. São produtos iguais, mas que provêm de países diferentes. É criar uma vantagem para o produto nacional e tentar disfarçar de entendimento legislativo, ainda que exista norma que expressamente proíba a prática.

Uma carga tributária em dobro não é apenas incentivo para um produto nacional, é desestímulo à política comercial internacional. Toda ação tomada em cima dos valores sobre os produtos reflete nas negociações mediadas pela OMC e na imagem internacional que o Brasil leva.

Pois bem, o Ministro Relator instaurou os debates sobre os princípios do GATT e deu espaço para que os contrários ao seu posicionamento se manifestassem. Nesse momento, o Voto-Vogal do Ministro Mauro Campbell Marques merece destaque. Para iniciar, necessário ressaltar que o aludido julgador manteve seu posicionamento idêntico ao que tomou quando do julgamento do REsp 1.385.952 – SC.

Significa dizer que poucos são os argumentos em que inovou desde então e, visto já se ter explicado o núcleo do seu anterior julgamento em tópico diverso, limitar-se-á ao destaque das novas ideias apresentadas⁵⁸. Essas novas ideias apresentadas se limitam a três parágrafos que antecedem o dispositivo, que podem ser estudados ponto a ponto.

Os dois primeiros parágrafos tratam de nova confusão apresentada pelo Ministro. Ele combate a ideia da proibição da bitributação porque diz que o IPI tributa a circulação de produtos industrializados. Além disso, explica que a Lei Complementar nº 97/96 (reguladora do ICMS)⁵⁹ cria exceção à bitributação porque “o IPI não integra a

⁵⁷ _____ . Fl. 17 do acórdão.

⁵⁸ O Ministro se limitou a repetir, nas exatas palavras, seu pronunciamento quando do REsp 1.384.952 – SC e acrescentar três parágrafos.

⁵⁹ [¶]Art. 13.

base de cálculo do ICMS toda vez que a operação configurar fato gerador de ambos os impostos”, *conforme o art. 155, §2º, CRB/88*⁶⁰.

A norma não objetivou de fato uma redução dos valores do ICMS, mas nada dizer sobre os produtos estrangeiros. O argumento da bitributação realmente não deve ser levado em consideração, e é por isso que não se pode compreender a necessidade que o Ministro sentiu de debatê-lo durante a fundamentação para superar a dupla incidência do imposto. Afinal, no entendimento desta pesquisa, tentou justificar a defeituosa dupla incidência do IPI pela lei específica do ICMS e pela Constituição. Tentou legitimar a prática com argumentos favoráveis bitributação.

A bitributação não é o foco da pesquisa. Inclusive, é argumento inconsistente e, por isso, só foi apresentado por questões meramente críticas. O que se pode extrair de pertinente do voto ministerial é o terceiro parágrafo, ou melhor, o completo desrespeito ao GATT ali apresentado. Em sua totalidade:

Quanto ao argumento de violação ao GATT, registro que a cláusula de obrigação de tratamento nacional tem aplicação somente na primeira operação (a de importação). A segunda operação já é interna. Há dois fatos geradores. Desse modo, a igualdade ao tratamento nacional resta preservado para a primeira operação. Dizer que houve qualquer violação da cláusula significa tratar dois fatos geradores como se fossem um só. O raciocínio é, data vênua, falacioso.⁶¹

Esse único parágrafo foi utilizado para fundamentar uma alegada congruência do instituto da dupla incidência e o princípio do tratamento nacional emanante do GATT. A argumentação bem fundamentada apresentada pelo Min. Relator não recebeu mínima atenção, e é seguro dizer que o Ministro não conseguiu compreender a diferença entre as cláusulas de tratamento nacional e de tratamento de nação mais favorável, ou mesmo compreender a devida aplicação de um tratado internacional comercial trmultilateral.

A diferenciação entre os princípios, lembre-se sempre, se dá pelo momento de aplicação. Quando um país A requer o tratamento diferenciado que C concedeu a B, tem-se o tratamento da nação mais favorável. Quando um país A tem seus produtos mais

⁶⁰ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. §2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: XI - não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos;

⁶¹ _____. Fl. 35 do acórdão.

tributados dentro do país B que os do próprio país B, o país A pode requerer a aplicação do tratamento nacional.

Em ambos os casos, existe hipótese de aplicação interna. Não se pode pensar em excluir o princípio do artigo III do GATT da ordem interna. É escolher a aplicação de tratamento de cooperação internacional, o que vai de encontro a tudo o que o Direito Internacional representa.

Insta salientar: quando o Ministro se posiciona no sentido de desconsiderar efeitos internos de contrato internacional, esquece que o objetivo-mor do acordo é a exata redução do protecionismo para evolução econômica conjunta das nações. Quando decide pela exclusão da norma, que foi incorporada ao Ordenamento Jurídico pela lei nº 313/48 e pelo Decreto Legislativo nº 43 de 20/06/1950, ignora que vige no plano interno e não pode ser descartada.

O posicionamento é absurdo e causa estranheza, visto que proveniente de um Ministro do Superior Tribunal de Justiça. O GATT é pedra fundamental da OMC e julgar contra ele é desrespeitar o que o Brasil assinou. Acaso não esteja clara a diferenciação feita entre os produtos estrangeiros e nacionais, explicita-se a matéria.

O produto industrializado produzido no país suporta a carga de IPI típica, com o embutimento do preço a cada operação fabril. Assim, chega à empresa distribuidora e é vendida ao consumidor final, que arca com o custo na qualidade de contribuinte indireto do imposto.

O produto industrializado produzido fora do país, no entanto, deve ser importado. Quando se trata de empresa importadora, já no desembaraço aduaneiro recebe o ônus por impossibilidade de cobrança de imposto no plano internacional. Assim, o IPI recai pela primeira vez sobre o produto.

A posteriori, a mesma empresa que importou o produto deverá revender ao consumidor final. É nesse ponto que o STJ decidiu pela diferenciação: quando revender, o produto será tributado uma segunda vez, sobre o valor final do produto, e o consumidor final arca em duplicidade como contribuinte indireto, ocorrendo uma gravíssima violação ao tratamento nacional.

Um Tribunal Superior deve prezar pela aplicação correta de todas as normas. A inconveniência de sua decisão é evidente. Os posicionamentos dos outros Ministros favoráveis à dupla aplicação nada dizem sobre o GATT. Limitam-se, por muitas vezes, a repetir decisões que já foram exaradas em outras ocasiões. Inclusive,

o voto da Min. Assusete Magalhães dispõe de quase seis páginas de citação da fundamentação do Min. Mauro Campbell no REsp 1.385.952 – PR⁶².

Manifesto desinteresse dos Ministros. Talvez o formalismo tenha limitado a discussão realmente jurídica do Tribunal. Ressalte-se novamente que o Direito é muito mais que a lei, porque é o estudo do conjunto de normas. As interpretações nunca podem ser isoladas, como aconteceu, nem podem ignorar a realidade. À exceção de poucos, o Superior Tribunal de Justiça cometeu um grande erro nesse julgamento.

⁶² _____. Fls. 63/69 do acórdão

5 CONCLUSÃO

As discussões contidas nas páginas deste trabalho sugerem um pensamento crítico sobre o tema. Muito mais que um exegeta, o jurista deve se tornar capaz de, pelo método científico, apresentar conclusões satisfatórias que não se limitem à letra da lei ou ao pensamento de outro cientista.

Não significa dizer que as opiniões de outros cientistas não sejam relevantes. A aprendizagem só se aperfeiçoa com o estudo dos textos que já foram escritos. Ao passo que a realidade muda, a ciência muda. É uma relação simbiótica que compõe a evolução.

No campo do direito não é diferente. Em verdade, a necessidade de mudança de realidade para a ciência do direito é mais palpável. As relações humanas são imprevisíveis e complexas, não podendo ser levadas a catálogo, mas a percepção da realidade humana pode ser estudada porque acontece a todo momento. A mudança jurisprudencial é a forma de perceber a mudança dentro do Direito.

Cabe ao cientista analisar as mudanças operadas e criticá-las, quando necessário. É o caso do presente trabalho. O IPI admite discussões pela multiplicidade de hipóteses de incidência que comportam defeituosa redação. No entanto, o entendimento sobre o imposto já havia sido firmado no julgamento do EREsp 841.269 – BA.

Esse julgamento foi superado em outro momento sem mudança que o legitimasse. Nenhuma parte da legislação mudou, a realidade jurídica que abrangia o IPI não mudou. Destarte, não houve real motivação para a mudança de entendimento do STJ. Todos os pontos que os Ministros apontaram como decisivos para a mudança não se sustentam, como foi exposto durante a redação.

E essas são considerações breves só no plano internacional.

Muito mais que o plano interno, este trabalho preza pela congruência da aplicação da norma interna com os ditames impostos pelo acordo ao qual o Brasil anuiu. Foi dessa premissa que partiu. Esse foi o motivo da apresentação do Imposto, do Tratado e da Situação. E da atual forma de aplicação do IPI no país, só se pode concluir que o Superior Tribunal de Justiça não teve propriedade para julgar o tema.

É evidente a impropriedade com que o Ministro Mauro Campbell, voto-vencedor no EREsp 1.403.532 – SC, abordou a questão. Limitou-se a dizer, que o GATT não modifica a ordem interna e que sua observância só deve ser feita em importações. Dessas breves afirmações insta lembrar o exposto no Capítulo II.

O GATT é um tratado que, realmente, não busca controle interno no país, tanto que pela sua política negocial de acordos conseguiu se firmar e formar a Organização Mundial do Comércio, ao revés do fracasso da ITO (*International Trade Organization*), que efetivamente versava sobre restrição de práticas comerciais internacionais e domésticas.

No entanto, ainda que não restrinja práticas nacionais, zela pela justa concorrência entre os produtos dos seus países membros. O Brasil deve honrar suas obrigações, que ratificou em 1947 pela primeira vez, ou seja, há mais de 70 anos. O GATT é mais antigo que grande parte da legislação tributária, inclusive mais antigo que o CTN.

O CTN herdou, nesse sentido, o espírito do Acordo, que é exatamente o tratamento igualitário entre nações, quer no comércio externo ou nos seus produtos. Não pode o mesmo Acordo que instaura um instituto ser utilizado contra ele. O ilustre Ministro peca pela displicência, erroneamente transmitindo os preceitos que devem fundamentar a argumentação tributária internacional.

O fato é que não se pode conceber a existência de tratamento nacional onde produtos nacionais são tributados apenas uma vez, ao passo que produtos estrangeiros recebem dupla tributação. Vai contra a própria lógica. Toda a argumentação econômica envolvida no voto do eminente magistrado deve ser desconsiderada, porque o fato é que existe dupla incidência do IPI nos produtos industrializados estrangeiros e compensação de creditação nenhuma pode desfazer essa realidade.

A correta forma de procedimento já estava exposta no REsp 841.269 – BA. O STJ se mostrou completamente esquizofrênico ao comportar dois tipos de decisão sobre a matéria, já que a Primeira Turma de forma transparente já o tinha decidido. Se, segundo o Min. Napoleão Nunes Maia Filho, a decisão fundamentou mais de cinco centenas de decisões monocráticas, incompreensível a mudança súbita.

Destarte, quer no plano interno ou no plano internacional, a dupla incidência configura clara afronta aos princípios emanantes do GATT, e, por isso, deve ser matéria de apreciação em painéis da OMC pela sua inconveniência, inclusive com punição ao país pelo posicionamento do Tribunal. Trata-se, é claro, de matéria conturbada, mas ao leitor deixa-se a reflexão e crítica, pois assim se faz ciência.

REFERÊNCIAS

BADIN, Michelle Rattón Sanchez (Organizadora). Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio 1994 (GATT 1994). In: THORSTENSEN, Vera; OLIVEIRA, Luciana Maria de (Coordenadoras). **Releitura dos acordos da OMC como interpretados pelo órgão de apelação**: Efeitos na aplicação das regras do comércio internacional. São Paulo: VT Assessoria Consultoria e Treinamento Ltda, 2013.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

_____. **Direito Tributário Brasileiro**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1970.

BARROS, Bruno da Rocha. Hierarquia dos tratados internacionais em matéria tributária. *Revista Jus Navigandi*, Teresina, ano 21, n. 4698, 12 maio 2016. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/48492>>. Acesso em: 15 nov. 2018.

BOAVENTURA, Edivaldo M. **Metodologia da Pesquisa**: Monografia, Dissertação, Tese. 1ª ed. 7. Reimpr. São Paulo: Atlas, 2014.

BOTTALLO, Eduardo Domingos; CARRAZZA, Roque Antônio. A não-incidência do IPI nas Operações Internas com Mercadorias Importadas por Comerciantes (um Falso Caso de Equiparação Legal). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº. 140, p.92-106, mai. 2007.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de Divergência em Recurso Especial n. 1.411.749 – PR**. Embargante: Jabur Comercial e Importadora de Pneus Ltda. Embargado: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Sérgio Kukina. Brasília, 11 de junho de 2014. Publicado em Diário de Justiça Eletrônico – Dje em 18 de dezembro de 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de Divergência em Recurso Especial n. 1.403.532 – SC**. Embargante: Athletic Indústria de Equipamentos de Fisioterapia Ltda. Embargado: Fazenda Nacional. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, 27 de maio de 2015. Publicado em Diário de Justiça Eletrônico – Dje em 18 de dezembro de 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 841.269 – BA**. Recorrente: Tapeçaria Globo Ltda. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Min. Francisco Falcão. Brasília, 28 de novembro de 2006. Publicado em Diário de Justiça Eletrônico – Dje em 14 de dezembro de 2006.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1.385.952 – SC**. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Crivitta Diagnostica Ltda. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, 03 de setembro de 2013. Publicado em Diário de Justiça Eletrônico – Dje em 11 de setembro de 2013.

BROWN, Chad P.; IRWIN, Douglas A. **The GATT's Starting Point**: Tariff Levels Circa 1947. 1ª. ed. Cambridge: NBER Working Paper Series, 2015

CARTIER, Stephanie. GATT 1994. In: WORLD TRADE ORGANIZATION. Curso sobre Solução de Controvérsias em Comércio Internacional, Investimento e Propriedade Intelectual. Nova Iorque e Genebra, 2003. Disponível em: <www.unctad.org>. Acesso em 14/10/2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

CORRÊA, Walter Barbosa; REZEK, Francisco José de Castro (atualizador). Fontes do Direito Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Curso de Direito Tributário. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

FERNANDES, Edison Carlos. Sistema Tributário do Mercosul. 2ª. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999.

IRWIN, Douglas A. The GATT's contribution to economic recovery in post-war Western Europe. In: EICHENGREEN, Barry. Europe's Postwar Recovery. Berkeley: University of California, 1996.

MACHADO, Hugo de Britto. **Âmbito constitucional, Hipótese de Incidência e Fato Gerador do Tributo**: Uma Contribuição à Teoria do Direito Tributário. Revista Nomos. Edição Comemorativa dos 30 anos do Mestrado em Direito/UFC. 2007. Fortaleza.

_____. Curso de Direito Tributário. 30ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. Curso de Direito Tributário. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. O IPI e a Importação de Produtos Industrializados. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, ano 1, n. 2, mar./abr. 2003. Disponível em <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=12928>>. Acesso em: 24 jul. 2018.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Britto. Manual de Direito Tributário. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2018.

_____. **Repetição do tributo indireto**: Incoerências e Contradições. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 18.

MARQUES, Maria Silvia Bastos; BATISTA JR., Paulo Nogueira. Protecionismo dos países industrializados e dívida externa Latino-americana. Revista de Administração de Empresas. São Paulo, vol. 27, nº. 2. Abr./Jun. 1987.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Curso de Direito Tributário. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MELO, José Eduardo Soares de. IPI. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Curso de Direito Tributário. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 38ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

THE WORLD BANK. **World Development Report 1987: Barriers to Adjustment and Growth in the World Economy, Industrialization and Foreign Trade, World Development Indicators.** 1ª ed. New York: Oxford University Press, 1987.

TRABALHOS DA COMISSÃO ESPECIAL DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. Rio de Janeiro, 1954.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A não incidência do IPI na venda de produto importado a consumidor final ou estabelecimento não industrial. Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT. N. 184. Jan. 2011.

WORLD TRADE ORGANIZATION. **The GATT years: from Havana to Marrakesh.** Disponível em: <https://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/fact4_e.htm>. Acesso em: 10/11/2018.

_____. The General Agreement on Tariffs and Trade (GATT 1947). Disponível em: <https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/gatt47_01_e.htm>. Acesso em: 05/04/2018.

_____. Understanding on Rules and Procedures Governing the Settlement of Disputes. Disponível em: <https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/dsu_e.htm>. Acesso em: 10/11/2018.