

**LEONARDO OGASSAWARA DE ARAÚJO**

**NORMAS TRIBUTÁRIAS NIVELADORAS**  
**Concreção da não-discriminação por meio de**  
**ajustes tributários sobre o comércio internacional**

TESE DE DOUTORADO

ORIENTADOR: PROFESSOR ASSOCIADO DR. JOSÉ MARIA ARRUDA DE ANDRADE

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO**

**FACULDADE DE DIREITO**

**São Paulo – SP**

**2023**

**LEONARDO OGASSAWARA DE ARAÚJO BRANCO**

**Normas tributárias niveladoras**

**Concreção da não-discriminação por meio de ajustes tributários sobre o comércio internacional**

Versão original

Tese apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Doutor em Direito, na área de concentração Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob a orientação do Prof. Associado Dr. JOSÉ MARIA ARRUDA DE ANDRADE.

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO – USP**

**FACULDADE DE DIREITO**

**São Paulo – SP**

**2023**

Autorizo a reprodução e divulgação parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

**Catálogo da Publicação**  
**Serviço de Biblioteca e Documentação Faculdade de Direito da**  
**Universidade de São Paulo**

---

Branco, Leonardo Ogassawara de Araújo

Normas tributárias niveladoras: concreção da não-discriminação por meio de ajustes tributários sobre o comércio internacional ; Leonardo Ogassawara de Araújo Branco ; orientador: José Maria Arruda de Andrade - - São Paulo, 2023.

333 p.

Versão original

Tese (Doutorado - Programa de Pós-Graduação em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2023.

1. Tributação do comércio internacional. 2. Não-discriminação. 3. Tratamento nacional. 4. Normas tributárias niveladoras. 5. Tributos niveladores. 6. Ajuste tributário de fronteira. 7. Encargo de equivalência. 8. ICMS-importação. 9. IPI-importação. 10. PIS-importação. 11. Cofins-importação. 12. CIDE-Combustíveis-importação. I. Andrade, José Maria Arruda de, orient. II. Título.

---

Nome: BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo

Título: **Normas tributárias niveladoras**: concreção da não-discriminação por meio de ajustes tributários sobre o comércio internacional.

Tese apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (FDUSP), como exigência parcial para obtenção do título de Doutor em Direito, na área de concentração Direito Econômico, Financeiro e Tributário.

Aprovado em: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

## BANCA EXAMINADORA

Prof. Associado Dr. José Maria Arruda de Andrade (Orientador) Instituição: FDUSP

Prof. \_\_\_\_\_

Instituição: \_\_\_\_\_

Assinatura: \_\_\_\_\_

Julgamento: \_\_\_\_\_

Prof. \_\_\_\_\_

Instituição: \_\_\_\_\_

Assinatura: \_\_\_\_\_

Julgamento: \_\_\_\_\_

Prof. \_\_\_\_\_

Instituição: \_\_\_\_\_

Assinatura: \_\_\_\_\_

Julgamento: \_\_\_\_\_

Prof. \_\_\_\_\_

Instituição: \_\_\_\_\_

Assinatura: \_\_\_\_\_

Julgamento: \_\_\_\_\_

Prof. \_\_\_\_\_

Instituição: \_\_\_\_\_

Assinatura: \_\_\_\_\_

Julgamento: \_\_\_\_\_

*Para a batchan e para a minha mãe, a sua filha.*

*Por todo amor.*

*Para Patrícia.*

*Por tudo que veio e que virá adiante.*

## AGRADECIMENTOS

Ao meu orientador, Professor José Maria Arruda de Andrade, pela confiança depositada desde o início, pelo rigor metodológico, pelos conselhos, pelos caminhos, pela amizade.

Ao Professor Luís Eduardo Schoueri, primeiro a me apontar os rumos do direito aduaneiro e da tributação do comércio internacional, fonte inesgotável de estímulo acadêmico, exemplo de paixão e dedicação ao ensino.

Ao Professor Thális Andrade, que me inspirou a estrutura de abordagem da tese quando estas ideias eram não mais do que um respiro.

Ao Professor Thales Belchior Paixão, primeiro leitor, crítico e incansável interlocutor sobre o produto destas páginas.

Aos amigos. Felipe de Paula Oliva, Marcelo Magalhães Peixoto, Caio Augusto Takano, Alexandre Evaristo Pinto, Carlos Augusto Daniel Neto, Diego Diniz Ribeiro, Tatiana Midori Migiyama, Michell Przerpiorka, Fernanda Kotzias, Hendrick Pinheiro da Silva, Pedro Júlio Sales D'Araújo, Fábio Piovesan Bozza, Ramon Tomazela, Marcela Adari, Fábio Silva, Alex Martire, Diogo Miguita, Diogo Olm, Mariel Orsi, Jeferson Teodorovicz, Talita Pimenta Félix, Thais de Laurentiis, Daniela Floriano, Bruno Henrique Coutinho de Aguiar, Maysa Pittondo, Paulo Penteadó, Fábio Piovesan, Salvador Brandão Junior, Carlos Navarro, Tiago Guerra, Augusto Fiel D'Oliveira Jorge, Cristhiane Ferrero, Guilherme Taliberti, Letícia Menegassi Borges, Gustavo Garcia, Pedro Cáfaró, Marcelo Borlina Pires, Luíz Perez Junior, Cláudio Augusto Gonçalves Pereira, Raquel Segalla Reis, Arthur Pitman, Fernando Bernardes, Tulio Venturini, Rinaldo Braga, e Bruno Franchi Brito.

Ao Professor Dr. Joachim Englisch, pela oportunidade e supervisão de meu estágio de pesquisa doutoral perante o Institut für Steuerrecht da Westfälische Wilhelms-Universität (WWU-Münster), bem como ao Deutscher Akademischer Austauschdienst (DAAD) pelo suporte fornecido para a pesquisa.

Ao Professor Dr. Hans-Michael Wolfgang, do Institute of Customs and International Trade Law da Westfälische Wilhelms-Universität (WWU-Münster), pelas valorosas recomendações de pesquisa.

Aos Professores Ricardo Mariz de Oliveira, Rodrigo Maito da Silveira, Martha Toríbio Leão, Fernando Aurélio Zilveti, Luís Flávio Neto, Bruno Fajersztajn, Ricardo Maitto, Fabiana Carsoni, Paulo Victor Vieira da Rocha e, em nome da Eloiza Tinoco, a todos os amigos do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), sonho do professor Ruy Barbosa Nogueira.

À Professora Renata Amaral, em nome de todas as Professoras e coordenadoras do Women Inside Trade (WIT), sempre dispostas a responder às minhas dúvidas e essenciais nas edições dos cursos que tive a alegria de coordenar no IBDT.

A meus companheiros da coluna “Território Aduaneiro” no Conjur, Fernanda Kotzias, Fernando Pieri, Liziane Angelotti Meira e Rosaldo Trevisan.

Aos conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto, Adriana Gomes Rego, Carlos Henrique de Oliveira e Carlos Higino Ribeiro de Alencar, em nome de todos os colegas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF): pelos anos de convívio e de aprendizado.

Aos Professores, pelos ensinamentos, pelos constantes estímulos: Heleno Taveira Torres, Alexandre Nishioka, Paulo Ayres Barreto, Gustavo Gonçalves Vettori, Roberto Quiroga Mosquera, Igor Mauler Santiago, Edmundo Medeiros, Eurico Marcos Diniz de Santi, Valter Lobato, Onofre Alves Batista Junior, Paulo Coimbra, José Augusto Fontoura Costa, Tácio Lacerda Gama, Solon Sehn e, entre as dobras vivas da memória, Gerd Willi Rothmann.

A quatro nomes, indeléveis. Ulpiano Toledo Bezerra de Menezes, Nicolau Sevchenko, Francisco Murari Pires e Alcides Jorge Costa. Mestres.

Para Margarete, Ramão e Maria, que me criaram. Para Patrícia de Sousa Branco, pelo amor e por cada risada lado a lado. A estes, mais do que gratidão, o amor em todos os níveis.

*“O que não sei fazer desmancho em frases.*

*Eu fiz o nada aparecer*

*(...) Perder o nada é um empobrecimento”.*

Manoel de Barros, 1996.



## RESUMO

BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. *Normas tributárias niveladoras: concreção da não-discriminação por meio de ajustes tributários sobre o comércio internacional*. 333 p. Tes (Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2023.

Os países podem aplicar em suas fronteiras determinadas medidas sobre o comércio internacional com o potencial de afetar a importação e a exportação de bens. A constituição de organismos internacionais como a Organização Mundial do Comércio (OMC) tem, entre seus objetivos, impedir que tais "medidas de fronteira" constituam práticas discriminatórias que estimulem o protecionismo. As medidas previstas pelo Artigo II do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT/1994) correspondem a diversos encargos permitidos pelo acordo, e alguns deles podem se manifestar por meio de tributos, recorte pretendido por esta tese. Com o rebaixamento dos níveis tarifários nas últimas décadas, outras restrições com o potencial de esconder o favorecimento indevido da produção nacional passam a reclamar um maior controle, e entre elas se encontram os "encargos de equivalência" previstos no Artigo II:2(a), que desempenham o papel de nivelar as exigências incidentes sobre a importação com a "tributação interna" exigida dos produtos similares nacionais. Esta tese busca (i) desenvolver instrumentos e metodologias de identificação de violações aos comandos niveladores do GATT que deem conta das especificidades e complexidades da tributação brasileira, destoante da realidade dos tributos sobre o valor agregado em torno da qual o acordo foi construído; (ii) defender a existência de tributos cobrados "em excesso" ao nivelamento na fronteira brasileira (antinomias); (iii) defender que o desnivelamento deve ser objeto de controle de convencionalidade; e (iv) propor recomendações de governança do nivelamento. Para alcançar tais objetivos, adota-se uma postura analítica de organizar a tributação sobre as importações sob o enfoque do Artigo II do GATT, ainda pouco explorado pela doutrina tributária nacional. Busca-se demonstrar que a conciliação do vocabulário e das técnicas do comércio internacional com o sistema tributário brasileiro pode ser útil para o esforço analítico de organizar e racionalizar as diferentes medidas de fronteira tributárias brasileiras. A clareza com relação ao nivelamento serve não apenas para a sua adequada implementação no ordenamento brasileiro, mas também para servir de instrumento de fiscalização dos países com os quais o Brasil mantém relações comerciais e para a defesa do país em disputas no âmbito da OMC. Após o exame das peculiaridades do sistema tributário brasileiro e de suas relações com a disciplina internacional, concluiu-se que o ICMS-Importação, o IPI-Importação, o PIS-Importação e a Cofins-Importação apresentam exigências realizadas "em excesso" que constituem, portanto, violações.

**Palavras-chaves:** tributação do comércio internacional; não-discriminação; tratamento nacional; normas tributárias niveladoras; tributos niveladores; ajuste tributário de fronteira; encargo de equivalência; ICMS-Importação; IPI-Importação; PIS-Importação; Cofins-Importação; CIDE-Combustíveis-Importação.

## ABSTRACT

BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. *Leveling tax rules: implementation of non-discrimination through border tax adjustments on international trade*. 333 p. Doctoral Degree. Faculty of Law, University of São Paulo, São Paulo, 2023.

Countries can implement certain measures at their borders regarding international trade that have the potential to affect the import and export of goods. The establishment of international organizations such as the World Trade Organization (WTO) aims to prevent these "border measures" from becoming discriminatory practices that encourage protectionism. The measures provided for in Article II of the General Agreement on Tariffs and Trade (GATT/1994) encompass various charges allowed under the agreement, some of which may manifest through taxation, the focus of this thesis. With the reduction of tariff levels in recent decades, other restrictions with the potential to conceal undue favoritism towards domestic production require greater control. Among these are the "equivalence charges" provided for in Article II:2(a), which serve to level the requirements imposed on imports with the "domestic taxation" demanded of similar domestic products. This thesis seeks to (i) develop instruments and methodologies to identify violations of the leveling provisions of the GATT that take into account the specificities and complexities of Brazilian taxation, which differ from the reality of value-added taxes upon which the agreement was built; (ii) argue for the existence of taxes charged "in excess" of leveling at the Brazilian border (antinomies); (iii) argue that the lack of leveling should be subject to conformity control; and (iv) propose governance recommendations for leveling. To achieve these objectives, an analytical approach is adopted to organize taxation on imports from the perspective of Article II of the GATT, which has been relatively unexplored in Brazilian tax doctrine. The aim is to demonstrate that reconciling the vocabulary and techniques of international trade with the Brazilian tax system can be useful for the analytical effort of organizing and rationalizing the various Brazilian tax border measures. Clarity regarding leveling serves not only for its proper implementation in the Brazilian legal system but also as an instrument for monitoring countries with which Brazil maintains trade relations and for defending the country in disputes within the WTO. After examining the peculiarities of the Brazilian tax system and its relationship with international discipline, it was concluded that ICMS-Importação, IPI-Importação, PIS-Importação, and Cofins-Importação impose requirements that are "in excess" and therefore constitute violations.

**Keywords:** *international trade taxation; non-discrimination; national treatment; leveling tax norms; leveling taxes; border tax adjustment; equivalence charge; import VAT; import excise tax; Brazilian taxation.*

## RESUMÉ

BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. *Règles fiscales de nivellement: mise en œuvre de la non-discrimination par le biais d'ajustements fiscaux sur le commerce international*. 333 p. Doctorat. Faculté de droit, Université de São Paulo, São Paulo, 2023.

Les pays ont la possibilité d'appliquer certaines mesures aux frontières concernant le commerce international, avec le potentiel d'affecter les importations et les exportations de biens. L'établissement d'organisations internationales telles que l'Organisation mondiale du commerce (OMC) a pour objectif d'empêcher que ces "mesures frontalières" ne deviennent des pratiques discriminatoires encourageant le protectionnisme. Les mesures prévues par l'Article II de l'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce (GATT/1994) correspondent à diverses charges autorisées par l'accord, dont certaines peuvent se manifester par le biais de taxes, un aspect abordé par cette thèse. Avec la réduction des niveaux tarifaires ces dernières décennies, d'autres restrictions susceptibles de dissimuler une faveur injustifiée à la production nationale nécessitent un contrôle accru. Parmi celles-ci figurent les "charges d'équivalence" prévues à l'Article II:2(a), qui jouent un rôle dans l'harmonisation des exigences pesant sur les importations avec la "fiscalité intérieure" imposée aux produits nationaux similaires. Cette thèse vise à (i) développer des outils et des méthodologies d'identification des violations des dispositions d'harmonisation du GATT prenant en compte les spécificités et les complexités de la fiscalité brésilienne, qui diffèrent de la réalité des taxes sur la valeur ajoutée sur laquelle l'accord a été construit ; (ii) défendre l'existence de taxes prélevées "en excès" par rapport à l'harmonisation à la frontière brésilienne (antinomies) ; (iii) soutenir que l'absence d'harmonisation devrait faire l'objet d'un contrôle de conformité ; et (iv) proposer des recommandations de gouvernance pour l'harmonisation. Pour atteindre ces objectifs, une approche analytique est adoptée pour organiser la taxation des importations en se basant sur l'Article II du GATT, un aspect peu exploré par la doctrine fiscale nationale. Il est démontré que la conciliation du vocabulaire et des techniques du commerce international avec le système fiscal brésilien peut être utile dans l'effort analytique d'organiser et de rationaliser les différentes mesures fiscales aux frontières brésiliennes. La clarté en ce qui concerne l'harmonisation sert non seulement à sa mise en œuvre appropriée dans le système juridique brésilien, mais aussi en tant qu'instrument de surveillance des pays avec lesquels le Brésil entretient des relations commerciales et pour la défense du pays dans les litiges devant l'OMC. Après examen des particularités du système fiscal brésilien et de ses relations avec la discipline internationale, il a été conclu que l'ICMS-Importação, l'IPI-Importação, le PIS-Importação et la Cofins-Importação imposent des exigences "en excès" qui constituent donc des violations.

**Mots-clés:** *fiscalité du commerce international; non-discrimination; traitement national; normes fiscales de nivellement; taxes de nivellement; ajustement fiscal aux frontières; charge d'équivalence; TVA à l'importation; taxe d'accise à l'importation; fiscalité brésilienne.*

## ÍNDICE DE ABREVIATURAS

<b>AA</b>	Acordo sobre Agricultura
<b>ADCT</b>	Ato das disposições constitucionais transitórias
<b>AFC/TFA</b>	Acordo de Facilitação do Comércio/" <i>Trade Facilitation Agreement</i> "
<b>AFRMM</b>	Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante
<b>Aladi</b>	Associação Latino-Americana de Integração
<b>ALALC</b>	Associação Latino-Americana de Livre Comércio
<b>Anvisa</b>	Agência Nacional de Vigilância Sanitária
<b>ASMC/SCM</b>	Acordo de Subsídios e Medidas Compensatórias/" <i>Agreement on Subsidies and Countervailing</i> "
<b>AVA</b>	Acordo de Valoração Aduaneira
<b>BTA</b>	" <i>Border Tax Adjustment</i> "
<b>CCA</b>	Conselho de Cooperação Aduaneira
<b>CIDE</b>	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
<b>CNEN</b>	Comissão Nacional de Energia Nuclear
<b>CPRB</b>	Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta
<b>Cofins</b>	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
<b>CQR/RKC</b>	Convenção de Quioto Revisada/" <i>Revised Kyoto Convention</i> "
<b>CTN</b>	Código Tributário Nacional
<b>CVDT</b>	Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados
<b>DIFAL</b>	Diferencial de Alíquota de ICMS
<b>DS</b>	" <i>Dispute Settlement</i> "
<b>DSB</b>	" <i>Dispute Settlement Body</i> "
<b>FMI</b>	Fundo Monetário Internacional
<b>FSC</b>	" <i>Foreign Sales Corporations</i> "
<b>Fundaf</b>	Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização
<b>GATS</b>	Acordo Geral sobre Comércio e Serviços/" <i>General Agreement on Trade in Services</i> "
<b>GATT</b>	Acordo Geral de Tarifas e Comércio/" <i>General Agreement on Tariffs and Trade</i> "
<b>Ibama</b>	Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis
<b>IBS</b>	Imposto sobre bens e serviços
<b>ICMS</b>	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

<b>IPI</b>	Imposto sobre produtos industrializados
<b>IVA/VAT</b>	Impostos sobre valor agregado/" <i>Valued Added Tax</i> "
<b>LRF</b>	Lei de Responsabilidade Fiscal
<b>MFN</b>	Nação mais favorecida/" <i>Most-favored nation</i> "
<b>NT</b>	Tratamento Nacional/" <i>National treatment</i> "
<b>NTMs</b>	" <i>Non-tariff measures</i> "
<b>OCDE</b>	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
<b>ODEs/ODCs</b>	Outros direitos e encargos/" <i>Other duties or charges</i> "
<b>OEA/AEO</b>	Operadores Econômicos Autorizados/" <i>Authorized Economic Operator</i> "
<b>OIC</b>	Organização Internacional do Comércio
<b>OMA/WCO</b>	Organização Mundial das Aduanas/" <i>World Customs Organization</i> "
<b>OMC/WTO</b>	Organização Mundial do Comércio/" <i>World Trade Organization</i> "
<b>ONU</b>	Organização das Nações Unidas
<b>PIS</b>	Contribuição ao Programa de Integração Social
<b>RA</b>	Regulamento Aduaneiro
<b>Ricarf</b>	Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
<b>SATAP</b>	" <i>So as to afford protection</i> "
<b>Siscomex</b>	Sistema Integrado de Comércio Exterior
<b>STF</b>	Supremo Tribunal Federal
<b>STJ</b>	Superior Tribunal de Justiça
<b>TBT</b>	Acordo sobre Barreiras Técnicas ao Comércio/" <i>Technical Barriers to Trade Agreement</i> "
<b>TCFA</b>	Taxa de controle e fiscalização ambiental
<b>TFVS</b>	taxa de fiscalização de vigilância sanitária
<b>TLC</b>	Taxa de licenciamento, controle e fiscalização de instalações e materiais nucleares e radioativos e suas instalações
<b>TPRM</b>	Mecanismo de Revisão da Política Comercial/" <i>Trade Policy Review Mechanism</i> "
<b>TRIMS</b>	Acordo sobre Medidas de Investimento Relacionadas ao Comércio/" <i>Agreement on Trade-Related Investment Measures</i> "
<b>TRQ</b>	" <i>Tariff rate quota</i> "
<b>TUM</b>	Taxa de Utilização do Sistema Mercante
<b>UNCTAD</b>	Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento

# SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	23
<b>CAPÍTULO I –NORMAS TRIBUTÁRIAS NIVELADORAS COMO INSTRUMENTO DE NÃO-DISCRIMINAÇÃO</b> .....	31
<b>I.1. Discriminação, isonomia e nivelamento</b> .....	31
<i>I. 1. 1. Tributação e comércio internacional</i> .....	31
<i>I. 1. 2. Definições provisórias de “normas tributárias niveladoras” como instrumentos de concreção da isonomia no comércio internacional</i> .....	36
<b>I. 2. Ordens normativas da isonomia no comércio internacional</b> .....	39
<i>I. 2. 1. A isonomia aplicada ao comércio internacional na ordem constitucional brasileira e as formas da discriminação</i> .....	39
<i>I. 2. 2. Isonomia na ordem da Organização Mundial do Comércio</i> .....	42
<i>I. 2. 2. 1. Acordo geral de tarifas e comércio (GATT) 1947 e 1994</i> .....	42
<i>I. 2. 2. 2. Subsídios e medidas compensatórias (ASMC)</i> .....	47
<i>I. 2. 2. 3. A facilitação do comércio e o Pacote de Bali</i> .....	51
<i>I. 2. 3. Da Convenção de Quioto Revisada (CQR/OMA) ao Acordo de Facilitação do Comércio (AFC/OMC)</i> .....	52
<i>I. 2. 4. Ordem jurídica mercosulina e comandos de equalização tarifária</i> .....	54
<b>I. 3. Não-discriminação tributária sobre o comércio internacional e sua aplicabilidade no direito interno brasileiro</b> .....	58
<i>I. 3. 1. Transversalidade dos efeitos dos tratados sobre o ordenamento nacional</i> .....	58
<i>I. 3. 2. Não-discriminação em juízo: Poder Judiciário e Poder Executivo no controle de convencionalidade</i> .....	64
<i>I. 3. 3. Instrumento de análise substancial das decisões e usos dos argumentos</i> .....	69
<b>CAPÍTULO II – NORMAS TRIBUTÁRIAS NIVELADORAS: REGIME JURÍDICO, DEFINIÇÃO E CONTROLE</b> .....	73
<b>II. 1. O regime jurídico das medidas sobre o comércio internacional</b> .....	73
<i>II. 1. 1. Medidas de fronteira (“border measures”) e medidas internas (“internal measures”): aproximações e distanciamentos</i> .....	73
<i>II. 1. 1. 1. Critérios de definição do tributo interno: diferencial específico da norma</i> .....	74
<i>II. 1. 1. 2. O que é um evento interno?</i> .....	78
<i>II. 1. 1. 2. a. Desembaraço da mercadoria: evento interno ou de fronteira?</i> .....	84
<i>II. 1. 2. Medidas tarifárias e não-tarifárias</i> .....	89

II. 1. 2. 1. O conceito de barreira tarifária (direito aduaneiro em sentido estrito) como espécie de medida de fronteira (direito aduaneiro em sentido amplo) e o princípio da proteção tarifária exclusiva .....	91
II. 1. 2. 2. Encargos de equivalência entre as medidas não tarifárias (“non-tariff measures”) e a introdução do conceito de “medidas paratarifárias” .....	101
<b>II. 2. A definição das normas tributárias niveladoras frente às demais medidas de fronteira: o enfoque do Artigo II do GATT .....</b>	<b>106</b>
II. 2. 1. Em busca de uma definição .....	106
II. 2. 2. Relatório sobre ajustes fiscais de fronteira (“Border Tax Adjustments - BTA”): princípio do destino e “tributos indiretos” .....	110
II. 2. 3. Requisitos de identificação de tributos niveladores (normas tributárias niveladoras) na importação de produtos .....	120
II. 2. 3. 1. A experiência brasileira: ICMS, IPI, PIS, Cofins e Cide-Combustíveis incidentes sobre a importação de produtos.....	125
II. 2. 3. 2. Espécies de normas tributárias niveladoras .....	129
II. 2. 3. 2. a. Normas tributárias niveladoras aparentes.....	129
II. 2. 3. 2. b. Normas tributárias niveladoras isonômicas e não-discriminatórias.....	130
II. 2. 4. Medidas de fronteira não-niveladoras envolvidas na importação de mercadorias..	132
II. 2. 4. 1. Medidas tarifárias em sentido estrito: Artigo II:1(a) e Artigo II:1(b), primeira sentença.....	133
II. 2. 4. 2. Direito antidumping ou compensatório: aplicação do Artigo II:2(b).....	137
II. 2. 4. 3. Cobrança de taxas ou encargos relacionados ao custo do serviço prestado: Artigo II:2(c) do GATT e os três filtros de aplicação .....	138
II. 2. 4. 3. a. Taxas ou encargos cobrados por órgãos anuentes relacionados à importação de produtos.....	144
II. 2. 4. 3. b. Taxa de Utilização do sistema Mercante (TUM) .....	146
II. 2. 4. 3. c. Taxa de Utilização do Sistema Integrado de Comércio Exterior (Taxa Siscomex)147	
II. 2. 4. 4. Outros direitos e encargos (ODE): Artigo II:1(b), segunda sentença do GATT ..	148
II. 2. 4. 4. a. Teste residual do Artigo II:1(b), segunda sentença .....	151
II. 2. 4. 4. b. Aplicação do teste residual ao Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante (AFRMM).....	153
<b>II. 3. Controle das normas tributárias niveladoras .....</b>	<b>161</b>
II. 3. 1. Medidas internas (artigo III do GATT).....	161

<i>II. 3. 1. 1. Coibição do excesso na tributação de importados: o desnivelamento intolerável e o teste de três fases (Artigo III:2, primeira sentença).....</i>	164
<i>II. 3. 1. 1. a. Tributo interno aplicado direta ou indiretamente sobre produtos.....</i>	165
<i>II. 3. 1. 1. b. Exame de similaridade: o intérprete e o acordeão .....</i>	167
<i>Método dos fins e efeitos (“aim-and-effect approach”) .....</i>	175
<i>II. 3. 1. 1. c. Tributação excessiva: constatação de trato tributário menos favorável .....</i>	177
<i>II. 3. 1. 2. Tributação dissimilar de produto diretamente concorrente ou substituível: o desnivelamento tolerável e o teste de quatro fases (Artigo III:2, segunda sentença).....</i>	179
<i>II. 3. 1. 2. a. Tributo interno.....</i>	182
<i>II. 3. 1. 2. b. Produtos diretamente competitivos ou substituíveis .....</i>	182
<i>II. 3. 1. 2. c. Tributação “dissimilar”.....</i>	187
<i>II. 3. 1. 2. d. Dissimilaridade de modo a proteger a produção nacional (“Satap”) .....</i>	189
<i>II. 3. 1. 3. Não-discriminação regulatória (artigo III:4) .....</i>	191
<i>II. 3. 2. Arcabouço de aplicação das medidas de fronteira: o mecanismo do Artigo II:1 e II:2 do GATT .....</i>	194
<i>II. 3. 2. 1. Encargo equivalente a tributo interno: o controle nivelador e os três filtros isonômicos.....</i>	197
<b>CAPÍTULO III – APLICAÇÃO DO MECANISMO NIVELADOR ÀS MEDIDAS DE FRONTEIRA BRASILEIRAS.....</b>	202
<b>III. 1. O papel das medidas niveladoras no comércio internacional.....</b>	203
<i>III. 1. 1. A tábua tarifária entre a extrafiscalidade e o essencialismo.....</i>	203
<i>III. 1. 2. Os tributos niveladores não promovem políticas comerciais, mas isonomia de tratamento .....</i>	207
<b>III. 2. Limites à equivalência e os filtros isonômicos aplicados às normas tributárias niveladoras brasileiras .....</b>	211
<i>III. 2. 1. Desnivelamento tributário na operação de circulação das mercadorias.....</i>	211
<i>III. 2. 1. 1. Isenção de medida interna sobre produtos nacionais.....</i>	214
<i>III. 2. 1. 2. Imunidade dos importadores e desnivelamento de caráter não-isonômico.....</i>	218
<i>III. 2. 1. 3. Inclusão de tributos na base do ICMS-Importação .....</i>	219
<i>III. 2. 1. 4. O tratamento assimétrico entre importados e nacionais .....</i>	220
<i>III. 2. 2. Desnivelamento tributário sobre produtos industrializados.....</i>	225
<i>III. 2. 2. 1. Norma niveladora isonômica ou às avessas: IPI-Importação para uso próprio</i>	226
<i>III. 2. 2. 1. a. A ilegalidade das normas tributárias niveladoras sobre produtos sem similar nacional.....</i>	228



<i>III. 2. 2. 2. IPI sobre a importação e sobre a revenda.....</i>	232
<i>III. 2. 2. 2. a. Constitucionalidade da dupla incidência do IPI.....</i>	232
<i>III. 2. 2. 2. b. O juízo subsidiário de legalidade, a recepção do GATT pela Constituição de 1988, e a extrafiscalidade do IPI-Importação .....</i>	235
<i>III. 2. 2. 2. c. Avaliação em concreto da violação .....</i>	239
<i>III. 2. 2. 3. Inclusão do frete e do seguro na base de cálculo do IPI-Importação e ajuste nivelador.....</i>	242
<i>III. 2. 3. PIS e Cofins sobre a importação.....</i>	246
<i>III. 2. 3. 1. PIS e Cofins como medida interna sem contrapartida de fronteira .....</i>	246
<i>III. 2. 3. 2. Base de cálculo do PIS e da Cofins incidentes sobre a importação .....</i>	250
<i>III. 2. 3. 3. A aplicação da cláusula do tratamento nacional ao PIS-Importação e à Cofins-Importação .....</i>	256
<i>III. 2. 3. 3. a. Equívocos sobre o nivelamento e os riscos do precedentalismo: extensão, identidade e literalidade.....</i>	256
<i>III. 2. 3. 3. b. Desnivelamentos de origem e de desenvolvimento .....</i>	263
<i>III. 2. 3. 4. Limitações ao nivelamento: o parâmetro do regime geral e a ressalva do benefício concedido ao importador – desoneração da folha e adicional da Cofins-Importação .....</i>	269
<i>III. 2. 4. CIDE-Combustíveis e sua formulação sob o influxo do nivelamento.....</i>	277
<i>III. 2. 5. O nivelamento dos custos de conformidade e das vantagens adicionais relacionadas à tributação .....</i>	279
<i>III. 2. 5. 1. Nivelamento e obrigações instrumentais: o caso do selo de controle .....</i>	279
<i>III. 2. 5. 2. Equivalência aplicada às vantagens adicionais: custos de conformidade e pagamento de tributos aduaneiros e niveladores .....</i>	282
<b>III. 3. Calibração jurídica do nivelamento.....</b>	287
<i>III. 3. 1. Respostas niveladoras (isonômica e não-discriminatória) aos desajustes de origem e de desenvolvimento .....</i>	287
<i>III. 3. 2. Análise de direito econômico do nivelamento.....</i>	289
<b>CONCLUSÕES.....</b>	297
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	311

## INTRODUÇÃO

Essa tese é sobre normas tributárias niveladoras. Mais especificamente, sobre normas concebidas originalmente para exercer a função de nivelar o tratamento tributário entre importados e similares nacionais, mas que constituem discriminações ocultadas sob a técnica dos encargos de equivalência aplicados na fronteira sobre medidas internas na importação de produtos para o Brasil. A construção de técnicas e métodos voltados à redução da indeterminação a respeito do que seria o ajuste equalizador, atribuindo-lhe a maior funcionalidade possível, é a tarefa desta pesquisa.

Isolar esta categoria é colocar a tributação sobre o comércio internacional em um caleidoscópio apto a revelar a riqueza plural das medidas de fronteira. Esta tese buscará demonstrar que tratá-las, de maneira indistinta, pela expressão “tributos aduaneiros” é um empobrecimento. O olhar mais cuidadoso revelará barreiras tarifárias e “outros direitos e encargos” (ODEs) em convívio com barreiras paratarifárias materializadas, no campo tributário, por taxas de serviço e encargos de equivalência, cada um voltado a desempenhar um papel bastante específico nas trocas comerciais.

Ao encargo nivelador cabe perseguir e mimetizar na fronteira cada medida interna exigida pelo país, de modo a buscar igualar a pressão fiscal exercida sobre o preço do produto importado e seu símile nacional. O instrumento foi descrito em 1822 por David Ricardo: ao identificar que os produtores de milho estavam sujeitos a determinados tributos que estimulavam o aumento do preço do cereal e de outros produtos agrícolas, concluiu que um tributo sobre a importação deveria ser exigido sobre eles na mesma medida.<sup>1</sup>

Sob o exemplo simples e didático da obra “Princípios de Economia Política e Tributação”, compreende-se a importância da dimensão equalizadora: se o preço do milho aumentar em 10 xelins, um imposto de 10 xelins deve ser exigido sobre a sua importação, e

---

<sup>1</sup> RICARDO, David; KOLTHAMMER, F. W., **The principles of political economy and taxation**, Mineola, N.Y: Dover Publications, 2004, p. 94. “(...) *the growers of corn are subject to some of these peculiar taxes, such as tithes, a portion of the poor's rate, and perhaps, one or two other taxes, all of which tend to raise the price of corn, and other raw produce, equal to these peculiars burthens. In the degree, then, in which these taxes raise the price of corn, a duty should be imposed on its importation*”.

um reembolso (“*drawback*”) de idêntico valor permitido na exportação.<sup>2</sup> O ajuste de fronteira se voltava, sob esta concepção, à proteção da agricultura dos efeitos tributários incidentes sobre o mercado interno.

Construir mecanismos niveladores eficientes, que operem como eclusas tributárias bem azeitadas, é tarefa ainda mais desafiadora em um sistema tributário complexo como o brasileiro, sobretudo diante do progressivo processo de internacionalização da disciplina que preside as trocas comerciais entre os países “(...) *como consequência da necessidade de simetria, inerente às operações de comércio exterior*”.<sup>3</sup>

A formulação de respostas de concretização ao desafio ricardiano demanda uma estratégia de abordagem voltada a, em primeiro lugar, contextualizar o recorte de pesquisa eleito para, em segundo lugar, problematizar a respeito de sua definição, identificar seu regime jurídico e as formas e estratégias de controle do aparato nivelador e, por último, testá-lo criticamente e adotar uma postura propositiva.

Dominar a técnica sobre o convívio com a multiplicidade de fontes que governam a tributação (decretos, leis, trados, convenções), e extremar tarifas de encargos equalizadores, taxas e outras medidas de fronteira, é condição para o país operar e se inserir no comércio internacional de maneira a concretizar os objetivos previstos no acordo constitutivo da Organização Mundial do Comércio (OMC).<sup>4</sup>

Entre as teias do bordado normativo formado pelos compromissos internacionais multilateralizados, os países têm como desafio prover e ao mesmo tempo exigir dos demais membros tratamento isonômico mediante o uso de regras criadas para a resolução prévia de potenciais conflitos.

<sup>2</sup> *Ibid.* “(...) if from this cause it be raised 10s. per quarter, a duty of 10s. should be imposed on the importation of foreign corn, and a drawback of the same amount should be allowed on the exportation of corn”.

<sup>3</sup> TREVISAN, Rosaldo, **O imposto de importação e o direito aduaneiro internacional**, 1. ed. São Paulo: Aduaneiras/Lex Produtos Jurídicos, 2017, p. 83. A perspectiva da necessidade de simetria de tratamento nas operações de comércio internacional “(...) *por ser pouco explorada, academicamente, e até pelas próprias Aduanas, merece um melhor desenvolvimento*”. Enquanto a obra em referência buscou suprir a lacuna apontada por meio do enfoque tarifário, este estudo pretende fazê-lo por meio do enfoque nivelador.

<sup>4</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **Preamble of the WTO Agreement**, Genebra, Suíça: OMC, 1994. Entre os quais devem ser destacados: “(...) *expanding the production of and trade in goods and services (...) to enhance the means for doing so in a manner consistent with their respective needs and concerns at different levels of economic development (...) there is a need for positive efforts designed to ensure that developing countries, and especially the least developed among them, secure a share in the growth of international trade commensurate with the needs of their economic development (...) Being desirous of contributing to these objectives by entering into reciprocal and mutually advantageous arrangements directed to the substantial reduction of tariffs and other barriers to trade and to the eliminations of discriminatory treatment in international trade relations” (g.n.).*

Com a abertura comercial experimentada nas últimas décadas,<sup>5</sup> e com a adesão do país a acordos que o abraçam na estrutura jurídica do comércio internacional, o Brasil se encontrava, pouco mais de vinte anos atrás, “(...) *na incômoda situação de ter de conhecer, rapidamente, as regras do jogo, e ao mesmo tempo defender-se das acusações de protecionismo e demonstrar o protecionismo alheio*”,<sup>6</sup> assim entendido como entrave ou contraponto à liberalização dos fluxos comerciais.

A preocupação e o sentido de urgência eram justificados: as dificuldades para lidar com os desafios do comércio, entre os quais se encontram os ajustes tributários de fronteira, podem implicar uma maior vulnerabilidade para reagir a mudanças nas políticas comerciais internacionais. Sob esta perspectiva, a OMC concluiu, em relatório produzido em 1970,<sup>7</sup> ser imperativo aos países menos desenvolvidos saberem exercitar os compromissos não-discriminatórios a fim de se combater o protecionismo proscrito, em especial aquele dissimulado por regras apenas aparentemente leis.<sup>8</sup>

Como recorda John Jackson, o estudo das discriminações dissimuladas e a ampla capacidade criativa de se produzirem novas formas de inibição da atividade importadora de produtos concorrentes aponta para a preocupação com as barreiras não-tarifárias,<sup>9</sup> sobretudo diante do “(...) *rebaixamento dos níveis tarifários e (...) o enfraquecimento das tarifas como instrumento de proteção*”.<sup>10</sup> Eis que a concepção de um

<sup>5</sup> BARRAL, Welber Oliveira, Protecionismo e neoprotecionismo no comércio internacional, in: BARRAL, Welber Oliveira (Org.), **O Brasil e o protecionismo**, São Paulo: Aduaneiras, 2002, p. 13–14. “(...) *de um liberalismo ingênuo da Velha República, esta política passou a extremos protecionistas após a Revolução de 1930, sofreu novo espasmo livre-cambista no Governo Dutra, e recaiu no protecionismo de substituição de importações durante o regime militar. A abertura comercial, rápida e extremada, foi retomada no Governo Collor, para se manter daí em diante, mas com novas características. Essas novas características podem ser relacionadas com a estrutura jurídica do comércio internacional que, após a Rodada Uruguai, limitou severamente a autonomia dos Estados nacionais para adotarem reverses unilaterais para a evolução do livre comércio*”.

<sup>6</sup> *Ibid.*, p. 14.

<sup>7</sup> GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE, **Border Tax Adjustment (L/3464)**, Genebra, Suíça: Working Party on Border Tax Adjustments (GATT), 1970, p. 6.

<sup>8</sup> BARRAL, Protecionismo e neoprotecionismo no comércio internacional, p. 15. “(...) *o protecionismo pode ser permitido ou proscrito. Ou seja, foram mantidas, como exceções à regra geral do livre-comércio, algumas medidas que podem ser adotadas pelos Estados-membros (...). Mas o discurso liberal do sistema multilateral de comércio e sua consubstanciação jurídica (...) são exercidos pelos Estados com grande dose de hipocrisia (o que já se denominou de ‘Keynes at home and Smith abroad’ (...)) o protecionismo proscrito (...) pode ser subdividido em evidente e dissimulado, estando essas categorias separadas por uma tênue, e às vezes irreconhecível, linha divisória*”

<sup>9</sup> JACKSON, John Howard, **The world trading system: law and policy of international economic relations**, 2nd ed. Cambridge, MA: MIT Press, 1997, p. 154.

<sup>10</sup> THORSTENSEN, Vera, **OMC – Organização Mundial do Comércio: as regras do comércio internacional e a nova rodada de negociações multilaterais**, 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2001, p. 165.

“neoprotecionismo”, expressão utilizada pelo consagrado estudo de Bela Balassa de 1978,<sup>11</sup> parece ter seu lugar na pesquisa sobre mecanismos regulatórios e quaisquer outras restrições com potencial de esconder, sob sua formulação, um viés discriminatório não permitido ou desejável.

Exceção feita à “tarifa”, correspondente ao imposto de importação, os demais tributos incidentes sobre a importação de bens não parecem ter sido contemplados no mesmo passo dos consideráveis avanços obtidos no estudo das “barreiras não-tarifárias”.<sup>12</sup> Na realidade, não se vislumbra, na literatura, uma unidade conceitual em torno do que seria a norma tributária niveladora, e tampouco consta que tal expressão tenha sido submetida em algum momento ao rigor reclamado pela investigação científica, restando-lhe existir em um espaço conceitual indeterminado e um tanto quanto escanteado entre as barreiras tarifárias e não-tarifárias, apesar de tal figura refletir na fronteira simplesmente todo o espectro da tributação doméstica sobre o consumo nacional.

Uma vez constatada a dimensão, jurídica e econômica, do nivelamento, cabe se questionar se as regras do jogo mencionadas por Welber Barral em 2002 foram de fato compreendidas, e algumas pistas parecem indicar que não. Em outubro de 2015, foi registrada a menção de que a aplicação do Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GATT)<sup>13</sup> estaria restrita às operações de importação, não sendo aplicáveis às operações internas,<sup>14</sup> o que foi repetido em agosto de 2020, no Supremo Tribunal Federal (STF).<sup>15</sup>

A Corte Superior consolidou, por sua vez, o entendimento de que o acordo deve ser aplicado unicamente quando “tributos idênticos” receberem tratamento desigual na fronteira com relação ao mercado interno, e que as regras de equivalência de tributação entre nacionais e importados se aplica apenas a “*impostos, taxas e outros gravames internos*”,

---

<sup>11</sup> BALASSA, Bela, The New Protectionism and the International Economy, **Journal of World Trade**, v. 12, n. Issue 5, p. 409–436, 1978, p. 422. “(...) *It has been noted that the ‘new protectionism’ is characterized by the employment of non-tariff restrictions on trade, the granting of government aids to domestic industries, with further attempts made at organizing world trade. This contrasts with the ‘old protectionism’ that involves placing reliance primarily on tariffs. At the same time, various considerations indicate the superiority of tariffs over the measures employed, or proposed to be used, under the aegis of the ‘new protectionism’.*”

<sup>12</sup> WEBER, Rolf H., Border Tax adjustment - legal perspective, **Climate Justice in Interdisciplinary Research**, v. 133, n. 3<sup>a</sup>, p. 407–417, 2015. Ressalva deve ser feita aos “*Carbon tax adjustments*”, que têm merecido amplo destaque, mas que se encontram fora do recorte da presente pesquisa.

<sup>13</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **General Agreement on Tariffs and Trade (GATT)**, Genebra, Suíça: OMC, 1994.

<sup>14</sup> Superior Tribunal de Justiça - Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.403.532/SC.

<sup>15</sup> Supremo Tribunal Federal - Recursos Extraordinários nº 979.626 e nº 946.648, com repercussão geral reconhecida (Tema nº 906).

enquanto o PIS-Importação e a Cofins-Importação não estariam cobertos pelo acordo por se tratar de contribuições previdenciárias.<sup>16</sup>

Uma vez justificada a importância deste estudo, é necessário se ressaltar que ele difere substancialmente de outros que trataram do tema do tratamento nacional,<sup>17</sup> em primeiro lugar, por ter como objeto uma específica manifestação desta cláusula, o nivelamento, e, de maneira mais pontual, a aplicação do Artigo II:2(a) do GATT.

Em segundo lugar, por buscar, a partir da análise do Artigo II, a construção de mecanismos de controle jurídico dos ajustes de fronteira, voltados a captar nas vibrações de sua teia normativa o uso dissimulado deste instituto, cujos efeitos podem ser traduzidos como protecionismo ou mesmo ruptura das expectativas de neutralidade concorrencial.

É possível se fazer coro à concepção de Rubens Gomes de Sousa de que as classificações demandadas pela “Alfândega” e pelos “tributos aduaneiros” devem acompanhar e dar conta do nível de complexidade da economia.<sup>18</sup> Com esta afirmação em mente, em terceiro lugar, a hipótese apreciada por este estudo é a de que o Artigo II do GATT tem o potencial de iluminar uma multiplicidade de medidas de fronteira, entre elas aquilo que se denomina de “norma tributária niveladora”.

Em quarto lugar, com foco em proposições mais específicas, trata-se de uma análise realizada sob um enfoque diferente de outros trabalhos, uma vez que busca estabelecer, como premissas, quais as delimitações jurídicas entre as medidas internas e externas, barreiras tarifárias e não-tarifárias, e em quais dessas categorias devem ser buscados os encargos niveladores. Sob o recorte da tributação na importação de bens, qual papel desempenham (ou devem desempenhar) as diversas exigências identificadas na fronteira?

<sup>16</sup> Superior Tribunal de Justiça - Recurso Especial nº 1.437.172/RS.

<sup>17</sup> Os principais e mais recentes estudos sobre tratamento nacional desenvolvidos no Brasil na área tributária têm se voltado à aplicação do Artigo III do GATT. O dispositivo em referência será objeto de análise, mas apenas na medida em que se trata de etapa para a aplicação de uma das medidas previstas pelo Artigo II, o encargo de equivalência descrito pelo Artigo II:2(a). Entre os estudos mais recentes sobre tratamento nacional, destacam-se: VIANA, Matheus Cherulli Alcantara, **A cláusula do tratamento nacional do GATT e a tributação de mercadorias importadas no Brasil**, Dissertação de Mestrado, Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, 2016. BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas, Tributação sobre o consumo e a cláusula da obrigação do tratamento nacional (TN), **Revista Direito Tributário Atual**, v. 30, n. Dialética/IBDT, p. 232–250, 2014. CARDOSO, Daniel Gastschnigg, **Limites da Tributação do Comércio Internacional Desenvolvimento Econômico**, São Paulo: Quartier Latin, 2010.

<sup>18</sup> SOUSA, Rubens Gomes de, **Estudos de direito tributário**, São Paulo: Saraiva, 1950, p. 64. “A alfândega parece têr sido uma das primeiras formas conhecidas de tributação, tendo aparecido logo em seguida, ou concomitantemente com os impostos pessoais diretos sobre a propriedade. A imposição de direitos sobre a entrada de mercadorias pode, com efeito, ser relativamente simples em um estágio primitivo da técnica, que não exigia classificações complexas como as que são necessárias em uma era de progresso industrial mais acentuado”.

Como classificar (racionalizar) encargos tão diversos como o imposto de importação, o ICMS-Importação, o PIS-Importação, a Cofins-Importação, o IPI-Importação, o Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM), a CIDE-Combustíveis-Importação, a Taxa Siscomex, a Taxa de Utilização do Sistema Mercante (TUM), ou as diversas taxas cobradas no curso da importação?

A que regimes jurídicos estão sujeitos estes encargos, e quais são os critérios que devem ser levados em consideração para permitir a sua governança? Como organizar o quadro deste conhecimento de uma maneira útil sem perder de vista os diferentes objetivos, preocupações, contextos históricos e tradições jurídicas que levaram à criação de cada uma dessas medidas?

Afirma-se que “os tributos aduaneiros” admitem a flexibilização de determinadas limitações ao poder de tributar (notadamente os princípios da legalidade e da anterioridade) devido ao fato de exercerem uma função extrafiscal. A extrafiscalidade do imposto de importação é a mesma dos tributos niveladores? A resposta a esta questão tem implicação sobre a aplicabilidade ou grau de mitigação destes princípios? Os tributos niveladores podem ser utilizados para a promoção de políticas fiscais?

Busca-se, por outro lado, uma tributação equivalente na fronteira àquela exercida sobre os similares nacionais. Como proceder, no entanto, se houver mais de um regime tributário aplicável aos similares nacionais? E se um destes regimes simplesmente não for passível de nivelamento na fronteira? E, em um caso ainda mais dramático, o que ocorre no caso de simplesmente não existir um produto similar nacional?

Não obstante, este estudo aponta para “normas tributárias” niveladoras (e não apenas a “tributos” niveladores), o que remete à seguinte questão: as normas tributárias acessórias ou instrumentais tributárias, as regulamentações, exigências e demais custos de conformidade direta ou apenas indiretamente relacionados à tributação também estão sujeitos ao nivelamento?

Buscou-se evitar o costume da síntese de “panoramas históricos” de cada organização e instituição, que sempre correm o risco quase certo da superficialidade, das imprecisões e do anacronismo. No entanto, sempre que pareceu necessário, procurou-se contextualizar os instrumentos não-discriminatórios que o estudo visa abordar.

Mais do que definir o que é o tratamento nacional e avaliar se a sua aplicação foi realizada de maneira acertada ou equivocada em um ou outro caso decidido pelos tribunais, o objetivo deste trabalho tem uma inclinação de ordem metodológica: por

meio do recurso a fontes primárias, tais como decisões, textos normativos, relatórios e documentos, compreender como podem ser identificados os desnivelamentos tributários, como o direito brasileiro deve lidar com eles, e por quais motivos.

Tentou-se evitar, portanto, o tentador percurso de estabelecer premissas próprias no presente e verificar se terceiros as seguiram a contento no passado. Refere-se à atividade consistente em realizar definições e, em seguida, criticar as decisões dos tribunais a partir das lentes construídas em forja própria. Com este objetivo em mente, no primeiro capítulo se buscará a descrição das bases que justificam o dever nivelador na ordem jurídica internacional, bem como a sua aplicabilidade no direito interno brasileiro. No segundo capítulo, serão definidas as “normas tributárias niveladoras”, seu objeto, suas espécies, limitações e as vantagens e desvantagens do recurso ao uso dessa expressão, demonstrando-se a forma de controle do instituto por meio da apresentação de um mecanismo objetivo e, portanto, falseável de pesquisa.

O terceiro capítulo, mais do que uma aplicação de premissas à análise (moralista) de decisões, tem como objetivo entender o a aderência do direito brasileiro às normas internacionais no momento de sua realização. Tem por objetivo, portanto, complementar os outros dois, afiando os bisturis metodológicos que serão utilizados para operar o nivelamento. Desnecessário dizer que as lâminas genebrinas da OMC não foram concebidas para a complexidade da tributação brasileira, destoante da realidade internacional dos tributos sobre valor agregado, o que demanda estratégias de acoplamento para se garantir a eficácia do esforço nivelador.

Por isso, não é o objetivo deste estudo responder necessariamente “se o IPI deve ou não incidir na revenda do produto importado diante da cláusula do tratamento nacional”, e muito menos inventariar todos os casos de violação do Artigo II:2(a) do GATT, mas, a partir deste e de outros casos, construir um ferramental mínimo que permita a cada um buscar a sua resposta (ou criticar a metodologia apresentada). Deseja-se, com esta abordagem, escapar-se tanto quanto possível da vulgaridade da dicotomia fisco-contribuinte, que pouco ou nada contribui para a evolução da ciência.

O vocabulário e as técnicas do comércio internacional devem ser, portanto, conciliados com o sistema tributário brasileiro, o que propõe o desafio (analítico) de estudar o Artigo II: uma proposta de definição, compreensão e classificação. Este esforço possibilitará retrabalhar o recorte da tributação incidente sobre o comércio internacional sob o enfoque



desta terminologia funcional em que (alguns) tributos são instrumento de uma política niveladora, objeto deste estudo.

O inventário de ferramentas que se busca consolidar pode ser utilizado para organizar e responder às múltiplas questões acima, para diagnosticar violações praticadas por países com os quais o Brasil detém relações comerciais, e para a formulação de defesas em disputas no âmbito da OMC, tendo, portanto, um papel estratégico na política comercial brasileira. Espera-se que este estudo abra (auxilie a abrir) uma janela útil para explicitar as especificidades e dificuldades decorrentes da deriva institucional do nivelamento e as consequências a partir de suas alterações, em busca da demonstração do momento em que o ajuste exigido deixa de se identificar com o encargo de equivalência e passa a se comportar como outra medida de fronteira.

# CAPÍTULO I - NORMAS TRIBUTÁRIAS NIVELADORAS COMO INSTRUMENTO DE NÃO-DISCRIMINAÇÃO

## I.1. Discriminação, isonomia e nivelamento

### *I. 1. 1. Tributação e comércio internacional*

Emaranhar as tramas comerciais e tributárias no plano da aplicação do direito é importante tendo em vista o alcance das regras de direito comercial internacional sobre a tributação, tendo sido criadas, no contexto da Rodada Uruguai (1986-1994), acordos multilaterais com consequências não apenas regulatórias, mas também fiscais.

Merecedores de destaque, entre outros, além do próprio GATT/1994, o Acordo de Subsídios e Medidas Compensatórias (ASMC ou “SCM-Agreement”),<sup>19</sup> o Acordo Geral sobre Comércio e Serviços (“GATS”),<sup>20</sup> o Acordo sobre Medidas de Investimento Relacionadas ao Comércio (“TRIMS”),<sup>21</sup> ou o Acordo sobre Agricultura (“AA”).<sup>22</sup> Como aponta Jennifer Farrell, “(...) *todos contêm obrigações tributárias substantivas (...) ainda assim, apesar desta ampla jurisdição sobre temas tributários, a relação entre regras de comércio internacional e tributação é por vezes subestimada*”.<sup>23</sup>

<sup>19</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **Agreement on Subsidies and Countervailing Measures (“SCM Agreement”)**, Genebra, Suíça: OMC, 1994.

<sup>20</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **General Agreement on Trade in Services (GATS)**, Genebra, Suíça: OMC, 1994. “*The GATS was inspired by essentially the same objectives as its counterpart in merchandise trade, the General Agreement on Tariffs and Trade (GATT): creating a credible and reliable system of international trade rules; ensuring fair and equitable treatment of all participants (principle of non-discrimination); stimulating economic activity through guaranteed policy bindings; and promoting trade and development through progressive liberalization*” (g.n.).

<sup>21</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **Agreement on Trade-Related Investment Measures (“Trims”)**, Genebra, Suíça: OMC, 1994. “*The Agreement on Trade-Related Investment Measures (TRIMS) recognizes that certain investment measures can restrict and distort trade. It states that WTO members may not apply any measure that discriminates against foreign products or that leads to quantitative restrictions, both of which violate basic WTO principles. A list of prohibited TRIMS, such as local content requirements, is part of the Agreement. The TRIMS Committee monitors the operation and implementation of the Agreement and allows members the opportunity to consult on any relevant matters*” (g.n.).

<sup>22</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **Agreement on Agriculture (“AA”)**, Genebra, Suíça: OMC, 1994.

<sup>23</sup> FARRELL, Jennifer E., **The interface of international trade law and taxation**, 1. ed. Amsterdam: IBFD, 2013. p. 2. Tradução nossa de “(...) *all contain substantive tax obligations (...) despite this broader jurisdiction over taxation matters, the relationship between international trade rules and taxation is oft-underestimated*”.

Tal separação tem reflexo na escassez da produção acadêmica a respeito das decorrências deste enlace, e mesmo da produção técnica das próprias comissões da OMC,<sup>24</sup> ao menos até o início das primeiras sanções aplicadas pelo órgão, em especial aquela decorrente do caso DS108 (“*US-FSC*”), de 2006,<sup>25</sup> em que se analisou tratamento tributário especial conferido pelos Estados Unidos (EUA) às subsidiárias de empresas norte-americanas que realizam exportações em nome de suas controladoras, o que levou a OMC a autorizar a União Europeia a retaliar os Estados Unidos, tendo o painel entendido que a lógica criada pelo país possibilitou um sistema de benefícios fiscais que concedia aos seus exportadores uma vantagem indevida contra seus concorrentes europeus.<sup>26</sup> Até o advento desta específica condenação, verdadeiro marco miliário na produção sobre o tema, pouco se escreveu a respeito do nexo entre tributação e comércio internacional.<sup>27</sup>

Tanto a tributação “direta” como a “indireta”, expressões que serão abordadas criticamente ao longo deste estudo, podem consistir em barreiras ao comércio entre as nações. O direito tributário internacional (DTI) e o direito comercial internacional (DCI) têm o objetivo econômico de reduzir a discriminação, entendida como um obstáculo para os fluxos econômicos. Contudo, suas diferenças transparecem nos níveis teórico, prático e estrutural, pois foram arquitetados de maneira diferente e raramente interagem.<sup>28</sup>

O DTI é caracterizado por uma rede de aproximadamente 3.000 tratados tributários tipicamente baseados no bilateralismo e na reciprocidade<sup>29</sup> advenientes do modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE),<sup>30</sup> tendo sido pensado e formulado, antes, para responder a problemas específicos, definido em torno do

<sup>24</sup> *Ibid.* p. 3: “(...) *the WTO, and its predecessor the GATT 1947 Council, have themselves failed to investigate the tax-trade nexus to any substance degree*”.

<sup>25</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **United States - Tax Treatment for “Foreign Sales Corporations” (DS108)**, Genebra, Suíça: OMC, 2006. A prática (tratamento especial concedido às “*Foreign Sales Corporations*” - FSC) foi considerada inconsistente com as obrigações do país sob o Artigo III:4 e o Artigo XVI do GATT/1994, além do Artigo 3.1(a) e do Artigo 3.1(b) do SCM-Agreement e os Artigos 3, 8, 9 e 10 do Acordo sobre Agricultura. A tese buscará citar os casos discutidos no âmbito da OMC sempre neste mesmo formato, sendo que o ano indicado é aquele da circularização da última decisão, neste caso, 2006.

<sup>26</sup> *Ibid.*

<sup>27</sup> FARRELL, **The interface of international trade law and taxation**. “*Prior to the advent of the US-FSC dispute, very little was written on the tax-trade nexus*”. p. 9.

<sup>28</sup> DALY, Michael, **The WTO and Direct Taxation, High Level Scientific Conference “WTO and Direct Taxation”, organized by the Department of Austrian and International Tax Law (University of Vienna) held in Rust on 8-11 July 2004**, v. Discussion Paper n° 9, n. WTO Secretariat, p. 35, 2005, p. 25.

<sup>29</sup> FARRELL, **The interface of international trade law and taxation**.

<sup>30</sup> AVI-YONAH, Reuven S., **Advanced Introduction to International Tax Law**, 1. ed. Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2015.; BRAUNER, Yariv, **An international tax regime in crystallization: realities, experiences and opportunities, NYU Law School - Public Law Research Paper**, v. 43, p. 79, 2002. Os especialistas discordam sobre a existência de um “sistema” ou regime tributário internacional, debate que foge do recorte da presente pesquisa e que não será abordado neste estudo.

trabalho da OCDE e, em menor escala, da Organização das Nações Unidas (ONU). O DTI se trata de norte importante para a inserção do Brasil na estrutura jurídica da economia mundial, ainda que a política tributária brasileira seja igualmente influenciada por outras fontes, como os tratados regionais, bilaterais e as normas da Organização Mundial do Comércio (OMC) e da Organização Mundial das Aduanas (OMA).

Por outro lado, o DCI é um regime multilateral, construído em torno da OMC, uma instituição dotada de mecanismos sancionatórios formados em torno do sistema de solução de controvérsias<sup>31</sup> (“*Dispute Settlement Body*”- DSB) e consistentes, sobretudo, na autorização para que os países membros apliquem retaliações comerciais, com a peculiaridade, apontada por Vera Thorstensen e Luciana Oliveira, de o órgão utilizar “(...) *princípios e práticas de duas escolas diferentes do sistema internacional, a do ‘Common Law’ e a do ‘Civil Law’, criando um sistema ‘sui generis’*” e com especial destaque às decisões dos painéis e do Órgão de Apelação (“*Appellate Body*”).

Conforme explica Michael Daly, as regras relativas ao comércio internacional e à tributação evoluíram, em grande parte, de forma separada.<sup>32</sup> O DCI foi estruturado em torno da cláusula de nação mais favorecida e no tratamento nacional, sujeitos a procedimentos vinculativos de solução de controvérsias. Caminho diferente foi trilhado pelo DTI, organizado de maneira unilateral ou bilateral, e sujeito a formas de solução de controvérsias não vinculativas.<sup>33</sup>

Esta peculiaridade salienta uma premissa metodológica para incursões que venham a ser realizadas no âmbito do comércio internacional e no estudo das regras da OMC, pois “(...) *cada acordo, ao ser analisado, deve contar com uma dupla leitura: a do texto do acordo, como finalizado pelos negociadores, e a da interpretação de cada conceito, como elaborada pelos painelistas e pelo Órgão de Apelação*”.<sup>34</sup> Não se concebe a leitura isolada dos

<sup>31</sup> THORSTENSEN, Vera; OLIVEIRA, Luciana, **O sistema de solução de controvérsias da OMC - uma primeira leitura**, 1. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2014, p. 19. “*Um acordo internacional baseado em regras procura prever a resolução dos conflitos para os casos em que uma das partes deixar de seguir as regras negociadas (...) sem que se transformem em conflitos internacionais (...) criando a circunstância para que diplomatas e especialistas resolvam o problema sem o recurso a ameaças ou guerras comerciais*”.

<sup>32</sup> DALY, *The WTO and Direct Taxation*, p. 25.

<sup>33</sup> *Ibid.* A disputa foi “(...) *the largest retaliation award ever authorized in a dispute at the WTO (...). The WTO’s ruling against the FSC/ETI scheme prompted the US Congress finally to pass legislation in late 2004 to repeal the scheme as part of a larger overhaul of the US corporate tax system*”.

<sup>34</sup> THORSTENSEN; OLIVEIRA, **O sistema de solução de controvérsias da OMC - uma primeira leitura**, p. 242.

dispositivos do acordo, da mesma forma que o DSB não é um sistema puramente jurídico, mas também político e diplomático.<sup>35</sup>

O fato é que estrutura da OMC apresenta considerável representatividade (e a legitimidade dela decorrente), de modo a contar “(...) com 153 membros, representando 92% da população mundial e 95% do comércio mundial”,<sup>36</sup> afirmação que pode ser feita igualmente à OMA que, por sua vez, representa 184 administrações aduaneiras, o que engloba aproximadamente 98% do comércio mundial:<sup>37</sup> igualmente uma instituição dotada de estrutura formal, mas, diferente da OMC, sem mecanismos sancionatórios.

A partir de uma abordagem necessariamente histórica, para a constituição dos sistemas aduaneiro, comercial e tributário internacionais, aponta-se que o trabalho desenvolvido pela Liga das Nações foi explícito ao entender os tributos como barreiras ou entraves comerciais, mas seus relatórios deixaram de lado o princípio da nação mais favorecida (“MFN”)<sup>38</sup> no combate à dupla tributação (questões de tributação “direta”).

Sua concepção é relegada a questões relacionadas, em um primeiro momento, a tarifas comerciais (questões de tributação “indireta”), de modo que o princípio MFN acabaria ficando de fora da convenção-modelo da OCDE<sup>39</sup> (“OECD-MTC”), ainda que tomada como a pedra angular do GATT-1947 “(...) e um dos pilares da OMC”,<sup>40</sup> tratando-se de forte evidência de que questões de tributação “direta” e “indireta” mereceriam tratamento diferente, ainda que em nenhum momento se tenha observado uma postura oficial clara a respeito desta compartimentalização dos assuntos tributários.<sup>41</sup>

Como se pode perceber, a partir da análise do DCI, a não-discriminação é um caro princípio à estrutura do GATT, expresso pelos corolários da nação mais favorecida (Artigo I) e do tratamento nacional (Artigo III), no sentido de “(...) permitir que os produtos importados possam competir em condição de igualdade entre si e com os nacionais”,<sup>42</sup> de

<sup>35</sup> *Ibid.* “A história do GATT e da OMC bem demonstra que as atividades de negociação de acordos comerciais e as de solução de disputas caminham juntas”.

<sup>36</sup> FARRELL, **The interface of international trade law and taxation**. p. 10, tradução nossa. “(...) the WTO is a truly global organization with 153 members representing 92% of the world’s population and 95% of world trade”.

<sup>37</sup> WORLD CUSTOMS ORGANIZATION, **WCO Annual Report (2021-2022)**, Bruxelas, Bélgica: WCO, 2022.

<sup>38</sup> “Most-favored nation” (“MFN”).

<sup>39</sup> “Organization for economic co-operation and development model tax convention” (“OECD-MTC”).

<sup>40</sup> FARRELL, **The interface of international trade law and taxation**. Tradução nossa: “(...) a principle regarded as the ‘cornerstone’ of the GATT 1947 and one of the pillars of the WTO”.

<sup>41</sup> *Ibid.* p. 28 e 81-86.

<sup>42</sup> VETTORI, Gustavo Gonçalves, **Contribuição ao estudo sobre as influências recíprocas entre a tributação da renda e o comércio internacional**, Tese de doutorado, Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, 2011., p. 49.

modo a evitar que os compromissos tarifários por ele firmados “(...) sejam frustrados por determinados subsídios a produtos nacionais”.<sup>43</sup>

Sobre até que ponto o arcabouço legal da OMC influencia a legislação tributária doméstica e internacional, “(...) a resposta a essa pergunta em relação ao GATT permanece incerta”.<sup>44</sup> O GATT não impede os países de legislarem sobre política tributária da maneira que considerem adequado fazê-lo, mas obriga seus membros a aplicar e administrar suas políticas tributárias de maneira não discriminatória, ainda que a redação das regras propiciem uma abertura considerável, em especial sobre algumas questões como tributos diretos e tratados tributários.

A leitura do acordo indica com bastante clareza que sua abrangência vai além da regulação de direitos aduaneiros e tributos “indiretos”, pois a cláusula da nação mais favorecida (Artigo I), do tratamento nacional (Artigo III) e a regulação de cobranças e formalidades (Artigo VIII) são também aplicáveis a medidas que envolvam tributos “diretos”, ou tratados que resultem em tratamento discriminatório ou permitam práticas protecionistas ao mercado doméstico, mas um exame dos textos e jurisprudência não fornece uma resposta inequívoca sobre quais tributos se enquadram na jurisdição do Acordo.<sup>45</sup>

Para Jennifer Farrell, a adoção do GATT daquilo que chama de arcaica distinção entre tributos diretos e indiretos resulta em um texto inserido em uma teoria econômica desatualizada que não reflete as complexidades da tributação de hoje. No entanto, é enfática ao afirmar que “(...) quaisquer suposições de que o GATT não se aplica a impostos diretos estão simplesmente equivocadas”.<sup>46</sup>

O critério relevante, que será adotado como premissa para os casos tratados neste estudo, é que o acordo deve abranger todas aquelas medidas em que uma relação causal específica entre a medida tributária e a distorção comercial resultante seja estabelecida,<sup>47</sup> o que arrasta para o âmbito das regras da OMC não apenas o PIS-Importação e a Cofins-Importação, como se demonstrará adiante, mas também o próprio imposto sobre a renda, que está fora da proposta de pesquisa desta tese.

<sup>43</sup> *Ibid.* p. 51.

<sup>44</sup> FARRELL, **The interface of international trade law and taxation**, p. 102–103.

<sup>45</sup> FARRELL, **The interface of international trade law and taxation**. p. 102.

<sup>46</sup> *Ibid.*, p. 102. “(...) any assumptions that the GATT does not apply to direct taxes are simply wrong”.

<sup>47</sup> *Ibid.* “(...) The chapter recommends that the GATT should adopt an ‘inclusionary’ approach towards direct tax measures, but the approach should only catch those measures where a specific causal **relationship between the tax measure and resultant trade distortion is established**” (g.n.).

### ***I. 1. 2. Definições provisórias de “normas tributárias niveladoras” como instrumentos de concreção da isonomia no comércio internacional***

Em seus estudos sobre direito aduaneiro, escritos entre 1945 e 1949, Rubens Gomes de Sousa se referia genericamente a tributos aduaneiros como “(...) *direitos que sejam cobrados sobre a importação de materiais básicos e matérias primas*”,<sup>48</sup> ainda que, logo em seguida, identificasse essa expressão com uma finalidade protecionista cuja finalidade estaria relacionada não ao “(...) *combate puro e simples ao produto estrangeiro, mas o favorecimento do produto similar nacional*”.<sup>49</sup>

Ricardo Lobo Torres, de maneira pioneira entre os tributaristas brasileiros, apontou para a existência de determinados tributos indiretos incidentes sobre o comércio internacional que atuariam como instrumentos compensatórios ou equalizadores: “(...) *os alemães chamam-nos de ‘Ausgleichsteuern’ e os ingleses de ‘border tax adjustments’*”.<sup>50</sup> Tais tributos têm por objetivo “(...) *igualar o preço das mercadorias nacionais com as importadas, para que se obtenha o equilíbrio internacional; a atender ao ideal de justiça, inspirado no princípio do país de destino, transferindo-se a imposição de que o país de origem abriu mão*”.<sup>51</sup>

Variações da expressão “nivelamento”, “equalização”, “compensação” ou “ajuste” tributário já foram utilizadas,<sup>52</sup> com sentidos próximos àquele que será provisoriamente empregado pelo presente estudo, em algumas poucas e pontuais oportunidades pela doutrina brasileira, sem, no entanto, ter como ponto de partida dogmático o Artigo II do GATT.

Destaca-se a dissertação de mestrado (2008) e a tese de doutorado (2016) defendidos por Rosaldo Trevisan, em que o “tributo nivelador” foi utilizado como estratégia

<sup>48</sup> SOUSA, **Estudos de direito tributário**, p. 65.

<sup>49</sup> *Ibid.*, p. 64–66.

<sup>50</sup> TORRES, Ricardo Lobo, **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário - Volume IV: os tributos na Constituição**, Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 268.

<sup>51</sup> *Ibid.*

<sup>52</sup> LONGO, Carlos Alberto, **Ajustamentos de impostos na fronteira e a alocação de receitas tributárias: o caso do ICM**, 1. ed. São Paulo: Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas da Universidade de São Paulo (IPE/USP), 1979. Menção deve ser feita ao estudo de Carlos Alberto Longo que, em 1979, voltou-se à concepção do “ajustamento de impostos na fronteira”, que teve como objetivo verificar os efeitos dos ajustes de ICM nas operações interestaduais e internacionais sobre a alocação das receitas tributárias estaduais. O sentido de “ajuste tributário de fronteira” empregado pelo autor, bem como seus objetivos de pesquisa, no entanto, distanciam-se substancialmente deste estudo, ainda que não seja possível deixar de mencioná-lo, ainda que para extremá-lo do objeto desta tese, devido à semelhança da expressão.

instrumental de criação de uma independência metodológica entre o “direito tributário aduaneiro” e o “direito aduaneiro tributário”,<sup>53</sup> baseado no critério derivado da obra do argentino Ricardo Xavier Basaldúa.<sup>54</sup> Cabe menção, ainda, à substantiva análise de inclinação econômica sobre o tema realizada por Washington Juarez de Brito Filho em 2011, que se valeu da expressão “*ajustes fiscais de fronteira*”.<sup>55</sup>

Entre 2021 e 2023, foram localizadas citações esparsas e pontuais à expressão “tributos niveladores”, na condição de referências a tributos incidentes sobre a importação que não o imposto de importação e com o objetivo de aperfeiçoar a cláusula do tratamento nacional, feitas por Thális Ryan de Andrade (2021)<sup>56</sup> e Liziane Angelotti Meira (2022), para quem “(...) *a fatia mais alta da tributação da importação, que corresponde aos tributos niveladores, não é estabelecida com caráter protecionista, mas, sim, para nivelar o campo de concorrência entre os importados e os nacionais*”.<sup>57</sup>

Nenhum estudo estruturado, no entanto, voltou-se a analisar, de maneira sistemática e sob as exigências da metodologia científica,<sup>58</sup> o Artigo II do GATT, tampouco,

<sup>53</sup> TREVISAN, Rosaldo, **Atuação estatal no comércio exterior, em seus aspectos tributário e aduaneiro**, Dissertação de Mestrado, Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2008. O autor voltou a utilizar tal terminologia em sua tese de doutoramento que deu origem à obra: TREVISAN, **O imposto de importação e o direito aduaneiro internacional**.

<sup>54</sup> BASALDÚA, Ricardo Xavier, **Tributos al Comercio Exterior**, 1. ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2011.

<sup>55</sup> BRITO FILHO, Washington Juarez de, **O princípio de não-discriminação tributária no comércio internacional de bens**, Tese de doutorado, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2019.

<sup>56</sup> ANDRADE, Thális Ryan de, **Curso de Direito Aduaneiro: jurisdição e tributos em espécie**, Belo Horizonte: Dialética, 2021, p. 381. “*O (...) IPI-Importação ou Vinculado, é tributo nivelador, cujo propósito é – assim como o ICMS-Importação – fazer equivalência à carga tributária incidente sobre o produto similar nacional que também sofre com o ônus tributário de IPI*”.

<sup>57</sup> MEIRA, Liziane Angelotti, Um Carnaval tributário na Aduana, **Consultor Jurídico - Conjur**, 2022. “(...) *Nessa sistemática, identificamos duas classes: o tributo aduaneiro na importação e os tributos internos replicados na importação com base no tratamento nacional, denominados tributos niveladores (...) a fatia mais alta da tributação da importação, que corresponde aos tributos niveladores, não é estabelecida com caráter protecionista, mas, sim, para nivelar o campo de concorrência entre os importados e os nacionais. Podem ser feitas críticas ao sistema tributário brasileiro, indireto e regressivo, mas não se pode cogitar de redução desses tributos só na importação*”.

<sup>58</sup> BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo, **Argumentação tributária de lógica substancial**, Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil, 2015, p. 53–67. Sobre a defesa do estatuto científico do Direito e de uma específica concepção sobre as ciências não-euclidianas: “(...) *o sonho da razão dos cientistas naturais do século XVII produziu monstros, como na gravura de Francisco de Goya: ao unir ideais de racionalidade, segurança e certeza em um pacote matemático-formal, impingiram ao pensamento uma ferida que restou aberta por trezentos anos (...) a percepção da racionalidade associada à popular ideia do ‘método científico’ como universal e auto-referenciável se tornou implausível, cedendo lugar à observação de que as atividades racionais práticas e produtivas podem empregar, na verdade, uma multiplicidade de procedimentos. Assim, a busca do conhecimento dependeria não exatamente da conformidade a regras, mas antes da aceitação de um específico conjunto de regras e procedimentos apropriados a uma dada iniciativa, algo que Paul Feyerabend jamais se cansou de defender (...) a oposição não era ao método per se, mas apenas a uma noção rígida e restrita adotada por alguns cientistas e filósofos da ciência, ou à quimera de um caminho inflexível que sirva satisfatoriamente a toda sorte de indagação científica (...). Não por outro*



mais especificamente, o “tributo nivelador” segundo o conceito de encargo de equivalência sobre tributos internos previsto no Artigo II:2(a), suas limitações, implicações e seu regime jurídico no contexto do direito brasileiro.

Para Washington Juarez de Brito Filho, “(...) o conceito de ajuste fiscal de fronteira é concebido em sua plenitude em se adotando o princípio de destino”,<sup>59</sup> que se manifesta pela tributação das importações e ressarcimento do tributo excessivo na exportação. Segundo o autor, o surgimento da “tributação verde” na Comunidade Europeia “(...) fez ressurgir o questionamento acerca de suas implicações no comércio internacional”,<sup>60</sup> sendo “(...) cada vez mais comum o emprego de instrumentos tributários para o fim de alcançar objetivos ambientais”,<sup>61</sup> para além dos expedientes regulatórios de praxe e, com este tipo de preocupação, que foge do recorte do presente estudo, “(...) outros artigos foram publicados, refletindo um reavivamento da questão”.<sup>62</sup>

A conclusão do autor a respeito da não-discriminação aplicada ao comércio internacional é se tratar da “(...) projeção concreta, no mercado, da igualdade”,<sup>63</sup> na forma como concebida pelo GATT, e “(...) assim permanece até hoje, na OMC e na União Europeia”, assumindo, por outro lado, a busca de uma neutralidade fiscal de caráter positivo, sendo os ajustes fiscais de fronteira o instrumento para a sua consecução.<sup>64</sup> É sobre este “conceito positivo” de não-discriminação<sup>65</sup> que se debruçará esta tese.

Não se reportará, ao longo da pesquisa, à expressão “tributo compensatório”, utilizada por Ricardo Lobo Torres,<sup>66</sup> no sentido de se tratar de instrumento que busca compensar o impacto de medidas internas sobre o consumo mediante o estabelecimento de um encargo de fronteira, apesar de a expressão alemã designativa do

---

*motivo que, a partir da afirmação de Wittgenstein de que a linguagem seria uma forma de vida ('lebensform'), Stephen Toulmin derivaria sua ideia sobre ciência: não uma atividade intelectual maquínica e objetiva, mas, antes, uma fatia de vida”.*

<sup>59</sup> BRITO FILHO, **O princípio de não-discriminação tributária no comércio internacional de bens**, p. 336.

<sup>60</sup> *Ibid.*, p. 354.

<sup>61</sup> *Ibid.*

<sup>62</sup> *Ibid.*

<sup>63</sup> *Ibid.*, p. 560.

<sup>64</sup> *Ibid.*

<sup>65</sup> *Ibid.*, p. 572. “(...) não se pode admitir que se veja o Princípio de Não-Discriminação tributária no comércio de bens como meramente um conceito negativo. É possível e, mais do que isso, desejável, que se tenha como norte o caráter positivo da neutralidade tributária, por meio do emprego do instrumento dos ajustes fiscais fronteira, para que a política fiscal possa tentar ser ainda mais eficaz no respeito, no máximo possível, ao ordenamento econômico, tanto na produção de riquezas quanto na preservação da esfera privada dos indivíduos - em suma, na produção de bem-estar”.

<sup>66</sup> TORRES, **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário - Volume IV: os tributos na Constituição**, p. 268.

objeto de estudo desta pesquisa se aproximar desta tradução, unicamente para evitar a confusão semântica com outra medida paratarifária igualmente prevista no Artigo II:2, os direitos *antidumping* e compensatórios.

## I. 2. Ordens normativas da isonomia no comércio internacional

### I. 2. 1. A isonomia aplicada ao comércio internacional na ordem constitucional brasileira e as formas da discriminação

A realização do direito brasileiro demanda o atendimento ao princípio da igualdade de todos perante a lei previsto no art. 5º, *caput*, da Constituição de 1988 “*sem distinção de qualquer natureza*”. Sua aplicação em concreto, por outro lado, demanda um “(...) *critério de comparação constitucionalmente justificado*”.<sup>67</sup> O inciso II do art. 150 consagra ser inadmissível a dispensa de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação “equivalente”, o que “(...) *pressupõe a existência do critério de comparação*”.<sup>68</sup>

Sob o escólio de Humberto Ávila, há determinados elementos que estarão presentes, em um estado relacional, em qualquer caso que envolva a igualdade,<sup>69</sup> entendida como “(...) *a relação entre dois ou mais sujeitos, com base numa medida de comparação, aferida por meio de um elemento indicativo, que serve de instrumento para a realização de uma determinada finalidade*”,<sup>70</sup> referencial que necessariamente deverá ser objeto de qualquer análise voltada a averiguar uma prática discriminatória.

<sup>67</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo, **Direito tributário**, 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 376. “(...) *a igualdade não se confunde com a identidade (...) a Constituição não consagra o Princípio da Identidade, e sim o Princípio da Igualdade. A igualdade, diferentemente da identidade, é relativa (...). Deste modo, para que se possa concretizar o Princípio da Igualdade, é preciso que se tenha um critério de comparação constitucionalmente justificado (...) primeiro, encontra-se um critério; em seguida busca-se fundamentação constitucional para o critério encontrado. Finalmente, comparam-se as situações a partir do critério eleito*”.

<sup>68</sup> *Ibid.*, p. 377.

<sup>69</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann, **Teoria da igualdade tributária**, 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 39. “(...) *sujeitos, medida de comparação, elemento indicativo da medida de comparação e finalidade da comparação*”.

<sup>70</sup> *Ibid.*, p. 192.

Por este motivo, na lição de Aliomar Baleeiro, “(...) a igualdade será respeitada sempre dentro da mesma categoria de contribuintes”,<sup>71</sup> ao que é complementado por Misabel Derzi no sentido de que a comparabilidade e a relação proporcional são a base de todas as concepções de igualdade material: “(...) a relação de desigualdade (...) supõe necessariamente a comparação entre pelos menos dois termos (...) e o critério de comparação”.<sup>72</sup>

Uma vez realizada a exposição de tais premissas, passa-se à indagação a respeito da aplicação da isonomia sobre as relações de comércio internacional a partir de uma específica manifestação: o comércio de bens entre países. Em sua proposta de modelo analítico da não-discriminação no âmbito da tributação internacional de 2011, Niels Bammens apontou que, diante de uma distinção, é necessário ao aplicador verificar se os grupos criados a partir dela são comparáveis, ou seja, se as suas características relevantes guardam identidade entre si, uma vez que a incomparabilidade não é capaz de revelar um comportamento discriminatório,<sup>73</sup> o que supõe idêntica estrutura formal de aplicação.

Para o autor, uma vez satisfeito o requisito da comparabilidade, a discriminação ocorrerá quando a distinção/diferenciação ocorrer com base no critério que a regra não-discriminatória visa tutelar,<sup>74</sup> por exemplo o “gênero”, “credo”, ou, na troca comercial, a condição de “importado” ou “nacional”. Relata, ainda, haver na literatura especializada uma distinção entre a discriminação "direta" e a "indireta".

A modalidade direta ou explícita (“*overt discrimination*”) reporta à discriminação contra a categoria ou situação protegida, enquanto a indireta, velada, derivada ou “de fato” (“*covert discrimination*”), remete à discriminação que não é expressa ou especificamente direcionada à categoria ou situação protegida, mas a afeta por seu efeito prático.<sup>75</sup> Trata-se de identificação de determinadas medidas que podem parecer “neutras”

<sup>71</sup> BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel, **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, 8. ed. Rio de Janeiro: Forense (Grupo Editorial Nacional - GEN), 2010, p. 846.

<sup>72</sup> *Ibid.*, p. 852–853.

<sup>73</sup> BAMMENS, Niels, **The principle of non-discrimination in international and european tax law**, 1. ed. Amsterdam: IBFD, 2012, p. 17. “(...) one should verify whether the groups between which a distinction is made are comparable. In order to do so, it must be ascertained whether the characteristics that are relevant to the measure at issue are identical among both groups. If they are, the situations can be considered comparable (...) the comparability test under such a non-discrimination rule would amount to ensuring that all relevant characteristics, apart from the comparative attribute are identical”.

<sup>74</sup> *Ibid.*, p. 11. “(...) in order for there to be ‘direct’ discrimination, the differentiation must occur on the basis of the criterion which the non-discrimination rule seeks to protect (e.g. nationality)”.

<sup>75</sup> *Ibid.* “Throughout this study, the distinction between ‘direct’ and ‘indirect’ discrimination refers to discrimination specifically against the protected category or situation (‘direct’ discrimination) and to discrimination that is not expressly or specifically aimed at the protected category or situation but mainly affects

com relação aos textos isonômicos (como o Artigo I do GATT), mas que, na prática, revelam-se discriminatórias devido aos efeitos por elas produzidos.

Ilustra-se esta afirmação com o seguinte exemplo: tributar a comercialização de chocolate ao leite a uma alíquota de 15%, sem discriminação de origem e aplicável tanto a importados como produtos nacionais, pode passar a ser uma prática discriminatória a partir do momento em que um país montanhoso como a Suíça impõe uma tributação de 10% sobre chocolate produzido com leite de vacas que tenham passado ao menos seis meses por ano em uma altitude superior a 1.500 metros do nível do mar.<sup>76</sup> Está-se diante de uma aparência de legalidade, mas que tem por efeito um tratamento menos favorável.

A discriminação comercial disfarçada pode ser difícil de detectar e combater, pois, muitas vezes, é justificada por preocupações regulatórias legítimas com a saúde ou com a segurança pública, mas tem o potencial de limitar o comércio internacional e reduzir a eficácia das regras e acordos comerciais multilaterais.

Este estudo se voltará a construir instrumentos de detecção de uma específica manifestação desta prática sob a hipótese de que o recurso a expedientes niveladores para a produção de efeitos protecionistas se trata de uma forma discriminatória proscribida ou odiosa. Assim, a não-discriminação será entendida por este estudo, a partir deste momento, como uma específica faceta ou manifestação da isonomia entre importados e similares nacionais que extrai, portanto, seu fundamento de validade do texto constitucional.

Dessume-se, destas considerações, que o mecanismo de aplicação da igualdade descrito por Humberto Ávila<sup>77</sup> permanece aplicável sobre o modelo não-discriminatório previsto pelos acordos internacionais na área comercial, como será explorado mais adiante nesta tese, desde que superados os testes prévios de adequação ao figurino constitucional dos elementos relacionais envolvidos na concretização da igualdade.

---

*that category or situation by its practical effect. This distinction is sometimes referred to in literature as 'overt' versus 'covert' discrimination. Additionally, the term 'indirect discrimination' is sometimes used in literature to refer to the situation where it is not the protected person himself but a related person who suffers from the unfavorable treatment. Throughout this study, such a situation will not be referred to as 'indirect discrimination' but as 'derivative discrimination'.*

<sup>76</sup> BOSSCHE, Peter Van den; ZDOUC, Werner, **The Law and Policy of the World Trade Organization: Text, Cases, and Materials**, 5. ed. Cambridge: Cambridge University Press, 2022, p. 340. "(...)Article of the GATT 1994 covers not only 'in law', or de jure, discrimination but also 'in fact', or de facto, discrimination. In other words, Article 1:1 applies not only to 'origin-based' measures (which are discriminatory by definition) but also to measures which, on their face, appear 'origin-neutral' but are in fact discriminatory. A measure may be said to discriminate in law (or de jure) in a case in which it is clear from reading the text of the law, regulation, or policy that it treats the product from one WTO Member less favourable than the like product from another WTO Member or country".

<sup>77</sup> ÁVILA, **Teoria da igualdade tributária**, p. 192.

Em outras palavras, antes de se aplicar qualquer instrumento não-discriminatório (*e.g.* dos encargos de equivalência) previsto pelo GATT ou por acordos internacionais, é necessária a observância às especificidades do direito brasileiro. Tome-se como exemplo algumas medidas de comparação serem proibidas ao legislador estadual, distrital e municipal, tais como a procedência ou o destino da mercadoria, não cabendo a distinção de bens e serviços com base nestes critérios por decorrência do art. 152 da Constituição. As medidas de combate à discriminação devem ser constitucionais: apenas depois de se superar este desafio é que seu convívio com as demais normas do direito brasileiro deverá ser objeto de preocupação.

Assim, a isonomia passa a ser abordada de acordo com a dicotomia inerente à não discriminação: **(i)** a avaliação empírica de que duas situações são comparáveis e **(ii)** a conclusão normativa de que essas situações devem ser tratadas de forma equivalente.<sup>78</sup> Além disso, uma vez estabelecida a base isonômica do direito interno brasileiro, a análise dos Artigos I, II e III do GATT deve ser realizada de acordo com a estrutura de sua disposição, a partir da identificação de testes específicos voltados a neutralizar, tanto quanto possível, tratamentos discriminatórios, à luz da jurisprudência construída no âmbito do sistema de solução de controvérsias da OMC.

### ***I. 2. 2. Isonomia na ordem da Organização Mundial do Comércio***

#### ***I. 2. 2. 1. Acordo geral de tarifas e comércio (GATT) 1947 e 1994***

Durante a conferência de Bretton Woods de 1944, foi reconhecida a necessidade de criação de uma instituição que, assim como os recém-criados Fundo Monetário Internacional (FMI) e Banco Mundial, fosse voltada para o comércio. Sob este pano de fundo, as negociações lideradas pelos Estados Unidos em 1945 para celebrar um acordo multilateral voltado à redução recíproca das tarifas sobre o comércio de bens ocorreram no contexto de um projeto mais ambicioso de criação de uma organização

---

<sup>78</sup> BAMMENS, *The principle of non-discrimination in international and european tax law*, p. 1067.

internacional.<sup>79</sup> Por este motivo, um comitê preparatório foi estabelecido em 1946 para lançar as bases daquilo que se a Organização Internacional do Comércio (OIC).<sup>80</sup>

Os encontros preparatórios foram realizados ao longo do ano de 1947: na Convenção de Nova York, as negociações giraram em torno da redação de uma cláusula que inviabilizasse a discriminação por meio do recurso ao expediente da tributação doméstica, o que levou a uma proibição genérica de tratamento entre produtos nacionais e importados.<sup>81</sup> Na Convenção de Genebra, o tema foi retomado, estabelecendo-se a impossibilidade de se tolerar qualquer prática discriminatória após a incidência da tarifa de importação, o que consolidaria o correspondente brasileiro ao imposto de importação como única exceção permitida, expandindo-se o escopo de atuação do dispositivo.<sup>82</sup>

Ao mesmo tempo, deslocou-se a tarefa de concreção do dispositivo não-discriminatório em concreto à jurisprudência, o que fez com que os Estados se sentissem mais confortáveis para aprovar o texto proposto.<sup>83</sup> A interpretação jurisprudencial, no entanto, jamais ocorreu, e, nos anos seguintes, Estados Unidos, União Europeia e China se recusariam

<sup>79</sup> BOSSCHE; ZDOUC, **The Law and Policy of the World Trade Organization**, p. 87.

<sup>80</sup> IRWIN, Douglas A.; MAVROIDIS, Petros C.; SYKES, A. O., **The genesis of the GATT**, New York: Cambridge University Press, 2008, p. 120–123. O comitê realizou as suas primeiras reuniões em Londres para preparar o que seria a OIC a partir do texto-base sugerido pelos Estados Unidos. Cabe observar que o Brasil não somente teve assento nos encontros preparatórios, como também, ao lado da Índia, foi o único país além dos anfitriões ingleses e do próprio Estados Unidos a apresentarem manifestações sobre o texto-base sugerido pela delegação americana: “*The London preparatory meeting was the first formal conference in which countries other than the United States and United Kingdom were invited to participate. These countries included Australia, India, China, Ceylon, Lebanon, Brazil, and Chile, among others (...) only Brazil and India submitted comprehensive reactions to the US Suggested Charter*”.

<sup>81</sup> *Ibid.*, p. 123–129. Posteriormente, ainda sob a Organização das Nações Unidas, foram realizadas reuniões em Nova York, onde se chegou ao primeiro rascunho do acordo que seria o GATT: “*After the London meeting, a UN drafting committee met at Lake Success, New York, in January- February 1947 to improve the language of the articles where substantial agreement had been reached. This meeting produced the first full draft of the GATT (Annex B- 6) by drawing on the commercial policy chapters of the draft ITO chapter. The GATT was considered necessary to protect the negotiated tariff concession*”. O presidente americano, Harry Truman, aprovou os planos para uma conferência em Genebra e apresentou uma primeira versão da lista de bens que os Estados Unidos estavam preparados para oferecer concessões.

<sup>82</sup> *Ibid.* Em 10/04/1947 foi realizada a reunião de Genebra: “*On 10 April 1947, the Second Preparatory meeting of the United Nations Conference on Trade and Employment opened at the Palais des Nations in Geneva, Switzerland. The purpose of the meeting was to prepare a draft version of the ITO charter for final discussion and ratification at the UN conference at Havana later that year. In addition, the meeting would allow the “nuclear” countries to negotiate tariff reductions and secure those reductions with an interim measure, a General Agreement on Tariffs and Trade*”.

<sup>83</sup> *Ibid.* Em 10/04/1947 foi realizada a reunião de Genebra: “*On 10 April 1947, the Second Preparatory meeting of the United Nations Conference on Trade and Employment opened at the Palais des Nations in Geneva, Switzerland. The purpose of the meeting was to prepare a draft version of the ITO charter for final discussion and ratification at the UN conference at Havana later that year. In addition, the meeting would allow the “nuclear” countries to negotiate tariff reductions and secure those reductions with an interim measure, a General Agreement on Tariffs and Trade*”.

a submeter suas políticas tributárias sobre importações ao órgão,<sup>84</sup> o que relegou a cláusula do tratamento nacional a um grau elevado de indefinição e cuja aplicabilidade se restringiu aos órgãos judiciários nacionais, sem balizas internacionais claras de interpretação.

As negociações sobre o GATT avançaram mais rápido do que as da OIC, o que levou os negociadores a decidirem colocar o acordo de comércio em vigor. Em 30/10/1947, oito, e, posteriormente, todos os vinte e três países engajados na discussão assinaram o Protocolo de Aplicação Provisória (*“Protocol of Provisional Application”*) do GATT/1947, que previa a possibilidade de as partes manterem medidas e disposições inconsistentes com o acordo desde que já estabelecidas no momento da assinatura, os “direitos adquiridos” (*“grandfather rights”*), o que perdurou até o ano de 1996.<sup>85</sup> Entre estes países, estava o Brasil, que veio a editar Lei nº 313/1948, que “*autoriza o Poder Executivo a aplicar, provisoriamente*” o GATT/1947.<sup>86</sup>

Em março de 1948, a carta de Havana concluiu o acordo de instituição da OIC que, no entanto, foi frustrado na medida em o Congresso dos Estados Unidos não o aprovou, tendo permanecido como uma lacuna na estrutura das instituições econômicas internacionais de Bretton Woods, o que levou os países a se voltarem para o GATT/1947 para lidar com problemas relacionados ao comércio internacional: “(...) *embora o GATT tenha sido concebido como um acordo multilateral para a redução de tarifas, e não como uma organização internacional, ele se ‘transformou’ com sucesso (...) em uma organização internacional de fato*”.<sup>87</sup>

A redução tarifária era o objetivo do final dos anos 1940 para se alcançar a liberalização comercial, de forma a criar sinergia comercial entre os países signatários, no que o GATT foi muito bem sucedido durante as oito primeiras rodadas comerciais (1947 a 1994). Este, diga-se, jamais deixou de ser um objeto privilegiado dos ciclos, mesmo após a sexta

<sup>84</sup> CRUZ, Maria Angela Jardim de Santa, **International Trade Agreements Before Domestic Courts: Lessons from the Eu and Brazilian Experiences**, Genebra: Springer International Publishing, 2016, p. 43.

<sup>85</sup> BOSSCHE; ZDOUC, **The Law and Policy of the World Trade Organization**, p. 87–88. “*This was quite ‘convenient’ and explains why the GATT 1947 itself was never adopted by the Contracting Parties. Until 1996, the provisions of the GATT 1947 were applied through the PPA of 30 October 1947*”.

<sup>86</sup> **Lei nº 313/1948 - Art. 1º E’** o Poder Executivo autorizado a aplicar, provisoriamente, o Acôrdo Geral sôbre Tarifas Aduaneiras e Comércio, cujo texto consta da Ata Final da Segunda Reunião da Comissão Preparatória da Conferência das Nações Unidas sôbre Comércio e Emprêgo, assinada pelo Brasil e outros países, em Genebra, a 30 de outubro de 1947.

<sup>87</sup> BOSSCHE; ZDOUC, **The Law and Policy of the World Trade Organization**, p. 87–88. “*(...) the ITO was ‘stillborn’ (...) Although the GATT was conceived as a multilateral agreement for the reduction of tariffs, and not an international organisation, it would successfully ‘transform’ itself in a pragmatic and incremental manner - into a ‘de facto’ international organisation*”.

negociação, a Rodada Kennedy (1964-67),<sup>88</sup> momento a partir do qual os países passaram a se concentrar em barreiras não tarifárias.

A sétima rodada, chamada Rodada Tóquio (1973-79), foi marcada por decisões não consensuais e por acordos plurilaterais e não-vinculantes e, finalmente, em setembro de 1986, em Punta del Este, foi dado início à Rodada Uruguai, que duraria até abril de 1994, que não tinha inicialmente entre seus objetivos o estabelecimento de uma nova organização internacional.<sup>89</sup> Em fevereiro de 1990, o ministro do comércio italiano, Renato Ruggiero, lançou a ideia de uma nova organização, e “(...) em abril de 1990, o Canadá formalmente propôs o estabelecimento do que chamou de 'Organização Mundial do Comércio'”, acompanhado, em julho, por pedido similar da Comunidade europeia: “(...) as reações dos Estados Unidos e da maioria dos países em desenvolvimento foram tudo, menos entusiasmadas”.<sup>90</sup>

A resistência dos Estados Unidos com a nova organização perdurou por quase toda a oitava rodada, tendo sido retirada em 1993 na administração Clinton.<sup>91</sup> Apenas em 15 de dezembro, os negociadores americanos concordaram com a sua criação, resultando, em abril de 1994, na assinatura do Acordo de Marrakesh que formalizou a criação da OMC a partir de 1995, tendo como seu objetivo preambular, entre outros, a redução das tarifas e outras barreiras ao comércio e a eliminação do tratamento discriminatório nas relações comerciais internacionais. Como resultado, “(...) os textos negociados e seus anexos compunham 26.000 páginas de regras, abordando os mais diversos temas, e envolvendo a maior parte do comércio mundial”.<sup>92</sup>

Sob este contexto, o Anexo 1A do Acordo Constitutivo da OMC se refere aos “Acordos Multilaterais sobre o Comércio de Bens”, composto por 13 acordos,<sup>93</sup> entre eles

<sup>88</sup> THORSTENSEN, **OMC – Organização Mundial do Comércio: as regras do comércio internacional e a nova rodada de negociações multilaterais**, p. 29–30. Nas 8 rodadas comerciais entre 1947 e 1994, a média das tarifas aplicadas sobre importações era de aproximadamente 40% no ano da criação do GATT, tendo sido reduzida para cerca de 5% até a Rodada Uruguai, enquanto o Brasil detinha, para 2010, a alíquota efetiva média de 31,5%. Assim, as primeiras 5 rodadas focaram na redução tarifária: (i) Genebra (1947), (ii) Ancecy (1949), (iii) Torquay (1951), (iv) Genebra (1956) e (v) Dillon (1960-61). Da (vi) Rodada Kennedy (1964-67) em diante, o foco foram as barreiras não-tarifárias (NTMs).

<sup>89</sup> BOSSCHE; ZDOUC, **The Law and Policy of the World Trade Organization**, p. 90.

<sup>90</sup> *Ibid.*

<sup>91</sup> BASALDÚA, Ricardo Xavier, **La organización mundial del comercio y la regulación del comercio internacional**, 1. ed. Buenos Aires: LexisNexis, 2007, p. 105–109. “*Es la ronda concluída que insumió más tiempo y en la que durante su desarrollo reinó la incertidumbre sobre si lograría éxito*”.

<sup>92</sup> BARRAL, Welber Oliveira, De Bretton Woods a Doha, in: BARRAL, Welber Oliveira (Org.), **O Brasil e a OMC**, 2. ed., 3. tiragem, revista e atualizada. Curitiba: Juruá Ed, 2004, p. 14.

<sup>93</sup> Anexo 1A do Acordo Constitutivo da OMC: (i) GATT/1994 (“*General Agreement on Tariffs and Trade 1994*”); (ii) Acordo sobre Agricultura (“*Agreement on Agriculture*”); (iii) Acordo sobre a Aplicação de Medidas



o GATT/1994, que esclarece ser “(...) composto pelas disposições do GATT/1947, pelas disposições que tenham entrado em vigor durante o GATT/1947, antes de 1995”<sup>94</sup> e pelos demais entendimentos nele veiculados, não havendo derrogação de um instrumento pelo outro, mas complementariedade.

O Artigo I do GATT/1994 veicula a cláusula da obrigação de tratamento conforme a “nação mais favorecida” (“*Most-Favoured-Nation Treatment Obligation*”), devendo o intérprete, diante de medida abrangida pelo Artigo I:1, verificar se está diante de configuração de vantagem (“qualquer vantagem, favor, privilégio ou imunidade”) na comparação entre produtos similares concedida “imediate e incondicionalmente” a todos os produtos similares, independentemente de sua origem ou destino, inclusive métodos de cobrança, valoração, formalidades envolvidas na importação ou exportação, leis, regulamentos e requisitos que afetem as condições de venda, compra, transporte, distribuição ou o preço do produto.<sup>95</sup>

A segunda principal obrigação não-discriminatória da OMC é a do tratamento nacional (“*National Treatment*”), aplicável ao comércio de mercadorias e ao comércio de serviços, segundo a qual, se um país membro favorece seus produtos, serviços ou fornecedores de serviços, deve fazer o mesmo com relação àqueles provenientes de outros países. Suas regras estão previstas, no contexto do recorte da presente pesquisa, no Artigo III do GATT, em especial o Artigo III:2 e III:4 (para serviços, o principal dispositivo é o Artigo XVII:1 do GATS), que serão abordados pela presente pesquisa unicamente como meio de aplicação do Artigo II:2(a), no contexto da construção de um *iter* metodológico de aferição de equivalência, o que será chamado, mais adiante, de aplicação sucessiva de filtros isonômicos.

---

Sanitárias e Fitossanitárias (“*Agreement on the Application of Sanitary and Phytosanitary Measures*”); (iv) Acordo sobre Têxteis e Vestuário (“*Agreement on Textiles and Clothing*”); (v) Acordo sobre Barreiras Técnicas ao Comércio (“*Agreement on Technical Barriers to Trade*”); (vi) Acordo sobre Medidas de Investimento Relacionadas ao Comércio (TRIMS) (“*Agreement on Trade-Related Investment Measures*”); (vii) Acordo sobre a Implementação do Artigo VI (Antidumping) (“*Agreement on Implementation of Article VI of the GATT 1994*”); (viii) Acordo sobre a Implementação do Artigo VII (Valoração Aduaneira) (“*Agreement on Implementation of Article VII of the GATT 1994*”); (ix) Acordo sobre Inspeção Pré-Embarque (“*Agreement on Pre-shipment Inspection*”); (x) Acordo sobre Regras de Origem (“*Agreement on Rules of Origin*”); (xi) Acordo sobre Procedimentos para o Licenciamento de Importações (“*Agreement on Import Licensing Procedures*”); (xii) Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias (“*Agreement on Subsidies and Countervailing Measures*”); (xiii) Acordo sobre Salvaguardas (“*Agreement on Safeguards*”).

<sup>94</sup> TREVISAN, **O imposto de importação e o direito aduaneiro internacional**, p. 130.

<sup>95</sup> BOSSCHE; ZDOUC, **The Law and Policy of the World Trade Organization**, p. 350. A redação confusa abraça uma ambiguidade construtiva, fruto da negociação e da construção conjunta dos enunciados, e a cláusula não é absoluta, de modo a comportar exceções ao regime que viabilizaram a sua aceitação, tendo sido sucedido por comunidades econômicas como a União Europeia e o Mercosul. Os autores afirmam que todos os países da OMC têm um acordo regional, de modo que é possível se falar em um “princípio da nação menos favorecida”, tamanhas as exceções, de modo que, hoje, a MNF poderia ser considerada a exceção.

Importa, neste momento, constatar-se que a redação do princípio da nação mais favorecida é ampla, e qualquer vantagem, favor, imunidade ou privilégio concedida por um país precisa ser estendido aos demais. Por outro lado, a cláusula do tratamento nacional dispõe, em resumo, que “(...) *bens importados devem ser tratados de forma igual ou não menos favorável que produtos nacionais*”, do que decorre a vedação de tributos internos discriminatórios que “(...) *ajam como substitutos às tarifas de importação*”.<sup>96</sup> Neste sentido, os dois momentos da não-discriminação “(...) *se estendem para além do comércio e dos tributos internos, incluindo também medidas não tributárias*”.<sup>97</sup>

### ***I. 2. 2. Subsídios e medidas compensatórias (ASMC)***

Os subsídios, embora alijados do recorte pretendido por esta tese, voltada ao estudo do nivelamento na importação de bens, devem ser definidos de maneira clara para segregá-los dos ajustes fiscais de fronteira, muito embora seja necessário o reconhecimento de que os dois institutos estão alinhados com a construção realizada em torno da tarifa e da transparência, conforme se desenvolverá ao longo deste estudo. Fecham-se, assim, as duas pontas do princípio do destino, uma vez que, nos termos do Artigo XVI:4 do GATT,<sup>98</sup> os subsídios não poderão ter o efeito “(...) *de reduzir o preço de venda na exportação do produto de tal forma que fique abaixo do preço comparável cobrado aos consumidores do mercado interno para o produto similar de origem nacional*”.<sup>99</sup>

Apesar do consenso em torno da isenção aos produtos destinados à exportação nos debates que culminaram com a celebração do GATT/1947, a norma que autorizava o ressarcimento dos tributos sobre eles incidentes seria inserida apenas em 1955 no

<sup>96</sup> VETTORI, **Contribuição ao estudo sobre as influências recíprocas entre a tributação da renda e o comércio internacional**. p. 53.

<sup>97</sup> DALY, *The WTO and Direct Taxation*. Tradução nossa: “*These core GATT principles of MFN and NT extend beyond trade and internal taxes to non-tax measures too*”.

<sup>98</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **GATT 1994**, art. XVI:4. “*Further, as from 1 January 1958 or the earliest practicable date thereafter, contracting parties shall cease to grant either directly or indirectly any form of subsidy on the export of any product other than a primary product which subsidy results in the sale of such product for export at a price lower than the comparable price charged for the like product to buyers in the domestic market. Until 31 December 1957 no contracting party shall extend the scope of any such subsidization beyond that existing on 1 January 1955 by the introduction of new, or the extension of existing, subsidies*”.

<sup>99</sup> BRITO FILHO, **O princípio de não-discriminação tributária no comércio internacional de bens**, p. 20 e 359. “*O tema dos subsídios fiscais será aqui abordado apenas tangencialmente (...). A necessidade de tocar no assunto deve-se ao fator de que, como veremos, a disciplina dos ajustes fiscais de fronteira, nas exportações, na experiência multilateral, vem trazida em conjunto com a dos subsídios*” (p. 20).

GATT, debatida juntamente “(...) *com o penoso tema dos subsídios fiscais à produção*”.<sup>100</sup> Três são os marcos do avanço na disciplina dos subsídios: (i) a instalação de um grupo de trabalho (“*Working Party on Subsidies*”) no âmbito do GATT e, novembro de 1960 que produziu o Relatório L/1381,<sup>101</sup> que indicou uma lista de medidas consideradas proibidas nos termos do Artigo XVI:4 do GATT; (ii) o “Acordo de Subsídios e Medidas Compensatórias” voltado à interpretação e aplicação dos Artigos VI, XVI e XXIII do GATT, assinado em 1979 ao final da Rodada Tóquio, e internalizado por meio do Decreto nº 93.962/1987 no Brasil; e (iii) o Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias (“*Agreement on Subsidies and Countervailing Measures*” - ASMC ou “*SCM-Agreement*”), produto da Rodada Uruguai, promulgado pelo Decreto nº 1.355/1994 e sob a disciplina atual da Lei nº 9.019/1995.<sup>102</sup>

Os subsídios podem ter efeitos adversos sobre o comércio entre os países, e as disputas sobre “setores econômicos estratégicos” (indústria aeronáutica, setor agrícola, *commodities* como algodão e açúcar) têm tido proeminência na agenda da OMC.<sup>103</sup> A leitura do ASMC revela que, diferente das poucas referências tributárias encontradas no GATT, há nele um grande número de disposições sobre tributação, tanto sobre tributos diretos como indiretos, podendo ser considerado o “(...) *mais poderoso acordo de comércio internacional na área da regulação tributária*”.<sup>104</sup>

Necessário se ter em conta que, apesar de os subsídios serem reputados como mecanismos utilizados para a produção de distorções sobre o comércio, não se deve negligenciar seu uso na “(...) *forma de cumprimento pelo Estado de seu papel fomentador do desenvolvimento*”.<sup>105</sup> O acordo busca estabelecer a forma do convívio entre estes vetores que contrapõem eficiência de mercado a políticas voltadas à concretização de determinados valores e os segrega em figuras proibidas, restritas e permitidas.<sup>106</sup>

<sup>100</sup> *Ibid.*, p. 351.

<sup>101</sup> GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE, **Report of the Working Party on Subsidies (GATT/L1381)**, Genebra, Suíça: GATT (Seventeenth Session), 1960. “*The Working Party considered in accordance with its terms of reference what steps should be taken (...) to implement the provisions of paragraph 4 of Article XVI of the General Agreement*”.

<sup>102</sup> BRITO FILHO, **O princípio de não-discriminação tributária no comércio internacional de bens**, p. 351.

<sup>103</sup> BOSSCHE; ZDOUC, **The Law and Policy of the World Trade Organization**, p. 840.

<sup>104</sup> FARRELL, **The interface of international trade law and taxation**, p. 105.

<sup>105</sup> VETTORI, Gustavo Gonçalves, **Contribuição ao estudo sobre as influências recíprocas entre a tributação da renda e o comércio internacional**, Tese de doutorado, Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, 2011, p. 109.

<sup>106</sup> FARRELL, **The interface of international trade law and taxation**, p. 105–117. Sob esta perspectiva, seria possível, portanto, uma análise especificamente sobre os subsídios de exportação (aqueles voltados “de fato ou de direito” ao desempenho do exportador) e aos de conteúdo local (aqueles vinculados “de fato ou de direito” ao uso preferencial de produtos nacionais em detrimento de estrangeiros) como espécies **proibidas**. Em segundo lugar, os subsídios **recoráveis**, ou seja, aqueles com potencial de produção de efeitos danosos sobre a indústria

No caso DS54 (“*Indonésia - Autos*”), de 1998,<sup>107</sup> o Painel reconheceu que o conceito de “subsídios” do ASMC não vale apenas “*para os fins deste acordo*”, uma vez que integra o todo unitário dos acordos da OMC, o que foi importante para a definição dos limites das medidas de fronteira, uma vez que, diante de um benefício financeiro (diferimento/isenção/remissão), tratando-se de receita não cobrada/arrecadada que de outra forma seria devida, apenas não se estará diante de um subsídio proibido/recorrível se a exigência representar um ajuste de fronteira.

Em termos simples, está-se diante da possibilidade de o país importador impor direitos compensatórios em montante igual ao subsídio concedido ao produto no seu país de origem. Tal barreira visa neutralizar, como se pode perceber, a redução do preço do produto causada pela ação do país exportador, de forma a se reconstituir o preço cobrado no mercado interno para o produto similar nacional. Assim, trata-se de ajuste compensatório a medida imposta no sentido da neutralidade, mas passa a ser protecionista a medida que ultrapasse o redutor.

A leitura da nota do Artigo XVI do GATT denota que a isenção de tributos e demais direitos que incidem sobre um produto similar quando destinado a consumo interno conferida em favor de um produto exportado não será considerada uma subvenção.<sup>108</sup> A nota foi adicionada durante a sessão de revisão de 1954 a 1955, e retirada do parágrafo 2º do Artigo 26 da Carta de Havana.<sup>109</sup> Segundo os registros da conferência realizada entre 1947 e 1948, o entendimento a respeito deste dispositivo abrangia “(...) o caso de remissão de direitos ou

---

nacional de um país-membro, sobre vantagens garantidas pelo GATT 1994, ou qualquer dano grave, assim entendidos como aqueles que deslocam ou impedem a importação ou exportação de produto similar produzido por outro país-membro no mercado do membro outorgante do subsídio (no caso da importação) ou produzido por um membro no mercado exterior (no caso da exportação), aquele que provoca “significativa redução” do preço do produto em relação ao preço praticado em outro país signatário, ou ainda que aumente a participação no mercado mundial de um produto primário ou de base subsidiado. E, por fim, aos subsídios **irrecorríveis**, assim entendidos como aqueles inespecíficos ou, caso de serem específicos, enquadrados entre aqueles que se voltam a promover assistência a atividades de pesquisa, a região economicamente desfavorecida ou para o cumprimento de exigências ambientais.

<sup>107</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **Indonésia - Certain Measures Affecting the Automobile Industry (DS54)**, Genebra, Suíça: OMC, 1998.

<sup>108</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **GATT 1994**, art. XVI. Interpretative Note Ad Article XVI from Annex I: “*The exemption of an exported product from duties or taxes borne by the like product when destined for domestic consumption, or the remission of such duties or taxes in amounts not in excess of those which have accrued, shall not be deemed to be a subsidy*”.

<sup>109</sup> UNITED NATIONS, **United Nations Conference on trade and employment held at Havana: final act and related documents**, New York: Interim Commission for the International Trade Organization, 1948. The Havana Charter, Article 26:2: “*2. The exemption of exported products from duties or taxes imposed in respect of like products when consumed domestically, or the remission of such duties or taxes in amounts not in excess of those which have accrued, shall not be deemed to be in conflict with the provisions of paragraph 1. The use of the proceeds of such duties or taxes to make payments to domestic producers in general of these products shall be considered as a case under Article 25*”.

*tributos incidentes sobre matérias-primas e produtos semimanufaturados posteriormente utilizados na produção de bens manufaturados exportados".*<sup>110</sup>

Por outro lado, “(...) *as disposições do GATT não explicam em detalhes a quais tributos tais artigos se aplicam, nem como se procederá ao cálculo dos valores em excesso dos devidos de modo a proceder o correto ajuste fiscal de fronteira*”.<sup>111</sup> A relevância do Artigo XVI para o nivelamento ao lado do “(...) *laconismo da disciplina multilateral e (...) das preocupações dos Estados Unidos com as práticas que tais normas autorizavam os países europeus a empregar*”<sup>112</sup> levaria à criação de um grupo de trabalho em 28/03/1968, cujo relatório, apresentado em 1970, registrou ter sido “(...) *acordado que as disposições do GATT sobre ajuste fiscal aplicavam o princípio de destino de forma idêntica às importações e exportações*”.<sup>113</sup> Trata-se, como se analisará mais adiante na presente pesquisa, de um conjunto de medidas voltadas a implementar o destino no sentido de permitir a desoneração de produtos exportados, o que permite que a pressão fiscal seja exercida sobre os produtos importados na mesma medida que aquela imposta sobre os similares nacionais.

Como aponta Gustavo Vettori, a lógica “(...) *é que todos os produtos consumidos em um determinado mercado serão tributados pelos mesmos tributos indiretos, i.e., apenas os tributos cobrados pelo Estado importador*”,<sup>114</sup> o que demanda que todos os países envolvidos nestas trocas adotem o destino como vetor de tributação. Tais ajustes são autorizados para tributos “(...) *que incidem sobre vendas, consumo, faturamento, valor acrescido (...) não há autorização para a realização de qualquer ajuste em relação aos tributos diretos*”.<sup>115</sup>

A concepção baseada no destino é viabilizada e confirmada pela alínea ‘g’ do Anexo I do Acordo, voltado a discriminar uma lista exemplificativa de subsídios na exportação, segundo a qual somente passarão a ser considerados subsídios à exportação a

<sup>110</sup> *Ibid.*

<sup>111</sup> BRITO FILHO, **O princípio de não-discriminação tributária no comércio internacional de bens**, p. 360.

<sup>112</sup> *Ibid.*, p. 361.

<sup>113</sup> GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE, **Border Tax Adjustment (L/3464)**.

<sup>114</sup> VETTORI, **Contribuição ao estudo sobre as influências recíprocas entre a tributação da renda e o comércio internacional**, p. 139. “(...) *o que os dispositivos do GATT e do ASCM citados acima permitem é que (i) nas importações, um Estado membro faça incidir sobre os produtos importados os mesmos tributos que incidem sobre a venda de produtos nacionais similares. Este tratamento é permitido pelo Artigo III do GATT; (ii) nas exportações, um Estado membro isente dos tributos indiretos os produtos exportados*”.

<sup>115</sup> *Ibid.*, p. 140. “*Nestes termos, a aplicação do princípio do destino para os tributos diretos é inviável e vedada*”. ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **Acordo de Subsídios e Medidas Compensatórias (“SCM Agreement”)**. A definição de “tributos indiretos” é encontrada na Nota 58 do Anexo I do SCM Agreement: “(...) *For the purpose of this Agreement (...) the term "indirect taxes" shall mean sales, excise, turnover, value added, franchise, stamp, transfer, inventory and equipment taxes, border taxes and all taxes other than direct taxes and import charges*”.

desoneração de tributos indiretos sobre produção/circulação de produtos exportados para além daqueles aplicados sobre a produção e distribuição de produto similar nacional.<sup>116</sup>

Assim, o fato de o país exportador isentar/desonerar ou ressarcir o tributo incidente internamente no momento da exportação do produto não pode ser considerado pelo país importador como um subsídio se o tratamento não se encontra aquém daquele dispensado ao similar nacional e, logo, tal parcela não é suscetível a direitos compensatórios. Os ajustes tributários de fronteira apenas são capazes de alcançar as suas finalidades niveladoras, sob este contexto, diante da aplicação harmônica dos institutos acima descritos, mecanismo que permite “(...) a aplicação do princípio do destino em relação aos tributos indiretos”.<sup>117</sup>

### ***I. 2. 2. 3. A facilitação do comércio e o Pacote de Bali***

A Conferência Ministerial de 1996, realizada em Singapura, foi marcada por discussões a respeito do tema da facilitação do comércio, tema relacionado ao Artigo V, que trata da liberdade de trânsito de bens pelo território, ao Artigo VIII, respeitante a formalidades envolvidas nas atividades de importação e exportação, de modo a impedir que medidas outras além da tarifa venham a obstruir os fluxos comerciais quando exigidas de maneira excessiva, e ao Artigo X, que versa a respeito de transparência e publicidade de regras referentes ao comércio, de forma que sua administração seja uniforme, imparcial e razoável, todos do GATT.<sup>118</sup>

Denota-se, da leitura de tais dispositivos, que “(...) desde a criação do GATT já existe a preocupação em trazer transparência, previsibilidade e redução dos custos de transação”,<sup>119</sup> complexo que, anos mais tarde, viria a ser denominado pela expressão “facilitação do comércio”.

<sup>116</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **Acordo de Subsídios e Medidas Compensatórias (“SCM Agreement”)**. **Annex I (Illustrative list of export subsidies)** – “(g) *The exemption or remission, in respect of the production and distribution of exported products, of indirect taxes in excess of those levied in respect of the production and distribution of like products when sold for domestic consumption*”.

<sup>117</sup> VETTORI, **Contribuição ao estudo sobre as influências recíprocas entre a tributação da renda e o comércio internacional**, p. 139.

<sup>118</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **GATT 1994**, art. V, VIII e X.

<sup>119</sup> KOTZIAS, Fernanda Vieira, **Modernização e desburocratização do Comércio Internacional no Brasil: reformas políticas e ajustes normativos necessários à plena implementação do Acordo sobre a Facilitação do Comércio da OMC**, Tese de doutorado, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018, p. 35.

Depois da Conferência de Genebra de 1998, e da Conferência de Seattle, que lançaria a “Rodada do Milênio” em 1999, mas que terminou sendo suspensa por impasses nas negociações e manifestações da sociedade civil contra a OMC, em 2001, poucas semanas depois do ataque terrorista às torres gêmeas do World Trade Center, teve início em Doha, no Catar, a “Rodada do Desenvolvimento”.

Entre os temas da nova rodada, figurava a facilitação do comércio. No entanto, “(...) *também nas conferências seguintes – Cancún/2003, Hong Kong/2005, Genebra/2009 e 2011 – pouco se avançou nos temas da ‘Rodada Doha’*”.<sup>120</sup> Foi apenas na Conferência de Bali, realizada em dezembro de 2013, que se alcançou um consenso que levaria à celebração de um novo conjunto de acordos conhecidos como “Pacote de Bali”, entre eles o Acordo de Facilitação Comércio (“*Trade Facilitation Agreement*” - TFA),<sup>121</sup> cuja elaboração contou com participação da Organização Mundial das Aduanas (OMA).

### ***I. 2. 3. Da Convenção de Quioto Revisada (CQR/OMA) ao Acordo de Facilitação do Comércio (AFC/OMC)***

Em 1947, foi criado um grupo de estudo formado por treze países com o objetivo de formar uma união aduaneira baseada nos princípios do GATT/1947. No ano seguinte, o grupo seria desmembrado em dois comitês: o comitê econômico, precursor da Organização para a Cooperação Econômica e Desenvolvimento (OCDE) e o comitê aduaneiro, “(...) *que viria a se tornar o Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA)*”,<sup>122</sup> este último criado na Convenção de Bruxelas em 15/12/1950.

Durante o ano de 1973, foi celebrada na cidade de Quioto no Japão a “Convenção Internacional para Simplificação e Harmonização dos Regimes Aduaneiros” (Convenção de Quioto de 1973), que “(...) *incluía, praticamente, toda a temática procedimental aduaneira (...), tratava de assuntos que viriam a ocupar intensamente a*

<sup>120</sup> TREVISAN, **O imposto de importação e o direito aduaneiro internacional**, p. 135.

<sup>121</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **Trade Facilitation Agreement (TFA)**, Genebra, Suíça: OMC, 2014.

<sup>122</sup> TREVISAN, **O imposto de importação e o direito aduaneiro internacional**, p. 103. O Conselho de Cooperação Aduaneira “(...) *constituiu, seguramente, uma das providências internacionais mais importantes para a estruturação do Direito Internacional Aduaneiro, pois foi a partir da existência do CCA que foram aprofundados estudos temáticos que resultaram em diversas outras convenções específicas, como as referentes a regimes e procedimentos aduaneiros, classificação de mercadorias, origem e valoração aduaneira*”.

*agenda do GATT em décadas posteriores*”.<sup>123</sup> Em 1994, o CCA foi rebatizado como Organização Mundial das Aduanas (OMA), e passou a revisar os termos da Convenção celebrada em 1973, de forma a adaptá-la às práticas aduaneiras internacionais, trabalho que foi concluído em 1999 com o texto que ficou conhecido como “Convenção de Quito Revisada” (CQR),<sup>124</sup> que entraria em vigor a partir de 02/02/2006.

Assim, “(...) *pode-se dizer (...) que a CQR/OMA, de 1999, é a precursora do TFA/OMC, de 2013*”,<sup>125</sup> o que culmina na afirmação de que “(...) *o TFA é o melhor ponto de intersecção, na atualidade, entre as duas principais organizações internacionais, criadas no século passado, para disciplinar o comércio internacional*”.<sup>126</sup> A intensificação dos debates ao longo da Rodada Doha pode ser explicada pelo fato de que a existência prévia da CQR indicava as melhores práticas aduaneiras, de modo a minimizar os debates no âmbito da OMC, bem como à “(...) *crescente participação dos ‘custos burocráticos aduaneiros’ na composição dos preços das mercadorias*”.<sup>127</sup>

Em 27/11/2014, os membros da OMC assinaram o protocolo de alteração para inserir o acordo de facilitação ao Anexo 1<sup>a</sup> do acordo constitutivo, como “(...) *reafirmação dos compromissos antigos pactuados no âmbito do GATT/1947 (...) atualizando-os e concentrando-os em um único documento*”.<sup>128</sup>

O protocolo de emenda ao acordo foi promulgado no Brasil por meio do Decreto nº 9.326, de 03/04/2018 (Acordo de Facilitação do Comércio - AFC/OMC), enquanto o protocolo de revisão da Convenção Internacional para a Simplificação e a Harmonização dos Regimes Aduaneiros (Convenção de Quioto Revisada - CQR/OMA), foi promulgado no Brasil pelo Decreto nº 10.276, de 13/03/2020.

<sup>123</sup> *Ibid.*, p. 104. “(...) *assim como em relação à valoração aduaneira, o CCA, historicamente, antecipou discussões técnicas que acabariam sendo travadas no âmbito do GATT (...) com mira nas melhores práticas internacionais*”.

<sup>124</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DAS ADUANAS, **Revised Kyoto Convention (RKC)**, Bruxelas, Bélgica: OMA, 1999.

<sup>125</sup> TREVISAN, **O imposto de importação e o direito aduaneiro internacional**, p. 133.

<sup>126</sup> *Ibid.*, p. 134.

<sup>127</sup> TREVISAN, Rosaldo, **Atuação estatal no comércio exterior, em seus aspectos tributário e aduaneiro**, Dissertação de Mestrado, Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2008, p. 137.

<sup>128</sup> KOTZIAS, **Modernização e desburocratização do Comércio Internacional no Brasil**, p. 284. “(...) *parte significativa das obrigações endereçadas no acordo possui Relação com as competências aduaneiro-tributárias brasileiras, principalmente no que se refere às medidas dos artigos 1, 3, 4, 5, 6 e 10 do AFC e, por essa razão, se enquadram na regra do art. 98 do CTN*”. O debate a respeito da aplicação do art. 98 do Código Tributário Nacional (CTN) será retomado adiante na presente pesquisa.



No Artigo 4.3, o AFC/OMC revela outra faceta da não-discriminação, com foco nos procedimentos de recurso e de revisão,<sup>129</sup> e a preocupação com a dispensa de tratamento não-discriminatório se repete ao longo do acordo, de modo textual no Artigo 5º, Artigo 5. 1(d), Artigo 5. 3.2, Artigo 7. 4.2 e Artigo 7. 7.2(b).(i).<sup>130</sup> Tanto a Convenção de Quioto Revisada, de 1999, como o Acordo de Facilitação do Comércio, de 2013, serão utilizados ao longo da pesquisa como subsídio para se identificarem os limites normativos do nivelamento na fronteira.

#### ***I. 2. 4. Ordem jurídica mercosulina e comandos de equalização tarifária***

O tratado de Montevideu de 18/02/1960, que criou a Associação Latino-Americana de Livre Comércio (“*Asociación Latinoamericana de Libre Comercio*” - ALALC), formada por Argentina, Brasil, Chile, México, Paraguai, Peru, e Uruguai, teve por objetivo estabelecer um zona de livre comércio (Artigo 1º), tendo sido promulgado no Brasil pelo Decreto nº 53.908/1964. Os Artigos 21 e 22 do Capítulo V do tratado determinam que aos produtos originários de uma parte contratante será dispensado tratamento não menos favorável, no território de outra parte contratante, que aquele aplicado a similares nacionais, enquanto o Artigo 52 disciplina a matéria referente a subsídios.<sup>131</sup>

<sup>129</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **Acordo de Facilitação do Comércio (OMC)**, art. 4.3. “*Each member shall ensure that its procedures for appeal or review are carried out in a non-discriminatory manner*”.

<sup>130</sup> *Ibid.*, art. 5. “Other measures to enhance impartiality, non-discrimination and transparency”. Article 5. 1(d) “*when the Member decides to terminate or suspend the notification or guidance, it shall, as appropriate, promptly publish the announcement of its termination or suspension in a non-discriminatory and easily accessible manner or inform the exporting Member or the importer*”. Article 5. 3.2. “*A Member shall either publish, in a non-discriminatory and easily accessible manner, the name and address of any laboratory where the test can be carried out or provide this information to the importer when it is granted the opportunity provided under paragraph 3.1.*”, Article 7. 4.2 “*Each Member shall design and apply risk management in a manner as to avoid arbitrary or unjustifiable discrimination, or a disguised restriction on international trade*”. Article 7. 7.2(b).(i). “*(...) be designed or applied so as to afford or create arbitrary or unjustifiable discrimination between operators where the same conditions prevail*” (g.n.).

<sup>131</sup> Tratado de Montevideo, de 18/02/1960, **Constitutivo de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC)** - “(...) Artículo 21. *En materia de impuestos, tasas y otros gravámenes internos, los productos originarios del territorio de una Parte Contratante gozarán en el territorio de otra Parte Contratante de tratamiento no menos favorable que el que se aplique a productos similares nacionales. Artículo 22.- En los casos de los productos incluidos en el programa de liberación que no sean producidos o no se produzcan en cantidades sustanciales en su territorio, cada Parte Contratante tratará de evitar que los tributos u otras medidas internas que se apliquen deriven en la anulación o reducción de cualquier concesión o ventaja obtenida por cualquier Parte Contratante en el curso de las negociaciones. Si una Parte Contratante se considerase perjudicada por las medidas mencionadas en el párrafo anterior, podrá recurrir a los órganos competentes de la Asociación con el fin de que se examine la situación planteada y se formulen las recomendaciones que correspondan*”.

Na análise de Hugo González Cano, o organismo acabou por fracassar em suas “(...) *metas ambiciosas (...) de se chegar a uma etapa de integração econômica mais avançada*”<sup>132</sup> Como resultado, “(...) *o programa de liberação da ALALC caiu em estado de obsolescência, sendo reformado com o novo tratado*”<sup>133</sup> da Associação Latino-Americana de Integração (“*Asociación Latinoamericana de Integración*” – Aladi), organismo intergovernamental criado pelo Tratado de Montevideu assinado em 12/08/1980, “(...) *conhecido como TM-80*”,<sup>134</sup> no contexto do qual se consolidam os “(...) *principais grupos sub-regionais de integração da região (Comunidade Andina, Mercosul e Grupo dos Três), assim como os acordos bilaterais assinados pelos Países-Membros desses grupos com os demais países signatários*”.<sup>135</sup>

A maior flexibilidade do acordo com relação a seu predecessor compreendia “(...) *a existência de acordos parciais entre países não sujeitos a cláusulas de nação mais favorecida, que estende as concessões aos demais países-membros*”.<sup>136</sup> A característica de convergência, apontada também por Leonardo Correia Lima Macedo,<sup>137</sup> previa a “(...) *negociação com outros países-membros que desejem incorporar-se aos acordos parciais celebrados*”.<sup>138</sup>

O tratado, celebrado em 1980 com Bolívia, Colômbia, Chile, Equador, México, Paraguai, Peru, Uruguai, e Venezuela, foi promulgado no Brasil pelo Decreto nº

<sup>132</sup> CANO, Hugo González, **A harmonização tributária nos processos de integração econômica**, Brasília/DF: ESAF, 1986, p. 45. “(...) *Já em fins da década dos sessenta, começou a observar-se uma situação política complicada, pelo desejo de realizar avanços importantes pouco realistas (...). A década dos setenta mostrou, além disso, nos países de maior desenvolvimento relativo, a aplicação de políticas agressivas de promoção comercial à margem da integração regional, como ocorreu com os incentivos às exportações (...)* o comércio de bens não favorecidos com reduções tarifárias zonais (...) *apresentou maior dinamismo que o comércio de bens favorecidos com reduções tarifárias*”.

<sup>133</sup> *Ibid.*, p. 46. O estudo foi publicado pela Escola de Administração Fazendária em 1986, sob a apresentação de seu então diretor-geral, Osiris de Azevedo Lopes Filho, poucos anos depois da celebração do segundo Tratado de Montevideu de 1980 e, portanto, com um tom otimista sobre o futuro da Aladi. Segundo o argentino Hugo González Cano, “(...) *o novo esquema de integração é muito menos ambicioso e procura alterações mais pausadas no do comércio zonal. Trata-se de um esquema mais realista e que funciona com mecanismos mais flexíveis*”.

<sup>134</sup> MACEDO, Leonardo Correia Lima, **Direito Tributário no Comércio Internacional. (Acordos e Convenções Internacionais – OMC, CCA/OMA, Aladi e Mercosul)**, São Paulo: Lex Editora/Aduaneiras, 2005, p. 38.

<sup>135</sup> *Ibid.*, p. 38–39.

<sup>136</sup> CANO, **A harmonização tributária nos processos de integração econômica**, p. 46.

<sup>137</sup> MACEDO, **Direito Tributário no Comércio Internacional. (Acordos e Convenções Internacionais – OMC, CCA/OMA, Aladi e Mercosul)**, p. 38–39.

<sup>138</sup> CANO, **A harmonização tributária nos processos de integração econômica**, p. 46. “(...) *ao se tratar de negociações bilaterais nos acordos parciais, os possíveis efeitos da tributação interna nas condições de concorrência podem-se considerar na negociação realizada caso por caso. Ou seja, por não existir um programa de redução automática das tarifas aduaneiras, como ocorria antes, torna-se ainda menos necessário ditar normas de harmonização tributária, para evitar distorções nas condições de concorrência*”.

87.054/1982.<sup>139</sup> A disposição do Artigo 21 da ALALC foi ecoada pelo Artigo 46 da Aladi em matéria de tratamento nacional.<sup>140</sup> Os signatários mantiveram “(...) o objetivo de que cada qual eliminasse, para o essencial do comércio recíproco, os gravames e restrições que incidissem sobre a importação de produtos originários do território de qualquer dos outros”,<sup>141</sup> mas, por outro lado, “(...) adiaram a realização desse objetivo para quando o desenvolvimento de todos alcançasse o mesmo nível”,<sup>142</sup> o que se reflete no Artigo 1º do acordo, ao entabular um processo de integração a longo prazo, de forma gradual e progressiva, rumo à formação de um mercado comum latino-americano.

A mais notável concretização do objetivo ocorreria com a celebração do Tratado de Assunção, em 26/03/1991, com Argentina, Paraguai, e Uruguai, promulgado pelo Brasil por meio do Decreto nº 350, de 21/11/1991, que criou o Mercado Comum do Sul (Mercosul),<sup>143</sup> definido como uma união aduaneira imperfeita por Liziane Angelotti Meira por comportar exceções à regra que determina a aplicação das mesmas alíquotas sobre importações extrabloco e ainda incidir tarifa sobre a importação no fluxo comercial intrabloco de determinados bens.<sup>144</sup>

O tratado determinou, em seu Artigo 7º, que, “em matéria de impostos, taxas e outros gravames internos”, deve ser dispensado aos produtos originários de um país

<sup>139</sup> Em 06/11/1998, a República de Cuba foi aceita como país-membro na 10ª Reunião do Conselho de Ministros da Aladi, passando a ser membro pleno a partir de 1999. Em 24/04/2009, a República do Panamá foi também aceita pela 15ª Reunião, passando a ser membro pleno da ALADI no ano de 2012. Em 11/08/2012, a República da Nicarágua foi aceita como país-membro na 16ª Reunião e atualmente avança no cumprimento das condições estabelecidas para constituir-se em país-membro da Associação.

<sup>140</sup> Tratado de Montevideo, de 12/08/1980, **Constitutivo de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC)** - Artículo 46. “*En materia de impuestos, tasas y otros gravámenes internos, los productos originarios del territorio de un país miembro gozarán en el territorio de los demás países miembros de un tratamiento no menos favorable al que se aplique a productos similares nacionales. Los países miembros adoptarán las providencias que, de conformidad con sus respectivas Constituciones Nacionales, sean necesarias para dar cumplimiento a la disposición precedente*”.

<sup>141</sup> CRUZ, Luiz Dilermando de Castello, **O tratado de Montevideu 1980**, 1. ed. Brasília/DF: Escola de Administração Fazendária (ESAF), 1984, p. 54.

<sup>142</sup> *Ibid.*

<sup>143</sup> Além da Tarifa Externa Comum (1995) em relação aos demais países não pertencentes ao bloco, foram celebrados diversos protocolos no sentido de se aperfeiçoar a estrutura do Mercosul, entre os quais se destacam o Protocolo de Ouro Preto (1994), que estabelece os órgãos componentes do bloco, o Protocolo de Olivos (2002) que substituiu o Protocolo de Brasília, que estabelece os procedimentos de solução de controvérsias, o Protocolo de Ushuaia (1998) e o Protocolo de Ushuaia II (2011), que estabelecem compromissos democráticos dos membros do bloco, o Protocolo Constitutivo do Parlamento do Mercosul (2005).

<sup>144</sup> MEIRA, Liziane Angelotti, Integração regional e tributos sobre o comércio exterior no Mercosul, **Revista da PGFN**, v. 1, n. 2, p. 53–71, 2011, p. 60. “(...) *O Mercosul foi criado no âmbito da Associação Latino-Americana de Integração (Aladi), como um acordo sub-regional, por meio do Tratado de Assunção, assinado em 1991 (...) o Mercosul configura uma exceção à regra do tratamento da nação mais favorecida, na modalidade integração regional e, para que seja reconhecido por esta organização deve cumprir as duas regras que tornam essas discriminações regionais aceitáveis perante a OMC: diminuir as barreiras para as transações comerciais intrabloco e não aumentá-las em relação a outros países*”.

integrante do bloco o “mesmo tratamento que se aplique ao produto nacional”.<sup>145</sup> A redação diverge, portanto, daquela utilizada pelo GATT, pela ALALC e pela Aladi (“tratamento não menos favorável”).

A alteração, no entanto, tem poucos efeitos práticos, pois, como se desenvolverá ao longo deste estudo, na condição de norma de bloqueio do tratado, é possível se argumentar a impossibilidade de tributação desfavorável ao importado com relação ao similar nacional, sendo indiferente ao GATT o tratamento “mais favorável” concedido na fronteira. O remédio jurídico de correção isonômica em sentido oposto (tratamento menos favorável dispensado ao produto nacional) demanda por norma interna autorizadora da tributação, não sendo suficiente a exigência de “mesmo tratamento”.

Em segundo lugar, cabe se observar que, em março de 1991, não havia sido criada a contribuição para financiamento da Seguridade Social (Cofins), o que viria a ocorrer com o advento da Lei Complementar nº 70, de 30/12/1991, e tampouco PIS-Importação e Cofins-Importação, que viriam a ser instituídos pela Lei nº 10.865/2004. Tal especificidade tributária tampouco é utilizada pelo GATT que, para explicitar o objetivo de busca de alto grau de eficácia prefere utilizar encargos (“charges”) ou tributos (“taxes”).<sup>146</sup> Por este motivo, o Artigo 7º reporta, de maneira exemplificativa, à “impostos” e “taxas”, mas logo acresce “e outros gravames internos” (“y otros gravámenes internos”).<sup>147</sup>

Por fim, cabe se observar que o dispositivo tampouco remete ao termo “similar nacional”, dispondo simplesmente sobre o “produto nacional” (“*producto nacional*”), o que poderia, em um primeiro momento, apontar para uma norma de bloqueio em menor extensão que o GATT, o que é refutado pela constatação de que a norma perderia sentido caso a comparabilidade fosse estabelecida com “qualquer produto” nacional, o que exige do

<sup>145</sup> Tratado para la constitución de un mercado común entre la República Argentina, la República federativa del Brasil, la Republica del Paraguay y la República oriental del Uruguay (**Tratado de Asunción**), de 26/03/1991 (Mercosur) - Artículo 7º “*En materia de impuestos, tasas y otros gravámenes internos, los productos originarios del territorio de un Estado Parte gozarán, en los otros Estados Partes, del mismo tratamiento que se aplique al producto nacional*”.

<sup>146</sup> O que revela uma preocupação de caráter meramente pedagógico, uma vez que nos tratados não se trabalha a condição de espécies tributárias em função da busca da efetividade.

<sup>147</sup> BRITO FILHO, **O princípio de não-discriminação tributária no comércio internacional de bens**, p. 502. Acresce-se o seguinte argumento, referente ao Artigo 2º do Anexo I do Tratado de Assunção, “(...) *que trata do Programa de Liberação Comercial (...) traz o conceito de gravames como sendo ‘os direitos aduaneiros e quaisquer outras medidas de efeito equivalente, sejam de caráter fiscal, monetário, cambial ou de qualquer natureza, que incidam sobre o comércio exterior’ não estão compreendidas neste conceito taxas e medidas análogas quando respondam ao custo aproximado dos serviços prestados; e de restrições como ‘qualquer medida de caráter administrativo, financeiro, cambial ou de qualquer natureza, mediante a qual um Estado-Parte impeça ou dificulte, por decisão unilateral, o comércio recíproco’*”.

realizador a sua integração com as demais normas que regem o comércio internacional de bens.<sup>148</sup>

### I. 3. Não-discriminação tributária sobre o comércio internacional e sua aplicabilidade no direito interno brasileiro

#### I. 3. 1. *Transversalidade dos efeitos dos tratados sobre o ordenamento nacional*

A construção de uma estrutura jurídica internacional negociada entre os países apenas faz sentido se puder ser aplicada nos ordenamentos nacionais, o que envolve a efetividade dos compromissos assumidos pelo Brasil com seus parceiros comerciais. Uma norma como aquela que determina as amarras do que se denominará provisoriamente de “extrafiscalidade” ao imposto de importação, e que posteriormente será elaborado por meio da concepção de uma proteção tarifária exclusiva, perturba as ordens nacionais e, ao estabelecer como única rota de fuga para o ajuste dos tributos internos a técnica do nivelamento, confina a forma como cada país deve tratar as suas medidas de fronteira para aperfeiçoar o princípio do destino.

Os tratados serão entendidos, sob esta perspectiva, como pactos escritos entre sujeitos de Direito Internacional<sup>149</sup> e cujo descumprimento pode gerar implicações

<sup>148</sup> Desde 1994, ano do início das atividades do bloco, é debatida a redação de um Código Aduaneiro do Mercosul (CAM), por meio da Decisão CMC nº 25/1994, ratificado, no entanto, naquela oportunidade apenas pelo Paraguai, o que inviabilizou o início de sua vigência, havendo ainda o registro de outras tentativas de viabilizá-lo. “(...) No entanto, o único país que o ratificou foi o Paraguai. Tendo em vista que, conforme dispunha o art. 185 do CAM/1994, o Código somente entraria em vigor trinta dias depois que dois países do Mercosul o ratificassem, não houve início de vigência (...) houve um Projeto de Código no ano de 2000, no entanto não se deu sequer sua aprovação pelos órgãos do Mercosul” (MEIRA, *Integração regional e tributos sobre o comércio exterior no Mercosul*, p. 67.). Como aponta Jeferson Teodorovicz, “(...) o Código Aduaneiro, claramente inspirado nos esforços latino-americanos antecedentes (...) além de consolidar a legislação aduaneira comum a ser adotada pelos Estados partes, menciona em diversos artigos os tributos aduaneiros” (TEODOROVICZ, Jeferson, **Harmonização Tributária Internacional e Integração Regional**, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.). Segundo Rosaldo Trevisan, “(...) não se tem dúvidas de que os países do Mercosul possuem plena ciência das medidas necessárias à consolidação da união aduaneira do bloco, mas a efetiva implementação de tais medidas requer mais que sua simples enumeração com fixação de prazos programáticos” (TREVISAN, Rosaldo, **O imposto de importação e o direito aduaneiro internacional**, 1. ed. São Paulo: Aduaneiras/Lex Produtos Jurídicos, 2017, p. 122.). O Título XI do CAM, correspondente aos arts. 157 a 171, trata dos chamados “tributos aduaneiros”, e comporta discussões que ficarão fora do escopo da tese, uma vez que não se trata de norma ratificada pelo Brasil.

<sup>149</sup> ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS, **Vienna Convention on the Law of Treaties**, Viena: ONU, 1969, art. 2.1(a). “For the purposes of the present Convention: (...) ‘treaty’ means an international agreement

sancionatórias ao país, chegando o Artigo 27 da Convenção de Viena a afirmar que o direito interno não poderia ser utilizado para justificar o descumprimento de um tratado e, nos Artigos 53 e 64 a estabelecer a base do *jus cogens*:<sup>150</sup> a norma internacional apenas poderia ser alterada ou revogada por outra norma internacional.

Pode-se afirmar que, no Brasil, “(...) após a assinatura, expressão precária de consentimento”,<sup>151</sup> o tratado será submetido ao assentimento parlamentar, à ratificação e, finalmente, à promulgação. Assim, compete privativamente ao ocupante do cargo da Presidência da República a celebração dos tratados internacionais que serão objeto de posterior referendo do Congresso Nacional,<sup>152</sup> que, por seu turno, pode rejeitá-lo, resolvendo de maneira definitiva o tratado, ou aprová-lo, hipótese na qual cabe à Presidência promover a sua ratificação<sup>153</sup> na ordem internacional. Logo, a aprovação é o modo pelo qual o Poder Legislativo autoriza à chefia do Poder Executivo ratificar o instrumento. A partir deste momento, passa a ser necessário se publicar o texto do tratado em língua portuguesa, o que se denomina promulgação.<sup>154</sup>

Na primeira das etapas, a assinatura do acordo pelas autoridades envolvidas, o texto passa a ser considerado autêntico e definitivo, e é a partir desse momento que o Estado contrai a obrigação de não frustrar o seu objeto e finalidade, mesmo antes de sua entrada em vigor.<sup>155</sup> A concepção de que “(...) a expressão do consentimento definitiva, no caso

---

*concluded between States in written form and governed by international law, whether embodied in a single instrument or in two or more related instruments and whatever its particular designation”.*

<sup>150</sup> NASSER, Salem Hikmat, Jus Cogens: ainda esse desconhecido, **Revista Direito GV**, v. 1, n. 2, p. 161–178, 2005, p. 164–166. O dever de cumprir o acordado (“*pacta sunt servanda*”) materializado pela Convenção de Viena como “*jus cogens*”, uma ordem de normas imperativas de Direito Internacional geralmente aceitas e reconhecidas pela comunidade internacional dos Estados

<sup>151</sup> TREVISAN, **O imposto de importação e o direito aduaneiro internacional**, p. 156.

<sup>152</sup> **Constituição de 1988 - Art. 49.** *É da competência exclusiva do Congresso Nacional: I - resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional (...).* **Art. 84.** *Compete privativamente ao Presidente da República: (...) VIII - celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional.*

<sup>153</sup> ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS, **Convenção de Viena**, art. 1(b). “*‘ratification’, ‘acceptance’, ‘approval’ and ‘accession’ mean in each case the international act so named whereby a State establishes on the international plane its consent to be bound by a treaty*”.

<sup>154</sup> TREVISAN, **O imposto de importação e o direito aduaneiro internacional**, p. 139–161. Não é pacífica a necessidade de publicação do texto do tratado para que a norma se incorpore ao direito interno. Contudo, tanto esta discussão como aquelas a respeito da extensão do *jus cogens*, do monismo, do dualismo, e mesmo os debates a respeito das atuais acepções de soberania não serão debatidas pelo presente estudo, salvo especificamente naquilo que colaborarem para o efetivo desenvolvimento do tema da aplicação e do controle dos encargos de equivalência pelo direito brasileiro. Por este motivo, este item se volta a construir premissas para que se avance no tema proposto de análise.

<sup>155</sup> ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS, **Convenção de Viena**. Artigo 7º determina quais serão as pessoas consideradas como representantes do Estado; o Artigo 10º reporta à autenticação do texto por meio da assinatura, ainda que *ad referendum* do tratado, e o Artigo 18 aponta para a obrigação de não frustrar o objeto e finalidade de um tratado antes de sua entrada em vigor.

*brasileiro, demanda prévia autorização do Congresso Nacional*”,<sup>156</sup> levou parte da doutrina a expressar que o que altera o ordenamento interno não é o tratado, mas o decreto legislativo.<sup>157</sup> Na realidade, o papel deste instrumento parece ser bastante limitado, senão nulo, para a finalidade de incorporação do tratado, ainda que relevante para a produção de eficácia. Na acepção de Heleno Taveira Torres, a vigência do acordo começaria a contar exclusivamente a partir do ato de ratificação.<sup>158</sup>

A leitura do Artigo 24 da Convenção de Viena esclarece que a entrada em vigor se inicia na data prevista pelo próprio texto do tratado,<sup>159</sup> que “(...) *jamais ocorrerá antes da entrada em vigor internacional do próprio tratado, nem antes da expressão definitiva do consentimento desse Estado em se obrigar pelo Tratado*”.<sup>160</sup> Desta feita, com a ratificação, o tratado já produz efeitos internacionalmente, na forma como previsto em seu texto. A segunda etapa é torná-lo público por meio da promulgação mediante publicação a ser realizada por meio de decreto presidencial.

Logo, “(...) *há posicionamento dominante, hoje, doutrinário e jurisprudencial, no sentido de que o decreto de promulgação é que torna o tratado vigente e aplicável na ordem interna*”,<sup>161</sup> conforme se depreende da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.480/DF, sob a relatoria do Ministro Celso de Mello, julgada em 04/09/1997: superada a fase da assinatura, da autorização pelo Congresso Nacional, e da ratificação pelo chefe de Estado, conclui-se o *iter* procedimental de incorporação do tratado por meio de decreto presidencial, de cuja edição derivam “(...) *três efeitos básicos que lhe são*

<sup>156</sup> TREVISAN, **O imposto de importação e o direito aduaneiro internacional**, p. 162.

<sup>157</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de direito tributário**, 23. ed. São Paulo, SP: Editora Saraiva, 2011, p. 106–107. “*Esclareça-se que os tratados e as convenções internacionais, bem como os convênios estaduais, não são portadores de força vinculante. É imperioso, por decorrência do princípio da legalidade, que a ordem jurídica recolha a matéria desses atos multilaterais de vontade, sem o que não se dá a produção de normas válidas no direito pátrio. E é precisamente por essa razão que o decreto legislativo assume importância significativa como instrumento primário de introdução de regras tributárias*”.

<sup>158</sup> TORRES, Heleno Taveira, **Pluriritributação internacional sobre as rendas de empresas**, 2.a ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 165–166.

<sup>159</sup> ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS, **Convenção de Viena**, art. 24. “**1. A treaty enters into force in such manner and upon such date as it may provide or as the negotiating States may agree. 2. Failing any such provision or agreement, a treaty enters into force as soon as consent to be bound by the treaty has been established for all the negotiating States. 3. When the consent of a State to be bound by a treaty is established on a date after the treaty has come into force, the treaty enters into force for that State on that date, unless the treaty otherwise provides. 4. The provisions of a treaty regulating the authentication of its text, the establishment of the consent of States to be bound by the treaty, the manner or date of its entry into force, reservations, the functions of the depositary and other matters arising necessarily before the entry into force of the treaty apply from the time of the adoption of its text” (g.n.).**

<sup>160</sup> TREVISAN, **O imposto de importação e o direito aduaneiro internacional**, p. 168.

<sup>161</sup> *Ibid.*, p. 169.

*inerentes: (a) a promulgação do tratado internacional; (b) a publicação oficial de seu texto; e (c) a executoriedade do ato internacional”.*

A partir deste momento, segundo o Supremo Tribunal Federal, ponto que mais de perto interessa ao presente estudo, o tratado “(...) *passa, então, e somente então, a vincular e a obrigar no plano do direito positivo interno*” (g.n.). Como aponta Rosaldo Trevisan, há “(...) *extrema dificuldade de conviver, juridicamente, com a aplicação, no país, de norma nacional de teor diverso ao do tratado internacional vigente*”.<sup>162</sup>

Cabe se ressaltar que, em que pese os tratados específicos sobre tributação da renda voltados a atenuar a pluritributação e a evasão, ou mesmo à troca de informações, terem se apresentado tradicionalmente na forma de regras bilaterais, apoiando-se em formas de solução de controvérsias não vinculativas, o comércio internacional se baseou, sobretudo, em acordos multilaterais sujeitos a procedimentos de solução de controvérsias vinculativos,<sup>163</sup> dotados de estrutura sancionatória, experiência que Luís Eduardo Schoueri considera que seria desejável também para controvérsias relativas à bitributação.<sup>164</sup>

Em um ou outro caso, no entanto, a concepção de limitação voluntária à jurisdição, para fins tributários, continua a mesma, obstando-se a produção de efeitos de leis internas incompatíveis com o compromisso internacional, não importando que se trate de “(...) *mecanismos tributários em tratados internacionais que não versam sobre aquela matéria*”.<sup>165</sup> Do art. 98 do Código Tributário Nacional se extrai “(...) *a clara prevalência dos tratados internacionais em matéria tributária*”,<sup>166</sup> o que tem por implicação que, se dado produto for objeto de desoneração tributária decorrente do princípio da não-discriminação, o acordo “(...)

<sup>162</sup> *Ibid.*, p. 171.

<sup>163</sup> DALY, The WTO and Direct Taxation, p. 25.

<sup>164</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo, Notas sobre os Tratados Internacionais sobre Tributação, in: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (Org.), **Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira**, 2. ed. São Paulo: Lex Editora, 2014, p. 341. “*Daí ser desejável a instituição de um organismo internacional para a solução de controvérsias em matéria de bitributação, a que tenham acesso direto os contribuintes submetidos a bitributação*”. Órgão de Solução de Controvérsias, diga-se, sensivelmente diferente daquele da OMC, uma vez que, segundo a proposta do autor, seria aberto aos contribuintes.

<sup>165</sup> *Ibid.*, p. 298. “*Deve-se, neste sentido, cogitar primordialmente daqueles, como os tratados de comércio, o Gatt, o Tratado de Roma, o Pacto Andino, o Mercosul e o Nafta, que objetivam à liberalização do comércio internacional, adotando, para tanto, garantias de ordem tributária, como as que afetam os impostos aduaneiros ou as que buscam a harmonização tributária e a não discriminação*”.

<sup>166</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo, Harmonização tributária no Mercosul, **Revista Direito Mackenzie**, v. 2, n. 1, p. 169–178, 2003, p. 176.



*legítima o contribuinte a invocar tal direito diretamente ao Poder Judiciário, independentemente de outorga de isenção em lei específica à mercadoria estrangeira*”.<sup>167</sup>

A aplicabilidade dos acordos comerciais que versam sobre tributação, ademais, não é algo novo, tendo o Supremo Tribunal Federal recorrido ao GATT em múltiplas oportunidades, como se desenvolverá ao longo do Capítulo III,<sup>168</sup> sublinhando-se a decisão obtida na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.480 MC/DF, julgada em 04/09/1997, sob a relatoria do ministro Celso de Mello, no sentido de que “(...) a execução dos tratados internacionais e a sua incorporação à ordem jurídica interna decorrem, no sistema adotado pelo Brasil, de um ato subjetivamente complexo”. Tal ato, segundo o ministro relator, é “(...) resultante da conjugação de duas vontades homogêneas: a do Congresso Nacional (CF, art. 49, I) e a do Presidente da República (CF, art. 84, VIII)”.

Se, por um lado, a aplicação direta e cogente dos acordos internacionais pela jurisdição doméstica acaba por conferir um grau de eficácia individualizado aos jurisdicionados ao se socorrerem do Poder Judiciário em busca da remoção das aparas discriminatórias em concreto e, assim, obterem o acesso aos mercados, por outro lado esta é uma prática algo excepcional. É possível se encontrar, em tribunais americanos ou da União Europeia, a chamada “interpretação consistente com os tratados” (“*doctrine of treaty-consistent interpretation*”) diante de uma dúvida de aplicação, o que dista da prática de se invocar um dispositivo do GATT para contestar a validade de uma norma interna.<sup>169</sup>

A eficácia direta, transversal ou penetrante das disposições de tratados internacionais na legislação interna tem, entre seus críticos, John Jackson, que pondera a respeito dos riscos institucionais envolvidos em se considerar o tratado acima das leis domésticas, de maneira a se relativizar a representação popular em detrimento de um acordo celebrado pelo Poder Executivo e com baixa participação democrática, o que eventualmente permitiria o controle e a apropriação das relações internacionais por certas elites e sua influência sobre a interpretação dos acordos pelo Poder Judiciário, afora, de um lado, os riscos envolvidos nas traduções, e, de outro, haver formas que não a aplicação direta para se garantir e promover a aplicabilidade dos tratados.<sup>170</sup>

<sup>167</sup> BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas, Aplicação dos acordos multilaterais de comércio (GATT/OMC) no sistema tributário nacional, **Revista Direito Tributário Atual**, v. 37, n. Dialética/IBDT, p. 313–330, 2017, p. 319.

<sup>168</sup> TREVISAN, **O imposto de importação e o direito aduaneiro internacional**, p. 176.

<sup>169</sup> BOSSCHE; ZDOUC, **The Law and Policy of the World Trade Organization**, p. 75.

<sup>170</sup> JACKSON, John Howard, Sovereignty-Modern: A New Approach to an Outdated Concept, **American Journal of International Law**, v. 97, n. 4, p. 782–802, 2003, p. 794. “(...) the implementation of treaties, without having

Como contraponto, em que pese a preocupação com o recurso a expedientes contramajoritários, o reconhecimento da transversalidade dos tratados tem como efeito imediato a possibilidade de o particular obter uma prestação jurisdicional à qual não teria acesso de outra forma, sendo necessário se reconhecer esta técnica como um instrumento eficiente de bloqueio discriminatório. Não parece haver qualquer sentido em se aderir a um acordo voltado ao combate ao protecionismo sobre produtos se, diante dele, não houver qualquer mecanismo de *enforcement* disponível aos particulares voltado a colocar em movimento as engrenagens do maquinário jurídico de comércio internacional que se construiu, sob pena de se tornar o GATT apenas um monumento programático a ser apreciado para a enorme maioria das empresas.

Um importante contraponto é trazido por Piet Eeckhout<sup>171</sup> ao entender, assim como John Jackson, pela não-transversalidade dos tratados (seja em virtude da flexibilidade do texto, do potencial contramajoritário dos tratados e de sua interpretação pelo Poder Judiciário), mas sim das decisões do órgão de solução de controvérsias da OMC. O reconhecimento dos efeitos vinculantes dos entendimentos do Órgão de Apelação pareceria oferecer um critério orientador para a fundamentação racional. Ao se estressar esta sugestão, percebe-se que adotá-la demandaria, necessariamente, a necessidade de se extrair a *ratio decidendi* das decisões com a finalidade de extrapolá-la aos países, o que o autor entende como uma forma eficaz de interconectar diferentes sistemas jurídicos em torno de uma mesma interpretação.

Tal concepção, no entanto, além de não considerar as dificuldades inerentes ao próprio funcionamento do Órgão de Apelação nos últimos anos, parece não alterar o quadro de problemas, mas, em uma visão bastante otimista, no máximo estreitar o espaço da interpretação, afinal seria ainda o Poder Judiciário aquele apto a identificar a motivação determinante, ou extremá-la das *obiter dicta*, para, em seguida, interpretá-lo. A opção de inserir a jurisdição nacional a um sistema internacional de precedentes estaria acompanhada das suas complexidades.

Os precedentes são “(...) *razões necessárias e suficientes para solução de uma questão devidamente precisada do ponto de vista fático-jurídico obtidas por força de*

---

*direct application in domestic legal systems, is potentially such a check against power at the higher level. But allocation of greater power to the higher-level treaty may also check lower-level misuse of power.”*

<sup>171</sup> EECKHOUT, Piet, The domestic legal status of the WTO agreement: interconnecting legal systems, **Common Market Law Review**, p. 11–58, 1997, p. 11–13.

*generalizações empreendidas a partir do julgamento de casos”*.<sup>172</sup> A busca da *ratio decidendi*, ou “motivos determinantes”, *i.e.*, aqueles imprescindíveis à disposição, implica a necessidade de um olhar detido à fundamentação das decisões que levaram ao seu insulamento dos demais argumentos. É possível se afirmar que o precedente apenas é garantido quando existe a cogência ou vinculação de sua aplicação, e que “(...) a eficácia obrigatória dos precedentes é, em termos mais exatos, a eficácia obrigatória da *ratio decidendi*”.<sup>173</sup>

Assim, ainda que o Órgão de Apelação viesse eventualmente a fixar suas teses ou razões sumuladas, ainda assim caberia ao Poder Judiciário de cada país membro da OMC, nas palavras de Tércio Sampaio Ferraz Jr., “(...) *determinar-lhe a força e o alcance, pondo o texto normativo em presença dos dados atuais de um problema*”, e isto porque “(...) *o texto normativo constitui, obviamente, uma língua, que deve ser interpretada*”.<sup>174</sup> A situação não seria diferente se coubesse a cada país realizar a identificação das teses firmadas de acordo com a análise das motivações do órgão.

Nem a Convenção de Viena, nem o GATT, nem qualquer dos acordos firmados no âmbito da OMC especificam o efeito de suas disposições sobre o direito interno de seus membros. Segundo Peter Van den Bossche e Werner Zdouc, a maioria dos membros da OMC, incluindo a União Europeia, os Estados Unidos, China, Índia, Japão, África do Sul e Canadá, não reconhece a transversalidade das disposições da OMC sobre a lei interna. Como contraponto, a minoria, entre os quais se encontram Brasil e México, concebem a sua aplicação.<sup>175</sup>

### ***I. 3. 2. Não-discriminação em juízo: Poder Judiciário e Poder Executivo no controle de convencionalidade***

A eficácia direta do direito da OMC pode ser contestada por meio do mandamento de legalidade tributária específica previsto no inciso do § 6º do art. 150 da

<sup>172</sup> MITIDIÉRO, Daniel, **Precedentes - da persuasão à vinculação**, 2ª. São Paulo, SP, Brasil: Editora Revista dos Tribunais, 2017, p. 90.

<sup>173</sup> MARINONI, Luiz Guilherme, **Precedentes obrigatórios**, 5ª. São Paulo, SP, Brasil: Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 226. “(...) *a eficácia vinculante tem o mesmo objetivo da eficácia obrigatória dos precedentes e, nesta dimensão, do ‘stare decisis’*”

<sup>174</sup> FERRAZ JR., Tercio Sampaio, **Introdução ao Estudo do Direito - Técnica, Decisão, Dominação**, 11ª. São Paulo: Atlas, 2019, p. 449.

<sup>175</sup> BOSSCHE; ZDOUC, **The Law and Policy of the World Trade Organization**, p. 77.

Constituição e, no caso do ICMS em especial, com base na previsão da alínea ‘g’ do inciso XII do § 2º do art. 155, em virtude da inobservância da autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). Contudo, essas eventuais violações não encontram respaldo no sistema tributário nacional integrado pelo GATT, na medida em que “(...) *conferir tratamento não menos favorável à mercadoria estrangeira não implica concessão de incentivo fiscal, mas, tão somente, aplicação do princípio da igualdade tributária*”.<sup>176</sup>

Sob o aspecto do direito material, uma vez identificada a discriminação, no plano interno, o art. 5º, *caput*, da Constituição de 1988 aponta para a igualdade de todos perante a lei “*sem distinção de qualquer natureza*”. O inciso II do art. 150, por seu turno, oferta um grau maior de concreção ao vedar a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Por fim, no art. 152 é possível se encontrar a vedação dirigida aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios de estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino. A tais fundamentos é possível acrescentar a Lei nº 313/1948, que autorizou a aplicação do GATT/1947,<sup>177</sup> o Decreto nº 350/1991, que promulga o Tratado de Assunção para a constituição do Mercosul, e o Decreto nº 1.355/1994, que promulga o GATT/1994 e os demais resultados da Rodada Uruguai.

O *enforcement* da correção de fronteira (provimento nivelador) pode ser realizado, portanto, com fundamento em normas originárias do plano interno ou externo, ambas internalizadas sob a sistemática adotada pelo Brasil. Contudo, sob o aspecto instrumental, o inciso XXXV do art. 5º da Constituição de 1988, ao prever que a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito faculta ao particular buscar amparo na justiça comum. O controle de legalidade poderá, portanto, indagar a respeito da adequação das exigências administrativas às normas internacionais.

O Artigo 27 da Convenção de Viena, internalizado pelo Decreto nº 7.030/2009, dispôs que “(...) *uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado*”. A este respeito, a questão foi debatida em 31/08/2011 no Supremo Tribunal Federal (STF) no Recurso Extraordinário nº 460.320, sob a relatoria do ministro Gilmar Mendes, cujo voto reafirmou a preponderância

<sup>176</sup> BUISSA; BEVILACQUA, Aplicação dos acordos multilaterais de comércio (GATT/OMC) no sistema tributário nacional, p. 319. “(...) *os acordos GATT/OMC, na medida em que internalizados, desde 1948/50, compõem o sistema tributário nacional, integrando, portanto, a legislação tributária brasileira, logo, insubsistente o argumento de que admitir eficácia direta implicaria aplicar direito estrangeiro*”.

<sup>177</sup> **Lei nº 313/1948 - Art. 1º E** o Poder Executivo autorizado a aplicar, provisoriamente, o Acôrdio Geral sôbre Tarifas Aduaneiras e Comércio.

das normas internacionais sobre as infraconstitucionais, de forma a remeter “(...) o intérprete para realidades normativas diferenciadas em face da concepção tradicional do direito internacional público”. Assim, a oposição ao cumprimento de tratados por meio de legislação doméstica ordinária se caracteriza como “*treaty override*”, prática que contraria as “(...) exigências de cooperação, boa-fé e estabilidade do atual cenário internacional e, sem dúvida, precisa ser refutada”.<sup>178</sup>

Para o ministro, de maneira acertada, “(...) o texto constitucional dispõe sobre a criação de normas internacionais e prescinde de sua conversão em espécies normativas internas”, motivo pelo qual os tratados devem ser considerados normas infraconstitucionais e autônomas, que extraem seu fundamento de validade diretamente do texto constitucional. Por este motivo, a alínea ‘a’ do inciso III do art. 105 da Constituição de 1988 dispõe sobre a possibilidade de interposição de recurso especial contra decisão que “(...) contrariar **tratado** ou lei federal, ou negar-lhes vigência” (grifos do original).<sup>179</sup>

Mesmo no âmbito das normas mercosulina, o Decreto nº 1.901/1996 (Protocolo de Ouro Preto) determina, em seu Artigo 38, que seus membros “(...) comprometem-se a adotar todas as medidas necessárias para assegurar, em seus respectivos

<sup>178</sup> **Supremo Tribunal Federal (STF) - Recurso Extraordinário nº 460.320, relator ministro Gilmar Mendes.** Trechos do voto: “(...) Tanto quanto possível, o Estado Constitucional Cooperativo demanda a manutenção da boa-fé e da segurança dos compromissos internacionais, ainda que em face da legislação infraconstitucional, principalmente quanto ao direito tributário, que envolve garantias fundamentais dos contribuintes e cujo descumprimento coloca em risco os benefícios de cooperação cuidadosamente articulada no cenário internacional (...). Portanto, parece evidente que a possibilidade de afastar a aplicação de normas internacionais tributárias por meio de legislação ordinária (*treaty override*), inclusive no âmbito estadual e municipal, está defasada com relação às exigências de cooperação, boa-fé e estabilidade do atual cenário internacional e, sem sombra de dúvidas, precisa ser refutada por esta Corte. Como enfatizei no voto do RE 466.343/SP, o texto constitucional admite a preponderância das normas internacionais sobre normas infraconstitucionais e claramente remete o intérprete para realidades normativas diferenciadas em face da concepção tradicional do direito internacional público. Referi-me, naquela oportunidade, aos arts. 4º, parágrafo único, e 5º, parágrafos 2º, 3º e 4º, da Constituição Federal, que sinalizam para uma maior abertura constitucional ao direito internacional e, na visão de alguns, ao direito supranacional. Além desses dispositivos, o entendimento de predomínio dos tratados internacionais em nenhum aspecto conflita com os arts. 2º, 5º, II, e § 2º, 49, I, 84, VIII, da Constituição Federal”.

<sup>179</sup> *Idem*: “(...) o art. 105, III, “a” da Constituição Federal reserva a possibilidade de interposição de recurso especial contra decisão judicial que “contrariar tratado ou lei federal, ou negar-lhes vigência”. Note-se que a equiparação entre “tratado” e “lei federal” no mencionado dispositivo não indica paridade com “lei federal ordinária”, mesmo porque o termo “lei federal” contempla outras espécies normativas, como decreto, lei complementar, decreto-legislativo, medida provisória etc. (...) Como exposto, o tratado internacional não necessita ser aplicado na estrutura de lei ordinária ou lei complementar, nem ter status paritário com qualquer deles, pois tem assento próprio na Carta Magna, com requisitos materiais e formais peculiares. Dessa forma, à luz dos atuais elementos de integração e abertura do Estado à cooperação internacional, tutelados no texto constitucional, o entendimento que privilegia a boa-fé e a segurança dos pactos internacionais revela-se mais fiel à Carta Magna”.

*territórios, o cumprimento das normas emanadas dos órgãos do Mercosul*”,<sup>180</sup> bastando que o ato internacional tenha concluído seu “*ciclo de incorporação ao direito interno do Brasil*” para ser aplicável.<sup>181</sup>

A Justiça Federal, além do princípio geral de inafastabilidade da jurisdição aplicável à Justiça Estadual, tem sua competência para aplicação de compromissos internacionais no inciso III do art. 109 que prevê aos juízes a incumbência de processar e julgar “*as causas fundadas em tratado ou contrato da União com Estado estrangeiro ou organismo internacional*”. Por seu turno, a referida previsão de que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) detém a competência para julgar, em recurso especial, as causas decididas pelos tribunais regionais federais ou pelos tribunais estaduais os casos em que a decisão recorrida “*contrariar tratado ou lei federal, ou negar-lhe vigência*” é sinal indicativo da competência das duas esferas da Justiça para realizarem o controle de convencionalidade.

Contrapõe-se, portanto, a decisão recorrida dos tribunais brasileiros, federais ou estaduais, às normas de direito internacional, o que de toda sorte milita em favor da previsibilidade para os países com os quais o Brasil mantém acordos. Da forma como redigido, o constituinte originário outorga à Corte Superior não apenas a competência decisória sobre as razões e os fundamentos recursais, e não apenas sobre um possível conflito “entre norma internacional e norma interna”, mas sim sobre a própria aplicação do acordo, rumo a uma devolutividade ampla voltada a não contrariar o tratado, a não lhe negar a vigência diante daqueles fatos. Poderá, portanto, a Corte entender sobre a aplicação ou não de um determinado acordo ao caso concreto examinado, uniformizar o entendimento dos tribunais a respeito de sua interpretação.

<sup>180</sup> **Decreto nº 1.901/1996 (Protocolo de Ouro Preto) Artigo 38.** Os Estados Partes comprometem-se a adotar todas as medidas necessárias para assegurar, em seus respectivos territórios, o cumprimento das normas emanadas dos órgãos do Mercosul previstos no artigo 2 deste Protocolo. Parágrafo único - Os Estados Partes informarão à Secretaria Administrativa do Mercosul as medidas adotadas para esse fim (...). **Artigo 42.** As normas emanadas dos órgãos do Mercosul previstos no Artigo 2 deste Protocolo terão caráter obrigatório e deverão, quando necessário, ser incorporadas aos ordenamentos jurídicos nacionais mediante os procedimentos previstos pela legislação de cada país.

<sup>181</sup> ANDRADE, **Curso de Direito Aduaneiro: jurisdição e tributos em espécie**, p. 40–41. “(...) o Protocolo de Ouro Preto (...) obriga aos Estados membros do bloco a internalizarem as fontes jurídicas elaboradas no âmbito do Mercosul (ex: Decisões CMC, Resoluções GMC, Diretrizes CCM). No entanto, apesar do seu caráter obrigatório, cada país deve internalizar de acordo com o procedimento previsto na legislação interna deste sócio (...). Segundo o Ministro Celso de Mello, quando do julgamento da Carta Rogatória nº 8.279, afirmou-se a inaplicabilidade imediata da norma do Mercosul (...) porque os princípios do efeito direto e da aplicabilidade imediata não possuem previsão no sistema constitucional brasileiro”. Assim, o Brasil deve realizar o procedimento de internalização previsto no inciso I do art. 49 e no inciso VIII da Constituição de 1988, momento a partir do qual os tratados passam a apresentar seus efeitos de transversalidade sobre o ordenamento brasileiro.

O Supremo Tribunal Federal realiza o controle de constitucionalidade sobre tratados, competindo-lhe, nos termos da alínea 'b' do art. III do art. 102, julgar os recursos extraordinários respeitantes a decisões recorridas que declararem a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal.

Como será desenvolvido adiante na presente pesquisa, es encargos niveladores podem assumir ou não a forma de tributos, mas, tendo em vista que o modelo brasileiro preferiu adotar este modelo de medida de fronteira, aplicável o regime definido pelos arts. 96 e 98 do Código Tributário Nacional:<sup>182</sup> respectivamente, seu reconhecimento como "legislação tributária", uma vez que o GATT e demais instrumentos objeto de análise versarão, ainda que em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes, e o seu relacionamento com a legislação tributária interna.

Também ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda (Carf/MF), que integra a estrutura do Poder Executivo, caberá a realização do controle de convencionalidade, de maneira a aplicar tanto o GATT como também os acordos de Valoração Aduaneira, Subsídios e Medidas Compensatórias, Regras de Origem, ou a convenção do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, não apenas pelos motivos acima, mas também em virtude de previsões específicas.

Não é possível, no curso de um processo administrativo fiscal, em virtude da separação de Poderes, afastar-se a aplicabilidade das leis, tratados, ou acordos internacionais, justamente porque a sua aplicação, consistente no controle de legalidade e de convencionalidade, não pode ter como fundamento a avaliação do dispositivo invocado sob a perspectiva da Constituição, nos termos do art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972. Assim, faculta-se, no curso do contencioso administrativo federal, aplicar-se ou não um determinado tratado ou convenção, desde que o argumento determinante não se estribe em norma constitucional, da mesma forma que a lei, disposição reproduzida no art. 62 Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Ricarf).<sup>183</sup>

---

<sup>182</sup> **Código Tributário Nacional - Art. 96.** A expressão "legislação tributária" compreende as leis, **os tratados e as convenções internacionais**, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes (...). **Art. 98.** Os **tratados e as convenções internacionais** revogam ou modificam a legislação tributária interna, e **serão observados pela que lhes sobrevenha** (g.n.).

<sup>183</sup> **Portaria MF nº 343/2015. (Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF) - Art. 62.** Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. § 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: I. que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39/2016) II. que fundamente crédito tributário objeto de: a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal,

Sob esta perspectiva, seja em virtude da consideração da superioridade hierárquica dos tratados, ou em virtude de especialidade, ou de outras abordagens que não serão objeto de investigação por parte desta tese, parte-se da premissa de que os acordos comerciais firmados pelo Brasil têm a sua aplicação reconhecida pelo Poder Judiciário, recorte sobre o qual se debruçará esta pesquisa, cabendo, no entanto, a ressalva de que a incidência dos ajustes equalizadores, uma vez expressos por meio de tributos, e sob este específico regime, apenas prevalecerão diante da existência de norma de direito interno que preveja a sua incidência e ausência de norma de acordo que a exclua.<sup>184</sup> Esta tese se volta, em especial, à perquirição desta segunda exigência, uma vez que tem por objeto construir os instrumentos de identificação de discriminações ocultadas sob a alcunha niveladora.

### ***I. 3. 3. Instrumento de análise substancial das decisões e usos dos argumentos***

Em alguns momentos, a presente pesquisa se valerá, ainda que pontualmente, de construtos teóricos acerca da argumentação jurídica para auxiliar na compreensão a respeito de decisões, em especial do Poder Judiciário.<sup>185</sup> A busca por subsídios teóricos buscou afastar a ideia de que interpretar uma norma jurídica seria um processo de descoberta de sentidos<sup>186</sup> e da noção de que a teoria da argumentação deveria ensinar como deve ser interpretada e fundamentada uma norma.<sup>187</sup>

---

nos termos do art. 103-A da Constituição Federal; b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869/1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105/2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152/2016) c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522/19 de julho de 2002; d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73/10 de fevereiro de 1993; e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73/1993. (Redação dada pela Portaria MF nº 39/2016) § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869/1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105/2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152/2016).

<sup>184</sup> SCHOUERI, **Direito tributário**, cap. II, item 10. “Somente da (i) existência de uma norma de Direito Tributário interno, prevendo a incidência tributária no caso em análise e, cumulativamente, da (ii) ausência de norma de acordo de bitributação excluindo aquela tributação, é que se pode concluir pelo nascimento da obrigação tributária no caso concreto”.

<sup>185</sup> BRANCO, **Argumentação tributária de lógica substancial**.

<sup>186</sup> ANDRADE, José Maria Arruda de, **Interpretação da Norma Tributária**, São Paulo: MP Editora, 2006.

<sup>187</sup> ANDRADE, José Maria Arruda de, **Economicização do direito concorrencial**, 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 135–166.



Será utilizado o “modelo substancial”, elaborado por Stephen Toulmin,<sup>188</sup> rumo a uma reorientação do foco da atenção “*da análise do que seriam os argumentos de motivação para os de justificação*”,<sup>189</sup> máxime importante diante de um sistema, como o brasileiro, que demanda fundamentação das decisões jurídicas. Assim, sob uma tradição positiva de *civil law*, “*o apoio [B] será um texto normativo vigente em nosso ordenamento*”,<sup>190</sup> e não uma teoria ou uma postura moral;<sup>191</sup> admitir o contrário, em nosso contexto, poderá evidenciar uma invalidade.

Por meio destes instrumentos é que se buscará demonstrar (explicitar) as regras de conduta seguidas pelos participantes do debate que servem para definir as fronteiras da validade de um argumento-decisão: os “*limites de discutibilidade*” e as “*condições de sobrevivência de uma decisão*”,<sup>192</sup> ou a forma pela qual se desenvolverá a disputa por meio da argumentação racional.

Parte-se de uma análise de argumentos em sua forma não geométrica, valendo-se de um *layout* (“logicamente imparcial dos argumentos”), denominado jurisprudencial,<sup>193</sup> cuja finalidade é representar a dinâmica da argumentação que pede algo além da estrutura de uma premissa maior, de uma premissa menor e de uma conclusão. O modelo básico apresenta os seguintes elementos: uma alegação [C de *claim*], os dados que a fundamentam [D de *data*], sua garantia [W de *warrant*] e seu apoio [B de *backing*]. Nesses termos, a alegação [C] é a conclusão cujos méritos precisam ser estabelecidos. Os dados [D] são os fatos específicos e relacionados ao caso utilizados para fundamentá-la.<sup>194</sup>

<sup>188</sup> TOULMIN, Stephen Edelson, **The uses of argument**, Cambridge: Cambridge University Press, 2003.

<sup>189</sup> ANDRADE, **Economicização do direito concorrencial**, p. 145.

<sup>190</sup> *Ibid.*, p. 159.

<sup>191</sup> TOULMIN, Stephen, **Os Usos do Argumento**, 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 151. imerso em uma tradição de *common law*, Toulmin não se preocupa em fazer a distinção: “(...) *afirmações de garantias, nós vimos, são hipotéticas (...), mas o apoio para as garantias pode ser expresso na forma de afirmações categóricas de fato, como também podem ser expressos os dados invocados em suporte direto para as nossas conclusões*”.

<sup>192</sup> ANDRADE, **Interpretação da Norma Tributária**, p. 137. “(...) *os limites de interpretação apontarão para o mecanismo de obtenção de uniformidade (sobrevivência/não-reforma da norma-decisão) e para os limites de discutibilidade processual. Discutibilidade processual, aqui, como possibilidade das partes de se manifestarem (petições/audiências/provas) e de terem seus argumentos apreciados (conhecimento por parte do intérprete autêntico)*”.

<sup>193</sup> TOULMIN, **Os Usos do Argumento**, p. 139. “*Se tivermos de expor nossos argumentos com completa imparcialidade lógica e compreender adequadamente a natureza “do processo lógico”, teremos, com certeza, de empregar um padrão de argumentos tão sofisticado, no mínimo quanto é necessário em Direito*”.

<sup>194</sup> BRANCO, **Argumentação tributária de lógica substancial**, p. 78. “*Uma ressalva foi feita, porém, em um livro de 1979 escrito por Stephen Toulmin em parceria com Richard Rieke e Allan Janik:262 o elemento data (D) foi substituído por grounds (G), o que poderia ser traduzido como as bases da decisão. Seriam elas ‘(...) declarações que especificam os fatos concretos sobre uma situação invocados para esclarecer e reforçar a alegação [C] prévia’. A alteração da nomenclatura parece merecer encômios porque se trata de uma*

O instrumento que se extrai no “*processo de estabelecer conclusões mediante a produção de argumentos*”<sup>195</sup> é composto por uma alegação ou conclusão [C], baseada em dados [D], que poderá ser desafiada por um interlocutor. Como se sabe, algo deve garantir a passagem, a ponte que une D a C, o elemento de garantia [W], mediado por um qualificador modal [Q]. No entanto, será necessário um apoio [B] para as garantias apresentadas, que variará conforme o campo em que floresceu a garantia [W]. Por fim, esta tal asserção poderá ser refutada [a menos que R], e alguém poderá pedir ainda mais, um apoio às garantias [W por conta de B]. Este tipo de argumento tem uma conformação lógica que pode ser expressa como “*D, assim, Q, C, já que W, por conta de B, a menos que R*”.

---

*abordagem mais ampla e que chega a inverter a lógica da exposição, o que, não obstante, já estava presente na formulação de 1958: ‘(...) a lógica se move (...) por um interesse retrospectivo, justificativo’. Assim, segundo um raciocínio de argumentação, o emissor primeiro demonstra a sua alegação/conclusão (C), o plano de suas convicções. Se seu interlocutor questionar: ‘De onde você tirou isso? Em que você se baseia?’, ou se tiver a obrigação de fazê-lo, somente então estará compelido a revelar seus pontos de partida. Assim, ‘(...) com os argumentos que podemos apresentar depois, provamos que são aceitáveis as conclusões a que já chegamos’. Especificamente no campo jurídico, o aplicador é, em regra, obrigado a oferecer seus fundamentos, a demonstrar que ele é capaz de justificar a sua conclusão. É profícuo se pensar na decisão como primeiro momento retórico, como reação a uma perturbação, ainda que, posteriormente, seja necessário o exercício da fundamentação”.*

<sup>195</sup> TOULMIN, **Os Usos do Argumento**, p. 136.



## CAPÍTULO II – NORMAS TRIBUTÁRIAS NIVELADORAS: REGIME JURÍDICO, DEFINIÇÃO E CONTROLE

### II. 1. O regime jurídico das medidas sobre o comércio internacional

#### *II. 1. 1. Medidas de fronteira (“border measures”) e medidas internas (“internal measures”): aproximações e distanciamentos*

O controle nivelador é uma ferramenta importante no combate às barreiras comerciais. No entanto, sua aplicabilidade depende da distinção entre as medidas internas (“*internal measures*”) e as medidas de fronteira (“*border measures*”), conforme definido pelo Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GATT).<sup>196</sup>

Em uma primeira aproximação, que passará a ser estressada no campo da tributação ao longo desta pesquisa, as medidas internas são aplicadas dentro do território de um país e afetam a produção, venda e distribuição de bens e serviços, enquanto as medidas de fronteira são aplicadas diretamente nas fronteiras e afetam a importação e exportação de bens e serviços, ambas com potencial impacto sobre as correntes de comércio.

O Artigo I do acordo aponta para a não-discriminação geral, que se refere aos direitos aduaneiros (“*customs duties*”) incidentes direta ou indiretamente sobre as trocas transfronteiriças. Já o Artigo II trata especificamente das medidas de fronteira mediante proibição de cobrança de direitos aduaneiros que ultrapassem o tratamento previsto na lista de concessões.

É necessário se admitir, por outro lado, que existem diversas exigências cobradas na fronteira, inclusive de maneira exclusiva, tais como o *antidumping*, as medidas compensatórias, ou as taxas de utilização de sistemas como Siscomex. Tais encargos não se confundem com o imposto de importação e muito menos com a tributação interna, que é regulada pelo Artigo III:2 e pelo Artigo III:4 do GATT.

Destaca-se, entre as medidas de fronteira, aquela prevista pelo Artigo II:2(a), que determina a atribuição de tratamento nivelador mediante a “*cobrança de encargo equivalente*” a um tributo interno. Em outras palavras, os produtos importados devem estar

<sup>196</sup> BOSSCHE; ZDOUC, *The Law and Policy of the World Trade Organization*. “(...) the question of whether the measures concerned were subject to Article III (applicable to internal measures) or Article II (applicable to border measures) was a threshold issue”.

sujeitos a encargos (tributários ou não) homólogos àqueles incidentes sobre os produtos nacionais. Além disso, a disposição se estende para produtos similares: os bens importados merecerão tratamento em condições equivalentes àsquelas concedidas aos nacionais (*i.e.*, condições que não sejam “menos favoráveis”).

Assim, enquanto o Artigo I se volta indiscriminadamente a medidas internas e de fronteira, o Artigo II se aplica a medidas de fronteira e o Artigo III a medidas internas, o que desloca o interesse do realizador da norma para o conceito de cada uma dessas expressões, com a finalidade de garantir o seu controle e a sua correta aplicação.

### ***II. 1. 1. 1. Critérios de definição do tributo interno: diferencial específico da norma***

Passa a ser necessário testar e refinar a ideia de que as medidas internas seriam aquelas aplicadas “dentro” do território de um país enquanto as medidas de fronteira seriam aquelas aplicadas “na fronteira”, ou seja, no momento da importação ou da exportação.

Ambas apresentam igualmente o potencial de afetar as relações comerciais entre os países e impactar o comércio internacional, independentemente do momento de sua aplicação. Logo, a partir de uma perspectiva funcional, o critério do tempo da cobrança do encargo, se na fronteira ou dentro do país, não parece ser o mais adequado, pois tal *proxy* revelaria idêntico fenômeno.

O que se busca, neste campo de análise, é a identificação das condições necessárias e suficientes para o surgimento do dever nivelador por parte do Estado, ou seja, o momento a partir do qual torna-se imperativa a adoção de uma específica medida de fronteira, consistente na cobrança do encargo de equivalência nos termos do Artigo II:2(a). Para fazê-lo, é necessário que a medida seja classificada como interna, uma vez que o encargo de fronteira não satisfaz os requisitos reclamados pelo antecedente para disparar a implicação sancionatória do nivelamento.

Para se descrever um objeto a ser estudado, é necessário o estabelecimento de conceitos e a proposta de classificações, ou seja, a distribuição em classes pautada por um método ou critério apto a iluminar a desigualação: “(...) *compõem uma mesma classe os*

*elementos que satisfaçam o critério eleito*".<sup>197</sup> Logo, para cada critério aglutinador exurgirá uma classificação, e a escolha deste elemento poderá implicar uma taxonomia útil ou não útil.

Assim, "(...) os diversos grupos de uma classificação recebem o nome de espécies e de gêneros, sendo que espécies designam os grupos contidos em um grupo mais extenso",<sup>198</sup> ao tempo que "(...) diferença específica é o nome que se dá ao conjunto de qualidades que se acrescentam ao gênero para a determinação da espécie".<sup>199</sup> Logo, a espécie é o gênero acrescido de uma diferença específica.

As medidas internas são aquelas reconhecidas pelo Artigo III:2 como tributos e demais encargos internos de qualquer espécie ("*internal taxes or other internal charges of any kind*") que incidam, direta ou indiretamente, sobre produtos importados do território de outro país contratante.

Não é importante, portanto, para a norma acima, se a cobrança ocorreu no momento do registro da declaração de importação, ou se na chegada do produto ao porto, ou se o país concedeu um regime de trânsito aduaneiro para fins de interiorização do desembaraço/liberação, o que ocasionou o pagamento do tributo em um momento posterior àquele da chegada física da carga no mar territorial brasileiro.

Na verdade, a norma se volta a capturar toda sorte de encargo relevante imposto sobre o bem ou serviço que afete qualquer etapa da sua circulação econômica (produção, distribuição ou consumo). Havendo um encargo superior àquele incidente sobre o produto nacional, restará identificada a discriminação.

Assim, especificamente para tributos, o instrumento de ajuste de fronteira ou nivelamento previsto pelo Artigo II:2(a) se limita à autorização para que o país aplique sobre a importação de qualquer produto um encargo **equivalente** a um tributo interno exigido sobre produto nacional similar ("*a charge equivalent to an internal tax imposed*"). Ou seja, diante de um encargo nacional maior que aquele aplicado sobre o importado, reflete-se na fronteira o tributo de equivalência.

A medida de fronteira tem por desígnio, portanto, uma eficácia mimética com relação à cobrança doméstica (às medidas internas). Contudo, tal raciocínio em nada e por nada esclarece sobre a identificação de um ou outro instituto; apenas aponta como deve o

<sup>197</sup> BARRETO, Paulo Ayres, **Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle**, 1. ed. São Paulo: Noeses, 2006. P. 49-53.

<sup>198</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, IPI - Comentários sobre as Regras Gerais de Interpretação da Tabela NBM/SH (TIPI/TAB), **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 12, p. 42-60, 1996.

<sup>199</sup> *Ibid.*

país proceder, e sob quais limites, no caso de estar diante de uma desigualação, autorizando-o a aplicar o ajuste nivelador.

O desenvolvimento do caso DS342 (“*China - Auto Parts*”), de 2001,<sup>200</sup> em que Estados Unidos, a União Europeia e o México apresentaram uma disputa comercial na OMC, pode trazer indícios para a construção do critério de *discrímen* em apreço.

A reclamação foi elaborada contra as medidas adotadas pela China em relação às importações de peças automotivas que incluíam tarifas e encargos adicionais, além de exigências de conteúdo local que, segundo os países reclamantes, discriminavam as importações em relação às peças produzidas localmente.

O painel da OMC analisou diversos aspectos jurídicos relevantes nesse caso, tendo concluído que as tarifas adicionais e outros encargos eram inconsistentes com as obrigações chinesas, em violação ao Artigo III:4 do GATT, em virtude de tratamento menos favorável concedido às importações de peças automotivas em comparação com as peças produzidas localmente.

No mesmo sentido, concluiu que as exigências de conteúdo local eram inconsistentes com as obrigações da China sob o Acordo de Tecnologia da Informação (ATI) e o Acordo de Subsídios e Medidas Compensatórias (ASMC), pois incentivavam as empresas a utilizar componentes fabricados localmente, em detrimento das importações. Após a decisão do painel e do Órgão de Apelação da OMC, a China concordou em alterar suas medidas para promover a livre concorrência neste e a disputa foi resolvida em agosto de 2012 com a celebração de um acordo de adequação do país às normas da OMC.

Uma das etapas do painel foi a análise do argumento suscitado pelos reclamantes no sentido de que as medidas representavam um encargo interior incompatível com o Artigo III:2, pois aplicável sobre partes importadas, mas não a similares nacionais, em desrespeito ao Artigo III:4. Em sua defesa, a China argumentou que, na verdade, os encargos se tratava justamente da aplicação de uma medida de fronteira no sentido trazido pelo Artigo II:1(b), e não uma medida interna sujeita ao Artigo III. Assim, as medidas não seriam incompatíveis com o Artigo II porque proporcionavam uma interpretação adequada da expressão “veículos automotores” constante da lista de concessões chinesa.<sup>201</sup>

---

<sup>200</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **China - Measures Affecting Imports of Automobile Parts (DS342)**, Genebra, Suíça: OMC, 2001.

<sup>201</sup> A China sustentou, subsidiariamente, que, mesmo diante de eventual condenação por incompatibilidade com os artigos II ou III, suas medidas estariam justificadas sob o amparo do artigo XX (d), argumento rejeitado pelo

O relatório do Órgão de Apelação analisou o escopo de aplicação da norma e concluiu que a cobrança de um tributo interno no momento do desembaraço aduaneiro não altera sua natureza jurídica. Em outras palavras, o tempo em que o encargo incidente sobre a importação é cobrado não é decisivo na sua caracterização como medida interna ou de fronteira.

Para a OMC, uma vez afastado o tempo da cobrança, o elemento necessário para a aplicação do tratamento nacional regulado pelo Artigo III:2 é que “*a obrigação de pagar seja devida em virtude de um evento interno, como a distribuição, venda, uso ou transporte de um produto importado*”.<sup>202</sup>

Assim, as medidas internas seriam aquelas que têm por origem um evento que ocorra no mercado interno, o que aponta para a formação de um antecedente da norma que determina a incidência do encargo. Por exemplo, o caso de um determinado produto que foi revendido ou usado internamente, no sentido de que tal fator interno, no entendimento do relatório, ocorre após a importação do produto de um membro para o território de outro membro.

A conclusão foi provocada pelo argumento da China de que o Sistema Harmonizado permitiria que as peças automotivas importadas em múltiplos envios fossem classificadas como “veículos automotores” completos em uma montagem comum subsequente, e que tal característica faria com que os encargos até este momento passassem a ser entendidos como de fronteira.<sup>203</sup>

O relatório entendeu que o raciocínio limitaria significativamente o escopo de “encargos internos”, de modo a comprometer a segurança e a previsibilidade das concessões tarifárias na medida em que direitos aduaneiros comuns passariam a ser aplicados com base em fatores e eventos que ocorrem internamente, em vez de “*no momento e em*

---

Painel por considerar que a interpretação das concessões não poderia integrar a pauta tarifária chinesa, não constituindo defesa suficiente para se enquadrar em leis ou regulamentos do Artigo XX (d).

<sup>202</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **China - Auto Parts (DS342)**, parag. 162–163. paras. 162 e 163: “*As already mentioned, in examining the scope of application of Article III:2, in relation to Article II:1(b), first sentence, the time at which a charge is collected or paid is not decisive. In the case of Article III:2, this is explicitly stated in the GATT 1994 itself, where the Ad Note to Article III specifies that when an internal charge is “collected or enforced in the case of the imported product at the time or point of importation”, such a charge “is nevertheless to be regarded” as an internal charge. What is important, however, is that the obligation to pay a charge must accrue due to an internal event, such as the distribution, sale, use or transportation of the imported product*”.

<sup>203</sup> *Ibid.*, parag. 165–166. “*The Harmonized System does not provide context that is relevant to the threshold question or to the assessment of the respective scope of application of “ordinary customs duties” in the first sentence of Article II:1(b) and “internal charges” in Article III:2 of the GATT 1994 that must be undertaken in answering that question*”.



*virtude da importação*”, o que perturbaria a estrutura negociada dos principais direitos e obrigações do GATT. Concluiu que o Sistema Harmonizado não fornece um contexto relevante para a questão de limite ou para a avaliação do respectivo escopo de aplicação de "direitos aduaneiros comuns" e "encargos internos".

### **II. 1. 1. 2. O que é um evento interno?**

Diante do critério estabelecido pelo Órgão de Apelação no caso DS342 (“*China - Auto Parts*”), de 2001,<sup>204</sup> os encargos incidentes no “*momento e em virtude da importação*” seriam aqueles considerados de fronteira, enquanto que aquelas medidas incorridas em virtude de “*fatores e eventos que ocorrem internamente*” seriam consideradas internas, independentemente do momento em que a cobrança é realizada, o que desloca o labor interpretativo para a necessidade de definir o que seria a importação, evento a partir do qual os eventos poderão ser considerados como “internos”, ou seja, ocorridos após a importação.

Por importação é possível se entender, em uma primeira acepção, a mera transposição física ou cruzamento da fronteira, não apenas por meio dos recintos alfandegados, mas de qualquer ponto do território, abstraindo-se desta concepção a finalidade, origem, destinação, licitude ou mesmo potencial incorporação ao mercado nacional, perspectiva ampla que compreenderia tanto o trânsito de bens como o ingresso involuntário, como é o caso da mercadoria proveniente de naufrágio.

Contrapõe-se a esta concepção o ingresso com a finalidade de uso ou consumo do bem, ou seja, a transposição intencional com objetivo de permanência, seja por meio de uma declaração expressa para consumo (o que não explicaria a declaração não aceita pelas autoridades aduaneiras), ou a efetiva nacionalização do bem após a realização do controle aduaneiro,<sup>205</sup> tendo como desdobramento a efetiva importação para consumo,<sup>206</sup> o que pressupõe a introdução com *animus* de definitividade regular ou irregular da mercadoria.

<sup>204</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **China - Auto Parts (DS342)**.

<sup>205</sup> SEHN, Solon, **Pressupostos de incidência do imposto de importação no direito brasileiro**, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015. P. 29 a 46. Sobre a crítica do autor de que o ingresso finalístico, em ambas as modalidades, não daria conta de explicar o ingresso clandestino do bem, é necessário se considerar que, em nosso entendimento, sob esta concepção, a importação não terá ocorrido. Na verdade, no caso brasileiro, o bem apenas poderá ser considerado nacionalizado quando enfim submetido ao controle aduaneiro, que será exercido mesmo no caso de o aplicador se deparar com mercadoria de procedência estrangeira

No Acordo de Facilitação do Comércio (AFC), a importação é definida como “o processo de introduzir mercadorias estrangeiras no mercado interno de um país, conforme definido em suas leis e regulamentos”, tornando possível tanto a compreensão de transposição física no âmbito da OMC como critério de reconhecimento da entrada do bem, caso se entenda “introdução” como entrada a qualquer título, como jurídica, ao remeter ao *iter* definido em leis e regulamentos, ou pressupor que “mercado” indique mercado formal, o que demandaria, no caso brasileiro, o despacho para consumo.

A Convenção de Quioto Revisada (CQR), por seu turno, define em seu Anexo I a importação como “o processo aduaneiro que envolve a entrada de mercadorias em um país, incluindo todas as atividades associadas, como a apresentação de documentos, a inspeção de mercadorias e o pagamento de tributos”, com remissão expressa à regularidade da entrada com *animus* de definitividade (documentos, conferência e recolhimento de tributos).

O acento da convenção no procedimento se explica na medida em que seu objetivo é harmonizar e simplificar os procedimentos aduaneiros no sentido de reduzir o custo e o tempo das importações. O alinhamento à nacionalização ressoa no capítulo 1 do anexo específico B da convenção ao vincular o conceito de importação à finalidade de ingresso com incorporação definitiva do bem à economia do país de destino, ou seja, para uma utilização econômica irrestrita.

---

localizada em zona secundária introduzida clandestinamente no país, hipótese em que se comina a pena de perdimento da mercadoria (art. 690 do Regulamento Aduaneiro de 2009).

<sup>206</sup> TREVISAN, **O imposto de importação e o direito aduaneiro internacional**. P. 414-428. Para um estudo a respeito das teorias da incidência do imposto de importação: (i) teoria da cruzamento: mera transposição física, cada vez mais em desuso; (ii) teoria da entrada: pressupõe a apresentação à Aduana; (iii) teoria da declaração: demanda solicitação/aceite da declaração com destinação para consumo; (iv) teoria da nacionalização: demanda outorga de *status* nacional ao bem, com pagamento de tributos e liberação aduaneira; (v) teoria da importação para consumo: pressupõe importação regular ou irregular para consumo interno, com definitividade. O autor se alinha com a teoria da importação para consumo, mas com o cuidado de ressaltar que “(...) *não há, hoje, disciplina internacional específica, a não ser em codificações de blocos econômicos*”, o que, no caso particular do aspecto temporal do imposto de importação, abre “(...) *horizontes para uma regulação internacional*”. COTTER, Juan Patricio, **Derecho Aduanero y Comercio internacional**, Buenos Aires: Guía Práctica y Ediciones IARA, 2018. P. 245-254. A classificação é realizada também por Juan Patricio Cotter: “a) *el simple cruce de la frontera aduanera*; b) *la declaración aduanera para un destino definitivo*; c) *la ‘nacionalización’ de la mercadería*; d) *la entrada de la mercadería al territorio aduanero, cualquiera fuera su finalidad o la destinación de la mercadería*; y e) *la importación definitiva o ‘importación para consumo’*”. Em sentido bastante semelhante, com poucas variações e com o cuidado de segregar a análise das legislações argentina e uruguaia sobre o tema: BARRERA, Enrique, La obligación tributaria aduanera y el hecho gravado por los derechos de importación, **Revista de Estudios Aduaneros**, v. 12, n. Año VIII, p. 87-128, 1998. As três classificações tiveram por base o mesmo estudo de 1972 realizado por Juan Sortheix: SORTHEIX, Juan José Alberto, La estructura del hecho gravado por los derechos de importación, **Revista Derecho Aduanero**, v. Tomo V-A, 1972.

Em igual sentido, é possível se encontrar uma definição mais precisa para o fato gerador do imposto de importação na ordem mercosulina que restringe a materialidade do tributo à “importação definitiva de mercadoria para o território aduaneiro” de cada país membro, o que novamente aponta para uma transposição intencional com objetivo de permanência.

Determina o Artigo II:1(b) do GATT que os produtos, ao entrarem no território de outra Parte Contratante, ficarão isentos dos direitos aduaneiros ordinários que ultrapassarem os direitos fixados na lista de concessões. A questão foi tratada no relatório do Painel no caso DS342 (“China - Auto Parts”), de 2001, em que se debateu o sentido da expressão “na sua importação” (“*on their importation*”).<sup>207</sup>

O uso da expressão, considerado no contexto dos objetivos do acordo, revela um marco temporal que não pode ser ignorado, consistente na obrigação da imposição das medidas de fronteira “(...) *no momento em que ingressa no território de outro membro*”, o que implica a necessidade de se avaliar o *status* do produto naquele momento (bem importado ou bem do exterior).

Já as medidas internas não surgem em virtude da importação, mas devido a fatores internos, por exemplo a revenda ou o uso. Assim, segundo a definição do painel, a condição ou estatuto do bem importado indica a base relevante para avaliar se tratar de uma medida interna.

A discussão foi retomada sob diversa perspectiva no relatório do Órgão de Apelação<sup>208</sup> que, em maiores detalhes, enfatizou os limites temporais da primeira sentença do Artigo II:1(b), no sentido de que os direitos de fronteira devem incidir quando o produto entra no território aduaneiro do país membro em virtude da importação (“*accrue at the very*

---

<sup>207</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **China - Auto Parts (DS342)**. Relatório do Painel no caso China - Measures Affecting Imports of Automobile Parts (China - Auto Parts), paras. 1.783-1.785: “*We therefore conclude that the ordinary meaning of “on their importation” in Article II:1(b), first sentence, of the GATT 1994, considered in its context and in light of the object and purpose of the GATT 1994, contains a strict and precise temporal element which cannot be ignored. This means that the obligation to pay ordinary customs duties is linked to the product at the moment it enters the territory of another Member*”.

<sup>208</sup> *Idem*. Relatório do órgão de apelação no caso China - Measures Affecting Imports of Automobile Parts (China - Auto Parts), paras. 153-158: “*(...) the Panel emphasized the temporal limits of the first sentence of Article II:1(b), and underlined that a key criterion for a charge to constitute an ordinary customs duty under Article II:1(b) is that it accrue at the moment of importation (...) The right of a WTO Member to impose a customs duty, and the obligation of an importer to pay such a duty, accrue at the very moment the product enters the customs territory of that Member and by virtue of the event of importation*”.

*moment the product enters the customs territory of that Member and by virtue of the event of importation*)<sup>209</sup>.

Diferente do posicionamento do Painel, o colegiado recursal entendeu pela irrelevância da condição ou estatuto do bem, pois o *status* não revela o momento em que a obrigação de pagar surge (*an debeat*), mas apenas o montante desse direito (*quantum debeat*). Assim, se o tempo em que o encargo é cobrado não revela a natureza interna ou de fronteira da medida, uma vez que direitos aduaneiros ordinários podem ser cobrados após o momento da importação e encargos internos podem ser cobrados, *e.g.*, no momento do registro da declaração de importação, para que um encargo seja considerado como medida de fronteira, a obrigação deve surgir “*no momento e em virtude da importação*” (“*at the moment and by virtue of*”), ou, nas palavras do Artigo II:1(b), “*por ocasião*” da importação (“*on importation*”).

E não poderia ser diferente diante da nota interpretativa ao Artigo III introduzida na Conferência de Havana em 1947 com a finalidade de esclarecer que a abrangência do dispositivo estaria confirmada mesmo que, por questões regulamentares ou administrativas, os tributos fossem exigidos no momento da entrada formal. Assim, qualquer tributo, lei, regulamento ou prescrição que se apliquem não só ao produto importado como também ao produto nacional similar e que sejam cobrados ou exigidos no caso do produto importado no momento e no local da importação, serão considerados como medidas internas sujeitas às disposições do Artigo III.<sup>210</sup>

Por este motivo, a interpretação voltada unicamente ao texto do art. 1º do Decreto-Lei nº 37/1966 ou ao art. 19 do Código Tributário Nacional, que apontam de maneira uniconcorde para a *entrada* de produtos estrangeiros no território nacional como fato gerador do imposto de importação, deve ser temperada: ou (i) com o entendimento de que a entrada física é apenas o marco miliário, o aspecto temporal ou fato de exteriorização da materialidade “importação de produto estrangeiro”, de modo a não desnaturar o conceito jurídico de importação comprometido com a nacionalização (ou seja, a representação sintética do fim do procedimento consistente no despacho de importação); ou (ii) que a entrada é

<sup>209</sup> *Idem.* para. 158.

<sup>210</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **GATT 1994**, art. III. “*Notes and Supplementary Provisions - Ad Article III - Any internal tax or other internal charge, or any law, regulation or requirement of the kind referred to in paragraph 1 which applies to an imported product and to the like domestic product and is collected or enforced in the case of the imported product at the time or point of importation, is nevertheless to be regarded as an internal tax or other internal charge, or a law, regulation or requirement of the kind referred to in paragraph 1, and is accordingly subject to the provisions of Article III*”.

também um vocábulo jurídico que expressa a submissão da mercadoria ao procedimento administrativo do controle aduaneiro brasileiro tendente a culminar com um ato decisório, seja no sentido da liberação da carga ou da imposição de sanções de qualquer natureza, hipótese com a qual nos alinhamos e que nos aproxima da concepção da importação voltada ao consumo, independentemente de sua regularidade.

Assim, correta a conclusão de que “(...) a entrada física é uma condição necessária, mas não suficiente para a configuração da importação”,<sup>211</sup> pois o pressuposto para a própria incidência tributária, mais do que a introdução corporal do bem, é a importação para o consumo, ou seja, o ingresso *sine die* de mercadorias estrangeiras com o objetivo de serem utilizadas ou consumidas,<sup>212</sup> operação que, em regra, implica a transferência da propriedade das mercadorias do exportador para o importador, mas que, invariavelmente, implica a transposição de territórios aduaneiros, sujeita a uma série de formalidades aduaneiras e fiscais.

Logo, o próprio registro da declaração de importação passa a ser relativizado como marco, pois a importação é um procedimento que culmina com o desembaraço aduaneiro, ato liberatório pelo qual se registra a conclusão da conferência aduaneira (art. 571 do Regulamento Aduaneiro), ou com a constatação da irregularidade ao fim do procedimento tendente a apurar o descumprimento de regimes aduaneiros temporários, mercadorias faltantes ou importação clandestina,<sup>213</sup> ou seja, a data em que houve a introdução para consumo.

A “entrada” regular da mercadoria, a que se referem alguns fatos geradores, como do imposto de importação (arts. 1º do Decreto-Lei nº 37/1966: “*entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro*”), do ICMS-Importação (inciso I do § 1º do art. 2º da Lei Complementar nº 87/1996 alterada pelo art. 1º da Lei Complementar nº 114/2002: “*entrada de mercadoria ou bem importados do exterior*”) e do PIS-Importação e Cofins-Importação (inciso I do art. 3º da Lei nº 10.865/2004: “*entrada de bens estrangeiros no território nacional*”) deve ser entendida, portanto, em nosso entendimento, como a submissão do bem

---

<sup>211</sup> SEHN, Solon, **Curso de Direito Aduaneiro**, 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. P. 165-172. Em idêntico sentido: COTTER, **Derecho Aduanero y Comercio internacional**. *Op. Cit.* p. 251: “(...) para que produzca el hecho generador de la obligación tributaria, em materia de derechos aduaneros, es necesario primero que exista importación o exportación, esto es introducción o extracción de mercaderías de o al territorio aduanero. Pero no basta con ello, la mercadería debe haberse importado o exportado para consumo”.

<sup>212</sup> *Ibidem*.

<sup>213</sup> TREVISAN, **O imposto de importação e o direito aduaneiro internacional**. P. 428.

ao controle aduaneiro, procedimento tendente a culminar com o ato administrativo do desembaraço da mercadoria.

Tal acepção de entrada é confirmada pelo art. 19 do CTN que, ao invés deste vocábulo, utiliza-se indistintamente de “*importação de produtos estrangeiros*”, a confirmar que a entrada é corporificada por meio do procedimento de importação voltado a nacionalizar a mercadoria.

O registro da declaração de importação não é, portanto, o marco apto a definir a imposição de fronteira, o que permite ao legislador apontar não para a entrada, mas para um momento específico dela como fato gerador do IPI, seja no inciso I do art. 46 do CTN, “*o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira*”, seja no inciso I do art. 2º da Lei nº 4.502/1964 (art. 238 do Regulamento Aduaneiro), “*o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira*”, sem qualquer pudor de, no art. 1º da mesma lei de 1964 (art. 237 do Regulamento Aduaneiro) dispor que o tributo incide “*na importação*” sobre produtos industrializados.

Não é, desta feita, o momento em que o encargo incide ou é cobrado que determina a natureza da medida. Por incidência, leia-se a constituição da relação jurídica baseada em um vínculo obrigacional *ex lege*, a partir de quando passam a estar presentes as condições necessárias e suficientes para o surgimento do *an debeat*. Por cobrança, entenda-se o momento a partir do qual desponta a exigibilidade decorrente do lançamento e convolação da obrigação em crédito, com a sua formalização e quantificação, ou seja, a definição precisa do *quantum debeat*.

Correto o Órgão de Apelação, portanto, ao não vislumbrar relevância na condição do bem, se importado (submetido a despacho) ou a importar (não submetido a despacho ou durante o curso do despacho) para definir a natureza da medida sobre ele incidente, pois, como se explicitou, é possível o surgimento de encargo sobre o bem já nacionalizado e com importação plenamente aperfeiçoada, já em zona secundária, que tenha como pressuposto um evento de fronteira.

### II. 1. 1. 2. a. Desembaraço da mercadoria: evento interno ou de fronteira?

O “desembaraço” (“*customs clearance*” na língua inglesa ou “*dédouanement*” na língua francesa)<sup>214</sup> pode ser entendido como o ato administrativo pelo qual é registrada a conclusão da conferência aduaneira, derradeira etapa do procedimento de despacho de importação iniciado com o registro da declaração de importação, nos termos do art. 571 do Regulamento Aduaneiro brasileiro. Trata-se, portanto, do marco do fim da etapa fiscalizatória, momento a partir do qual se restaura a espontaneidade do importador, persistindo, a partir de então, “(...) apenas o controle aduaneiro *‘in abstracto’*”.<sup>215</sup>

Partiu-se, na presente pesquisa, da hipótese de que o ato administrativo do desembaraço aduaneiro seria um evento interno, pois, em regra, ocorrido “após a chegada ao porto”,<sup>216</sup> construção que não sobrevive, como se demonstrará, à análise do instituto, a começar pela própria definição da Convenção de Quioto Revisada da Organização Mundial das Aduanas (CQR/OMA): o cumprimento das formalidades aduaneiras necessárias “para permitir a entrada das mercadorias” (“*to allow goods to enter*”) ou “para liberar as mercadorias” (“*pour mettre des marchandises*”).<sup>217</sup>

Também a legislação brasileira fornece indícios de que o desembaraço permaneça jungido à fronteira ao dispor que, uma vez concluída a conferência aduaneira, sem exigência fiscal relativamente a valor aduaneiro, classificação ou outros elementos do

<sup>214</sup> O inglês e o francês são os dois idiomas autênticos da Organização Mundial das Aduanas e, tendo em vista complicações respeitantes à tradução destas expressões nos textos oficiais brasileiros, ancora-se o sentido de “desembaraço” em seus homólogos em língua inglesa e francesa desde o início do texto.

<sup>215</sup> ANDRADE, Thális Ryan de, O desembaraço aduaneiro manual como ato de homologação do lançamento tributário na importação, **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, n. 36, p. 123–149, 2023, p. 129. “(...) o Decreto-Lei 37/66, em seu artigo 102, §1º, alínea ‘a’ prescreve que ‘não se considera espontânea a denúncia apresentada no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria’, ou seja, a própria lei determina que no curso do despacho o contribuinte perde a espontaneidade, estando sob ação de fiscalização, a partir do registro da DI até o respectivo desembaraço, retomando após este último a espontaneidade”.

<sup>216</sup> A liberação da mercadoria anterior ao desembaraço é tratada como expediente excepcional pelo § 2º do Art. 51 do Decreto-Lei nº 37/1966 (“O regulamento disporá sobre os casos em que a mercadoria poderá ser posta à disposição do importador antecipadamente ao desembaraço”).

<sup>217</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DAS ADUANAS, **Convenção de Quioto Revisada (CQR)**. Em inglês: “Clearance: the accomplishment of the Customs formalities necessary **to allow goods to enter** home use, to be exported or to be placed under another Customs procedure”. Em francês: “Dédouanement: l’accomplissement des formalités douanières nécessaires **pour mettre des marchandises à la consommation**, pour les exporter ou encore pour les placer sous un autre régime douanier”.

despacho, a mercadoria será desembaraçada e “*posta à disposição*” do importador,<sup>218</sup> ou seja, liberada.

Ainda que o Estado se reserve o direito à revisão posterior ao desembaraço,<sup>219</sup> chamada auditoria “pós-despacho” (“*postclearance audit*”) pelo parágrafo 5.1 do Artigo VII do Acordo de Facilitação do Comércio (AFC), firmado no âmbito da Organização Mundial do Comércio (OMC),<sup>220</sup> o despacho aduaneiro é o procedimento no contexto do qual, em área alfandegada, exerce-se por excelência o controle aduaneiro<sup>221</sup> (“*customs control*” na língua inglesa, ou “*contrôle de la douane*”, em língua francesa), entendido pela CQR/OMA como o conjunto das medidas adotadas para assegurar o cumprimento das leis e regramentos que a Aduana está encarregada de aplicar.<sup>222</sup>

O instituto do alfandegamento é o ato administrativo que delimita o espaço físico dentro do qual se aplicarão regras específicas voltadas a viabilizar o exercício do controle aduaneiro, no qual haverá a submissão das mercadorias ao despacho, ou, dito de maneira mais ampla, aquilo que o Decreto-Lei nº 37/1966 denomina como “*jurisdição dos serviços aduaneiros*”.<sup>223</sup> a delimitação das portas de entrada e saída de bens, pessoas e veículos do país.<sup>224</sup>

É neste contexto que o desembaraço deve ser entendido como a última etapa do despacho aduaneiro, tendo como efeitos o “desalfandegamento”, termo que com ele se confunde na versão francesa (“*dédouanement*”), e a liberação da carga.

A “liberação” passa a merecer uma análise mais detida, devendo ser extremada de desembaraço. O AFC/OMC,<sup>225</sup> em seu preâmbulo, anuncia como um de seus objetivos tornar mais ágil a circulação, a liberação e o despacho aduaneiro de bens – na

<sup>218</sup> Decreto-Lei nº 37/1966, art. 51.

<sup>219</sup> Decreto-Lei nº 37/1966, art. 54.

<sup>220</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **Acordo de Facilitação do Comércio (OMC)**, art. VII. “5.1 *With a view to expediting the release of goods, each Member shall adopt or maintain postclearance audit to ensure compliance with customs and other related laws and regulations*”.

<sup>221</sup> Não se desconhece que a própria concessão da autorização para operar no comércio internacional seja parte integrante do controle aduaneiro, nem que o controle aduaneiro possa vir a ser efetuado em zona primária “ou em outros locais admitidos pela autoridade aduaneira” (art. 49 do Decreto-Lei nº 37/1966).

<sup>222</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DAS ADUANAS, **Convenção de Quioto Revisada (CQR)**. “*Customs control*” means measures applied by the Customs to ensure compliance with Customs law”.

<sup>223</sup> Não se deve definir o instituto do “alfandegamento” por seus efeitos, tais como a autorização para o embarque e desembarque ou trânsito de veículos procedentes do exterior ou a ele destinados, bem como aqueles discriminados pelo Art. 2º da Portaria RFB nº 3.518/2011, mas por sua função de delimitar o espaço físico dentro do qual se aplicam regras que buscam viabilizar o exercício do controle aduaneiro.

<sup>224</sup> BASALDÚA, **Tributos al Comercio Exterior**, p. 447. “(...) *la función esencial de las aduanas es la de ejercer el control sobre las mercaderías que se importan o exportan, es decir, un control que se realiza fundamentalmente en las fronteras nacionales sobre el tráfico internacional de mercaderías*”.

<sup>225</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **Acordo de Facilitação do Comércio (OMC)**.



realidade, utiliza o termo “*release and clearance of goods*”, o que pode ser traduzido como “liberação e desembaraço de mercadorias”. Assim, a palavra “liberação” é utilizada no sentido de “entrega” da mercadoria ao importador, uma vez que o acordo se volta à efetividade, de maneira a buscar otimizar e agilizar os procedimentos aduaneiros.

Os termos são repetidos no Artigo VII, que, no parágrafo 3.1, determina que cada país membro “*adotará (...) procedimentos que permitam a liberação dos bens antes da determinação final dos direitos aduaneiros, tributos e encargos*”. O vocábulo “liberação” é utilizado ao longo de quase todo o artigo, que busca diminuir o tempo médio para alcançá-lo (“*average release time*” mencionado no parágrafo 6.1).

O termo desembaraço (“*clearance*”), por outro lado, é utilizado de maneira isolada apenas nos parágrafos 5, 7 e 8 do Artigo VII do AFC. Na alínea ‘g’ do parágrafo 7.3, é autorizado nas instalações do operador econômico autorizado. Em todos os demais casos dos parágrafos apontados é utilizado para se referir à “auditoria pós-desembaraço”, traduzido para a versão portuguesa do acordo como “auditoria pós-despacho aduaneiro” (“*post-clearance audit*”), provavelmente por representar em regra o último ato deste procedimento.

Assim, desde o registro da declaração de importação até o ato de desembaraço, a mercadoria é tratada como “de fronteira”, enquanto que, depois dele, estabelece-se o controle aduaneiro “em abstrato”, ou seja, a possibilidade de revisão prevista pelo art. 54 do Decreto-Lei nº 37/1966.<sup>226</sup> Perceba-se que mesmo a norma aduaneira de 1966 remete ao desembaraço como o ato administrativo que separa a fronteira do restante do território nacional: “(*...*) é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro (*...*)”.

Constata-se, portanto, que o AFC trata a liberação da mercadoria (“*release*”, no texto autêntico) como efeito ou ato de exteriorização do desembaraço (“*clearance*”), ainda que um possa ser verificado sem o outro. O compromisso pragmático do acordo é com a entrega efetiva da carga, independentemente da sua expressão (no sentido de manifestação) jurídica (o desembaraço), o que explica a ênfase no termo “liberação”.

Contudo, se o que se busca é a definição de um evento interno, o desembaraço consiste no último ato da conferência, parte integrante do procedimento de despacho aduaneiro, caracterizando-se, portanto, como o derradeiro ato da fronteira. Se o

---

<sup>226</sup> Decreto-Lei nº 37/1966 - Art. 638. Revisão aduaneira é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei no 2.472, de 1988, art. 2º; e Decreto-Lei nº 1.578, de 1977, art. 8º).

desembaraço é Janus, que olha para frente e para trás, não há qualquer ambiguidade: seus dois pés estão plantados no limiar da fronteira, sobre o batente da porta que separa a zona primária da secundária.

Idêntica distinção é verificada na Convenção de Quioto Revisada (CQR/OMA): apesar de, na versão em língua portuguesa, haver-se traduzido “*clearance*” e “*release*” (em inglês) e “*dédouanement*” e “*mainlevée*” (em francês) indistintamente como “liberação” ao longo do texto, verifica-se o uso dos dois termos nas versões autênticas, em língua inglesa e francesa.

Enquanto o Capítulo 2 do Anexo Geral do Apêndice III tem como título “liberação e outras formalidades aduaneiras” em português, em inglês a expressão utilizada foi “*clearance and other customs formalities*”, e em francês “*formalités de dédouanement et autres formalités douanières*”.

A confusão, no entanto, aprofunda-se no Capítulo 2, contraditoriamente chamado “definições” que, ao disponibilizar um glossário com o sentido que deve ser empregado a cada expressão do acordo, define, em português, os termos “liberação”<sup>227</sup> e “autorização de entrega”,<sup>228</sup> o que, na versão em inglês, são definidos, respectivamente, como “*clearance*”<sup>229</sup> de “*release of goods*”<sup>230</sup> e, na versão em francês, como “*dédouanement*”<sup>231</sup> e “*mainlevée*”.<sup>232</sup>

Ou seja, a versão em português do texto convencional traduziu “*clearance*”/“*dédouanement*” por “liberação”, ao invés de desembaraço. Já “*release*”/“*mainlevée*” foi traduzido como “autorização de entrega”, ao invés de liberação.

Uma vez superada a questão idiomática, o que se percebe é que aquilo que o texto em inglês chama de “*clearance*” e o que o texto em francês chama de “*dédouanement*”, cuja tradução mais acertada parece ser “desembaraço”, é, também para a Convenção de

<sup>227</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DAS ADUANAS, **Convenção de Quioto Revisada (CQR)**. Anexo Geral, Capítulo 2. “**liberação**”: o cumprimento das formalidades aduaneiras necessárias para importar definitivamente mercadorias, para exportá-las ou submetê-las a outro regime aduaneiro”.

<sup>228</sup> *Ibid.* “**autorização de entrega**”: o ato pelo qual as Administrações Aduaneiras permitem aos interessados disporem das mercadorias que são objeto de liberação”.

<sup>229</sup> *Ibid.* General Annex, Chapter 2. “**clearance**’ means the accomplishment of the Customs formalities necessary to allow goods to enter home use, to be exported or to be placed under another Customs procedure”.

<sup>230</sup> *Ibid.* “**release of goods**’ means the action by the Customs to permit goods undergoing clearance to be placed at the disposal of the persons concerned”.

<sup>231</sup> *Ibid.* Annexe générale, Chapitre 2. “**dédouanement**’: l’accomplissement des formalités douanières nécessaires pour mettre des marchandises à la consommation, pour les exporter ou encore pour les placer sous un autre régime douanier”.

<sup>232</sup> *Ibid.* “**mainlevée**’: l’acte par lequel la douane permet aux intéressés de disposer des marchandises qui font l’objet d’un dédouanement”.

Quioto Revisada, o momento a partir do qual se realiza a importação definitiva da mercadoria, concluindo-se a conferência.

A importância do estudo do instituto passa a ser relevante uma vez que a classificação jurídica da medida adotada pelo país-membro é, recorde-se, determinada pela causa jurídica que ensejou o vínculo: parte-se da hipótese, ora testada, de que, se o encargo é devido em virtude de um **evento (i)** interno (pós-desembarço, exclusivamente), trata-se de uma medida interna; **(ii)** de fronteira (pré-desembarço, inclusivamente) trata-se de uma medida de fronteira.

É necessário que se questione a respeito não do momento a partir do qual a medida reuniu as condições necessárias e suficientes para ser exigida (cobrada), se antes ou depois do desembarço (ou seja, da conclusão do despacho de importação), mas para incidir. Se o antecedente da norma cuja implicação resulta em um encargo de qualquer natureza tem, entre seus elementos constitutivos ou informadores, um evento posterior à liberação da carga, “(...) *como a distribuição, venda ou uso de um produto importado*”, trata-se de uma medida interna,<sup>233</sup> que será controlada, como se verá mais adiante, pelo Artigo III do GATT.

É impertinente se cogitar de evento interno antes de aperfeiçoado o ato administrativo característico do desembarço, pois, até este momento, é possível até mesmo se cancelar a declaração de importação em virtude de a mercadoria não ter ingressado no país, ou, no caso de se constatar se tratar o produto de uma ameaça à incolumidade pública, ser encaminhado para destruição ou devolução ao exterior, não se cruzando em nenhum momento a linha que separa a zona primária da secundária, passo corporificado juridicamente pelo desembarço.

E não se cogita tampouco indagar a respeito do momento do pagamento: se, “após” o desembarço é que se exige o recolhimento do ICMS (art. 576 do Regulamento Aduaneiro), nada se altera quanto ao aspecto material “entrada” regular da mercadoria, que acontece, como se sabe, na fronteira.

Tampouco será a entrega física da mercadoria o marco da passagem entre o evento interno e a fronteira. Acompanha-se a útil construção realizada por Alcides Jorge Costa para demonstrar que o aspecto temporal do ICM reporta ao momento em que ocorre o fato gerador, mas com ele não se confunde, pois a saída representa unicamente o fato de

---

<sup>233</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **China - Auto Parts (DS342)**, parag. 162.

exteriorização da hipótese.<sup>234</sup> Assim, é possível tomar-se de empréstimo a ideia de que a entrega (física) da mercadoria igualmente indicará a exteriorização do desembaraço, mas com ele não se confunde.

No caso do tributo, é possível se cogitar de hipótese em que não há circulação física e, ainda assim, configura-se a obrigação tributária correspondente, ou, havendo saída física, não se verifica a efetiva prática do fato gerador. Com o desembaraço, ocorre o mesmo: casos em que há a entrega da mercadoria, mas não o desembaraço (casos do § 1º do art. 575 e do § 1º do Art. 576 do Regulamento Aduaneiro, que preveem “*hipótese de entrega de mercadoria antes do desembaraço aduaneiro*”, ou o procedimento de entrega antecipada previsto no Art. 47 da Instrução Normativa SRF nº 680/2006), ou em que ocorre o desembaraço, mas não a entrega (caso em que o importador não satisfaz o requisito do *caput* do Art. 576: “*após o desembaraço, será autorizada a entrega da mercadoria ao importador, mediante a comprovação do pagamento do ICMS*”).

Conclui-se, portanto, que, tomando-se como recorte o caso de importações regulares, do ponto de vista da importação para consumo, todos os encargos exclusivamente incidentes sobre eventos ocorridos até o desembaraço, inclusive, serão considerados medidas de fronteira (“*border measures*”), cujo regime jurídico será regido pelo Artigo II do GATT, e todos aqueles cobrados em decorrência de eventos posteriores a este ato administrativo serão considerados medidas internas (“*internal measures*”), regidas pelo Artigo III do GATT.

## **II. 1. 2. Medidas tarifárias e não-tarifárias**

No contexto do comércio internacional, o termo “barreira” define dispêndios de transação no comércio internacional que envolvem tributos, custos de conformidade e quaisquer outros encargos incorridos ao longo da cadeia logística tanto nos procedimentos de fronteira (“*border costs*”) como também internos, ou pós-despacho (“*behind the border costs*”).

<sup>234</sup> COSTA, Alcides Jorge, **ICM na Constituição e na Lei Complementar**, São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 79. “*O aspecto temporal diz respeito ao momento em que ocorre o fato gerador, pois neste exato instante que a obrigação tributária nasce. A saída das mercadorias é apenas o aspecto temporal do fato gerador do ICM e não o fato gerador em si. Poderíamos também chamar a saída de fato de exteriorização, pois é ela que exterioriza o fato gerador em relação ao sujeito ativo, o Estado*”.

As barreiras ou obstáculos que dificultam ou impedem a entrada de produtos estrangeiros em um mercado nacional podem decorrer de fatores naturais, como distâncias geográficas ou clima, infraestrutura física (qualidade de portos, aeroportos, estradas, tecnologia) e “(...) *questões de transporte, eficiência das fronteiras – como tempo, custo e número de documentos exigidos nas operações (...), além do ambiente regulatório e facilidade de fazer negócios*”.<sup>235</sup>

Assim, a barreira não é necessariamente aquela decorrente de ações ou instrumentos específicos voltados a regular ou controlar os fluxos comerciais, a que denominamos “medidas”, que certamente incluem regulamentos, tributos, exigências burocráticas e demais encargos, mas não obstáculos naturais.

Por outro lado, se o âmbito da presente pesquisa se volta à perquirição de uma determinada classe de tributos, é importante se ter em mente que os compromissos travados no âmbito da OMC não indicam qualquer definição para o que seria “tributo”, seja nos textos do GATT, do GATS ou no ASMC, apesar de mais de uma centena de referências a este termo ou suas variações.<sup>236</sup> Pode-se afirmar, todavia, conforme elucida Wolfgang Schön, que o direito da OMC reconhece a distinção entre tarifas aduaneiras de um lado e tributos diretos e indiretos de outro.<sup>237</sup>

Neste sentido, o GATT é tradicionalmente associado a tributos incidentes sobre operações comerciais (sobre produtos) e tributos internos indiretos, sendo possível se encontrarem os termos “obrigações aduaneiras” (“*custom duties*”) e “encargos de qualquer tipo” (“*charges of any kind*”) no Artigo I (MFN), e “tributos internos” (“*internal taxes*”) e “outros encargos internos” (“*other internal charges*”) no Artigo III (NT).<sup>238</sup>

Tal constatação a respeito, de um lado, da amplitude do conceito de “barreira comercial” e, de outro, da indefinição a respeito do vocábulo “tributo” e suas variações demanda um esforço de definições prévias voltado ao aprisionamento semântico das

<sup>235</sup> KOTZIAS, **Modernização e desburocratização do Comércio Internacional no Brasil**. P. 24.

<sup>236</sup> FARRELL, Jennifer E., **The interface of international trade law and taxation**, 1. ed. Amsterdam: IBFD, 2013. P. 42: “*To be exact, there are 106 references to tax (or its variants) in the three major agreements of the WTO: the GATT, the GATS and the SCM Agreement. In fact, the agreements provide more references and definitional guidance to taxes than those found in the OECD MTC. Yet, despite this frequency, the agreements offer no univocal definition of ‘tax’, but rather a series of references to various tax manifestations: namely, ‘customs duties’, ‘charges of any kind’, ‘internal taxes’, ‘fiscal incentives’, ‘direct taxes’ and ‘indirect taxes’*”.

<sup>237</sup> SCHÖN, Wolfgang, World trade organization law and tax law, **Bulletin for international fiscal documentation: publication of the International Bureau of Fiscal Documentation: official organ of the International Fiscal Association (IFA)**., v. 58, p. 283–296, 2004, p. 287.

<sup>238</sup> FARRELL, **The interface of international trade law and taxation**. p. 43.

categorias que são utilizadas para o aperfeiçoamento das regras niveladoras no campo da tributação.

***II. 1. 2. 1. O conceito de barreira tarifária (direito aduaneiro em sentido estrito) como espécie de medida de fronteira (direito aduaneiro em sentido amplo) e o princípio da proteção tarifária exclusiva***

As medidas, de fronteira ou internas, têm o potencial para ocasionar tratamentos discriminatórios, motivo pelo qual são reguladas pelo regime dos Artigos II e III do GATT, respectivamente.

Um marco importante para a definição do papel de uma medida de fronteira específica sobre o comércio internacional foi estabelecido quando, em 2018, a Índia aumentou as tarifas de importação sobre amêndoas, maçãs, aço e produtos químicos importados dos Estados Unidos, em resposta às tarifas americanas sobre o aço e o alumínio indianos. No painel da OMC o caso DS360 (“*India - Additional Import Duties*”), de 2008,<sup>239</sup> entendeu-se pela inconsistência das medidas adicionais cobradas pela Índia com as regras do GATT.

Em março de 2021, o Órgão de Apelação, ao confirmar a decisão, esclareceu que as tarifas são instrumentos legítimos para promover políticas comerciais. Assim, o GATT não proíbe a imposição de direitos aduaneiros sobre importações, por se tratar de instrumentos legítimos de política comercial, ou mesmo com finalidades arrecadatórias, propósito cada vez menos importante para países industrializados e com um sistema bem desenvolvido de tributação direta e indireta.<sup>240</sup>

O imposto de importação, portanto, é utilizado com uma finalidade pelo Estado que não apenas a arrecadatória, ou seja, com uma *função* específica. O recurso a este expediente tributário, por seu turno, é tratado pelo GATT como uma exceção à não-discriminação, mesmo que voltado a produzir efeitos extrafiscais. Sob um enfoque

<sup>239</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **India - Additional and Extra-Additional Duties on Imports from the United States (DS360)**, Genebra, Suíça: OMC, 2008.

<sup>240</sup> BOSSCHE; ZDOUC, **The Law and Policy of the World Trade Organization**, p. 463. “(...) for many developing countries, however, customs duties are still an important source of government revenue. In comparison with income taxes and sales taxes, customs duties are easy to collect. Imports are relatively easy to monitor, and the collection of customs duties can be concentrated in a few points of entry”. Termos que serão devidamente abordados e problematizados mais adiante na presente pesquisa.

pragmático, identifica-se, portanto, uma função eficaz deste tributo que é realçada,<sup>241</sup> voltada a induzir o comportamento dos agentes econômicos – uma função entre outras que esta norma tributária desempenha, como, *e.g.*, a arrecadatória.

Assim, nega-se a visão do tributo voltada ao essencialismo ontológico, como se houvesse tributos puramente “arrecadores” ou “indutores”,<sup>242</sup> motivo pelo qual a expressão “norma tributária indutora” (assim como a niveladora, ou a arrecadadora) merece a ressalva de induzir ao erro ou à pretensão de se buscar identificar uma norma por meio de um fim específico, como se ele fosse único, ou sempre intencional.

Os efeitos indutores podem ser inesperados, ou mesmo indesejados pelo legislador, da mesma forma que normalmente não bloqueiam a arrecadação. Desta forma, identificar o imposto de importação e o imposto de exportação, que mais adiante serão identificados como tributos aduaneiros, na condição de normas tributárias indutoras, é entendê-los por “(...) *um aspecto das normas tributárias, identificado a partir de uma de suas funções, a indutora*”.<sup>243</sup>

Os tributos aduaneiros, uma das mais clássicas e tradicionais técnicas de proteção aduaneira e comercial, vêm, por outro lado, perdendo, nas últimas décadas, não apenas seu poder arrecadatório<sup>244</sup> como também sua importância com o aparecimento e o florescimento de instrumentos alternativos e técnicas complementares voltadas a defender os mercados nacionais.<sup>245</sup>

<sup>241</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo, **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**, 1. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005. P. 24 a 30.

<sup>242</sup> *Ibid.* p. 16 a 18. A desfazer o mito da neutralidade, assim como todos os demais tributos do ordenamento brasileiro, o imposto de importação não se manifesta em sua forma “pura”, vez que “(...) *por mais que um tributo seja concebido, em sua formulação, como instrumento de intervenção sobre o Domício econômico, jamais se descuidará da receita dele decorrente*”, afinal “(...) *toda norma tributária produz efeitos econômicos*”.

<sup>243</sup> *Ibid.* Neste parágrafo, identifica-se a autocrítica que deverá ser feita mais adiante ao termo “norma tributária niveladora”, que é a mesma dificuldade da qual padece a “norma tributária indutora” utilizada por Luís Eduardo Schoueri, o que leva o autor a advertir a respeito do objeto de seu estudo como a identificação de **um aspecto** da norma tributária: a função indutora. Por outro lado, permite a delimitação de uma “norma”: “(...) *normas tributárias indutoras não se identificam por critérios teleológicos, mas a partir de sua função. Trata-se de um aspecto das normas tributárias, no qual se destaca uma de suas funções, a indutora. O corte assim efetuado na norma tributária (primária) permite a construção do próprio objeto de estudo como uma norma, na qual se identificam hipótese e consequência*” (p. 355).

<sup>244</sup> TREVISAN, **O imposto de importação e o direito aduaneiro internacional**. P. 30-32. Em seu estudo de 2018, relata: “*A relevância arrecadatória do Imposto de Importação minguou com a fase de ‘internacionalização’ (...). Também as alíquotas médias (...) vêm sendo paulatinamente reduzidas (...). Veja-se que (...) a alíquota média, que já foi de 51,3% (em 1985 e 1986), atualmente, repousa em 11,61%*”.

<sup>245</sup> BERR, Claude J., **Introduction au Droit Douanier**, 1. ed. Grenoble: Économica, 2008. P. 27. Ao expor seu posicionamento a respeito da erosão do direito aduaneiro frente às preocupações comerciais dos países, Claude Berr se refere a um triunfo dos instrumentos não-tarifários: “*Si le droit de douane demeure, dans la philosophie de l’Organisation Mondiale du Commerce, un mode de protection acceptable qui permet tant bien que mal de réguler les échanges commerciaux internationaux, les États ont toujours eu recours à des techniques*

A expressão de Claude Berr a respeito do “triunfo dos instrumentos não-tarifários” diante de direitos aduaneiros *ad valorem* (“*droits de douane ad valorem*”), cada vez mais reduzidos, parece ser apropriada, da mesma forma que as questões suscitadas a respeito de sua legitimidade,<sup>246</sup> e, conforme será desenvolvido ao longo da presente tese, a indagação a respeito dos limites do recurso aos tributos niveladores pode ser colocada sob este viés na condição de medidas “não-tarifárias” (o que não quer dizer que os encargos de equivalência não sejam medidas “financeiras”, pois elas são).<sup>247</sup> A redução do grau do entrave tarifário enxergou nos padrões técnicos, sanitários, ambientais e regulamentares o refúgio para o estabelecimento de novas modalidades de proteção.

Os entraves técnicos à redução do protecionismo não estão limitados às discussões tarifárias, mas, muito pelo contrário, cada vez mais conectados à multiplicidade de “arsenais alfandegários” à disposição dos países,<sup>248</sup> movimento que não mostra sinais de desacelerar diante da habilidade humana para criar formas de inibir a importação de produtos concorrentes<sup>249</sup> e que explica a “(...) *proliferação das barreiras não-tarifárias e seu emprego como modo dissimulado de protecionismo*”.<sup>250</sup>

De toda sorte, ainda que diante de todas as suas limitações, do específico ponto de vista da tributação, tendo em vista o ideário de progressiva liberalização do comércio

---

*complémentaires pour défendre leur territoire. Certaines ne relèvent assurément pas du droit douanier, même largement entendu (aides et subventions publiques, monopoles d'État etc.). Mais d'autres empruntent certains instruments douaniers et confient à l'Administration des douanes le soin de leur mise en œuvre. La situation actuelle se caractérise par une grande diversité de ces instruments non-tarifaires et par les interrogations que soulève leur légitimité”. E completa: “(...) À un degré moindre, il est vrai, l'évolution de la législation tarifaire tend également à affaiblir l'impact du droit de douane”.*

<sup>246</sup> *Ibid.*

<sup>247</sup> Como se desenvolverá adiante, as medidas de fronteira do Artigo II:2 constituem medidas financeiras, mas não são tarifas. Logo, não é inapropriado afirmar que sejam “não-tarifárias”. Contudo, inúmeras medidas não tarifárias que não são representadas por exigências financeiras. Logo, preferiremos chamar as medidas financeiras, por serem exceções à lista que aponta as tarifas, de medidas paratarifárias, consistentes em: (a) encargos de equivalência, (b) direitos antidumping, e (c) taxas de serviço.

<sup>248</sup> MARTINEZ, Jean-Claude, **Les Droits de douane déductibles contre le retour du protectionnisme**, 1. ed. Paris: L'Harmattan, 2008:182. No mesmo sentido de Claude Berr, Jean-Claude Martinez: “*De 1947 à 2007, il y a eu, dans le cadre du GATT et maintenant de l'OMC, quatorze sommets commerciaux qui tous ont cherché à réduire les droits de douane*”. O exemplo a seguir inclui o Brasil: “*Les obstacles techniques à la réduction des droits de douane tiennent en un mot: la multiplicité. Non seulement la pics tarifaires ou des contingents tarifaires, mais multiplicité des armes douanières. L'expression d'ailleurs de désarmement douanier est révélatrice. On a affaire, avec chaque État concerné, à des arsenaux d'armes douanières que l'on prétend réduire. La mission de l'OMC ressemble alors aux missions des commissions du désarmement qui, depuis la SDN, essaient, avec les modestes succès que l'on sait, de réduire les stocks d'armes. Lorsqu'on a vu, à partir de septembre 2006, la difficulté de désarmer simplement au Liban 2.000 hommes d'une milice communautaire, on imagine la difficulté de réduire les armements douaniers de colosses comme les USA, l'Inde ou le Brésil*”.

<sup>249</sup> JACKSON, **The world trading system**. P. 150-155.

<sup>250</sup> PRAZERES, Tatiana Lacerda, **Comércio internacional e protecionismo: as barreiras técnicas na OMC**, São Paulo: Aduaneiras, 2003. P. 67.



internacional, o imposto de importação continua sendo a única barreira autorizada a restringir a entrada de produtos no território aduaneiro, o remete à concepção do chamado princípio da “proteção aduaneira exclusiva”<sup>251</sup> que condiciona e conforma a não-discriminação de maneira a racionalizar e viabilizar as concessões tarifárias de acordo com as negociações contratadas entre os países.

De fato, “(...) o único instrumento de caráter protecionista que resta ao poder soberano dos Estados-contratantes do GATT é o de impor direitos aduaneiros às suas importações”,<sup>252</sup> o que confere, a um só tempo, transparência, uma vez que as alíquotas são “(...) facilmente identificáveis”,<sup>253</sup> tornando aferível o ônus econômico, e previsibilidade, por meio da consolidação tarifária possibilitada pelo Artigo II:1, mediante o compromisso de não se extrapolar a alíquota além daquilo que foi objeto de concessão e nos termos convencionados.

A disciplina tarifária, no entanto, não pode ser considerada como o único e exclusivo direito aduaneiro se o entendemos em sentido amplo (ou seja, como medida de fronteira), o que levou Ricardo Xavier Basaldúa a afirmar que a matéria aduaneira não se esgota na tarifa, podendo se manifestar por meio de proibições à importação e à exportação,<sup>254</sup> o que de todo modo deflui do Artigo XI do GATT segundo o qual uma parte não deve impor restrições à importação de produto da outra parte, à exceção dos direitos aduaneiros, tributos e outros encargos.

Assente-se com a crítica do autor de que a denominação de “proteção tarifária exclusiva” (“*protección arancelaria exclusiva*”) é mais precisa, o que nos inclina, por consequência, a concordar com a afirmação de que “o imposto de importação é, neste contexto, o único tributo apto a diferenciar a mercadoria estrangeira da nacional”,<sup>255</sup> ou seja, a única exceção discriminatória tolerada, com a seguinte ressalva.

Se o imposto de importação excepciona o tratamento nacional em virtude da inexistência de seu correlato doméstico com fato gerador decorrente de eventos internos,

<sup>251</sup> BRITO FILHO, **O princípio de não-discriminação tributária no comércio internacional de bens**. P. 88.

<sup>252</sup> *Ibid.* P. 102.

<sup>253</sup> *Ibid.*

<sup>254</sup> BASALDÚA, **La organización mundial del comercio y la regulación del comercio internacional**. P. 86. “Nosotros consideramos que la materia aduanera no se agota en el arancel y que la protección aduanera puede efectuarse tanto a través de los derechos aduaneros como de las prohibiciones a la importación o a la exportación. Por consiguiente, este principio debería denominarse el de la protección ‘arancelaria’ exclusiva. De acuerdo con este principio, sólo pueden establecerse restricciones arancelarias, las que son fácilmente identificables y ponderables. Por ello, las restricciones no arancelarias – v.gr., cupos, contingentes, licencias, monopolios – no están autorizadas para proteger a las actividades económicas”.

<sup>255</sup> TREVISAN, **O imposto de importação e o direito aduaneiro internacional**. P. 95.

ainda assim deve prestigiar a não-discriminação com relação aos produtos consolidados para a mesma posição, frente aos parceiros vendedores (NMF). Logo, também à tarifa se aplicam os efeitos do tratamento isonômico, o que é confirmado pelo Artigo XXIV ao autorizar a criação de blocos econômicos, tendentes à formação de zonas de livre troca e uniões aduaneiras.<sup>256</sup>

Uma vez delimitado o alcance da concepção de uma proteção tarifária exclusiva, necessário se buscar a definição de ao menos um de seus elementos constitutivos: “(...) *no espanhol, é mais comum o emprego de ‘arancel’ em vez de ‘tarifa’, para designar o corpo ou o conjunto ordenado de ‘direitos aduaneiros’ incidentes sobre as diferentes mercadorias*”, que em Portugal podem ser empregados como “pauta”,<sup>257</sup> o que aponta para a classificação entre medidas “pautais” e “não pautais” ou para o “tratamento pautal favorável”.<sup>258</sup>

O Artigo I da Convenção de Quioto Revisada (CQR/OMA), ao definir escopo e objetivos da Convenção, faz referência à cobrança de tarifas e tributos incidentes sobre bens (“*duties and taxes on goods*”) e, no Artigo II, define “tarifas” como quaisquer encargos incidentes sobre bens, incluindo qualquer tipo de tributação ou cobrança adicional relacionada com sua importação ou exportação (“*a charge imposed on goods by reason of their importation or exportation, or both, and includes any form of surtax or surcharge imposed*”).

Em seu glossário, de maneira ainda mais clara, define “tarifas aduaneiras” ou “direitos aduaneiros” (“*customs duties*”/“*droits de douane*”) como abrangendo o imposto de importação e o imposto de exportação. Assim, “os ‘direitos aduaneiros’, na importação, seriam espécie da categoria ‘direitos e tributos de importação’ (pela CQR)”.<sup>259</sup> Tal ocorre porque “(...) a expressão ‘imposto de importação’ é pouco utilizada internacionalmente”,<sup>260</sup> a ponto de o Código Aduaneiro do Mercosul não a utilizar em nenhum momento, em detrimento de “*direitos de importação*”.

<sup>256</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, GATT 1994. Artigo XXIV:4, GATT: “*The contracting parties recognize the desirability of increasing freedom of trade by the development, through voluntary agreements, of closer integration between the economies of the countries parties to such agreements. They also recognize that the purpose of a customs union or of a free-trade area should be to facilitate trade between the constituent territories and not to raise barriers to the trade of other contracting parties with such territories*”.

<sup>257</sup> TREVISAN, **O imposto de importação e o direito aduaneiro internacional**. P. 55-56.

<sup>258</sup> *Ibid.* “(...) *como se percebe na tradução oficial do Código Aduaneiro Europeu, em todas as suas edições, nas quais sequer consta o termo ‘tarifa’*”.

<sup>259</sup> *Ibid.* P. 53.

<sup>260</sup> *Ibid.* P. 52.

As regras que governam o acesso aos mercados domésticos dos países indicam, portanto, a existência de barreiras aceitáveis e não aceitáveis, ou, ainda, sob diversa perspectiva, tarifárias e não tarifárias. Por evidente que tanto “direitos aduaneiros” como “tarifas” podem ser considerados em um sentido amplo, aptos a referenciar quaisquer medidas, encargos ou cobranças realizadas na fronteira, mas, como se desenvolverá a seguir, podem assumir um caráter estrito, útil para a categorização de naturezas às quais se aplicarão regimes jurídicos (ou seja, conjuntos de regras) específicos.

Os “direitos aduaneiros” (“*custom duties*”) são utilizados como sinônimos de “tarifa” (“*tariff*”) nos acordos multilaterais referentes ao comércio de bens, mas o termo “tarifa” tem também a específica acepção de uma lista estruturada com a descrição de produtos e suas alíquotas correspondentes, cuja organização, em regra, reflete o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias,<sup>261</sup> lista ordenada de posições e de subposições que compreende seções, capítulos e posições, subdivididas em subposições.

Os direitos aduaneiros comuns, ora expressos como medidas tarifárias de fronteira em sentido restrito, são, portanto, em regra, alíquotas *ad valorem* incidentes sobre bases econômicas (em detrimento de alíquotas específicas ou *ad rem*, mistas, compostas, ou técnicas). Direitos aduaneiros de nação mais favorecida (“*MFN duties*”) são as medidas de fronteira padrão aplicáveis aos países-membros da OMC decorrentes do Artigo I:1 do GATT.

Em contrapartida, cabe observar, *a latere*, que os direitos aduaneiros preferenciais são medidas especificamente aplicáveis a países nos termos de acordos ou convenções que concedem tratamento comercial diferenciado aos países ou regiões signatários, de forma a estabelecer tarifas mais baixas, como ocorre no contexto do Sistema Geral de Preferências (SGP), programa unidirecional em que países desenvolvidos concedem tarifas preferenciais a produtos oriundos de países considerados em desenvolvimento.

O conjunto organizado de “tarifas” corresponde, portanto, no direito aduaneiro brasileiro, à “*tabela que contém a mercadoria da nomenclatura, com seus respectivos códigos, e as alíquotas aplicáveis ao imposto de importação*”.<sup>262</sup>

As “**medidas de fronteira tarifárias**”, ou as “**barreiras tarifárias**”, ou os “**direitos aduaneiros**”, individualmente considerados, serão usados na presente pesquisa como sinônimos de imposto de importação ou de exportação, com as ressalvas acima quanto à

<sup>261</sup> BOSSCHE; ZDOUC, *The Law and Policy of the World Trade Organization*, p. 460–461.

<sup>262</sup> TREVISAN, *O imposto de importação e o direito aduaneiro internacional*. P. 57-59: : “*não é só a terminologia ‘tarifa’ que acaba sendo traduzida, ou empregada, de diferentes formas, internacionalmente, estendendo-se o problema a diversos outros termos aduaneiros e de comércio internacional*”.

sua identificação com “tarifa” ou “pauta tarifária”. Para responder se tais tributos podem ser chamados, portanto, de “aduaneiros”, de forma a excluí-los de outras medidas tributárias de fronteira, necessário se recorrer a uma tradição vocabular que se passa a examinar e problematizar.

Ricardo Xavier Basaldúa considera a existência de tributos incidentes (indistintamente) sobre o “comércio exterior”,<sup>263</sup> cindindo-os duas categorias. Em primeiro lugar, os **(i)** tributos sobre o comércio exterior propriamente dito, que se subdividem em: **(i.a)** direitos aduaneiros, a que denomina direitos ou gravames tarifários (“*derechos arancelarios*” ou “*gravámenes arancelarios*”), incidentes sobre importações ou exportações, não-vinculados a qualquer atividade do Estado e não-destinados (sem afetação a órgãos, fundos ou despesas); **(i.b)** outros tributos sobre o comércio exterior que, embora tenham fato gerador idêntico ou semelhante, igualmente não-vinculados, são destinados (com afetação);<sup>264</sup> **(i.c)** tributos com finalidade de defesa comercial; **(i.d)** taxa estatística; e **(i.e)** outros tributos cobrados por ocasião das importações e exportações. Em segundo lugar, os **(ii)** tributos que incidem de forma acessória as operações de comércio exterior, como o imposto sobre o valor agregado e os “impostos internos”.<sup>265</sup>

As subdivisões do primeiro grupo (impostos, contribuições, defesa comercial, taxa estatística, e outros tributos) parecem merecer reparo, seja pela consideração de direitos *antidumping* e compensatórios como espécies tributárias, seja pela insuficiência ou falta de clareza quanto aos critérios distintivos das subclasses. Se, no processo de divisão lógica “(...) *as classes coordenadas devem ser formadas a partir da eleição de um, e somente um, fundamento para divisão* (fundamentum divisionis)”,<sup>266</sup> não se vislumbra a possibilidade de a taxa estatística (“*tasa de estadística*”) pertencer a uma categoria e a taxa de comprovação de destino (“*tasa de comprobación de destino*”) e a taxa de armazenagem (“*tasa de*

<sup>263</sup> Um aparte crítico deve ser feito à expressão “comércio exterior”, utilizada em mais de uma oportunidade pelo constituinte originário brasileiro (art. 22, inciso I, e art. 237 da Constituição de 1988). Parece-nos impróprio o recurso ao adjunto adnominal “exterior” que, neste contexto, desempenha a função de adjetivo de relação ao estabelecer uma relação semântica entre o substantivo “comércio” e o contexto em que ele é realizado (fora das fronteiras nacionais). Mais correta seria a designação “internacional” ou “transfronteiriço” para indicar o comércio entre os países.

<sup>264</sup> BASALDÚA, **Tributos al Comercio Exterior**. P. 121-125. O produto da arrecadação de tais contribuições é revertido para, v.g., o Fundo Nacional de Promoção de Exportações, ou o Fundo da Marinha Mercante, ou para assegurar o financiamento de órgãos, como o Instituto Nacional de Tecnologia Agropecuária.

<sup>265</sup> *Ibid.*

<sup>266</sup> BARRETO, **Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle**. P. 52.

*almacenaje*”) a outro,<sup>267</sup> o que nos indica a existência de mais de um fundamento para se proceder a cada etapa lógica da divisão e, logo, remete o esforço do classificador à falácia da partição cruzada.<sup>268</sup>

Cabe notar, por outro lado, na primeira etapa do esforço classificatório, o recorte do reconhecimento de direitos aduaneiros ou direitos de aduana (“*customs duties*” ou “*droites de douane*” nos idiomas autênticos), o que é consentâneo com os termos do Glossário Internacional de Termos Aduaneiros (“*Glossary of International Customs Terms*”), publicação da Organização Mundial das Aduanas (OMA), instrumento voltado a garantir a uniformidade e a precisão da terminologia usada, o que conforma o imposto de importação ou de exportação ao lado dos “(...) *demais direitos, impostos e gravames diversos que são percebidos sobre a importação ou por ocasião da importação das mercadorias*”.<sup>269</sup>

A partir desta divisão, é possível se deduzir um conceito preciso de direitos aduaneiros incidentes sobre a importação extremados dos demais tributos aplicáveis “por ocasião” da importação, ou seja, na oportunidade do cruzamento da fronteira.<sup>270</sup> Trata-se, especificamente, dos direitos tarifários incidentes sobre as operações de comércio internacional (imposto de importação e de exportação), e não apenas a elas indiretamente relacionados ou cobrados “na oportunidade” do procedimento de despacho aduaneiro.

O que se depreende, portanto, é a clareza da identificação dos direitos tarifários como “direitos aduaneiros” em sentido estrito. Assim também define Claude Berr (“*droits de douane*”),<sup>271</sup> Jean-Claude Martinez (“*droits de douane*”),<sup>272</sup> Tulio Rosembuj

<sup>267</sup> BASALDÚA, **Tributos al Comercio Exterior**. P. 125. A classificação se deve ao fato de a base de cálculo da taxa estatística argentina se referir a uma alíquota *ad valorem* sem limite máximo. Contudo, neste caso, pela disciplina do GATT deveria ser deslocada para outros direitos e encargos não listados e, logo, violações ao tratamento nacional. De toda sorte, a classificação tem o mérito de segregar os direitos aduaneiros ordinários ou em sentido estrito.

<sup>268</sup> BARRETO, **Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle**. “A eleição, de forma concomitante, de mais de um fundamento para dividir implica a chamada falácia da divisão cruzada”.

<sup>269</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DAS ADUANAS, **Glossary of international customs terms**, Bruxelas, Bélgica: OMA, 2018. Tradução livre do trecho “*Customs duties and all other duties, taxes or charges which are collected on or in connection with the importation of goods, but not including any charges which are limited in amount to the approximate cost of services rendered or collected by the Customs on behalf of another national authority*”.

<sup>270</sup> BASALDÚA, **Tributos al Comercio Exterior**. P. 129-131: “*De esta definición puede deducirse, entonces, por una parte, el significado preciso y restringido del concepto de ‘derechos aduaneros de importación’, que son los que se perciben sobre la importación, y que los diferencia de los demás tributos que pueden aplicarse ‘en ocasión’ de la importación de las mercaderías a través de las aduanas. En la definición transcrita de los ‘derechos e impuestos a la importación’, quedan expresamente excluidos del concepto de derechos aduaneros los tributos percibidos al tiempo de la importación que constituyen tasas en sentido propio. Además, también se hallan excluidos otros tributos, de naturaleza indirecta, que son percibidos por la aduana por encargo de otra administración nacional (...) como el impuesto sobre el valor agregado o los impuestos internos*”.

<sup>271</sup> BERR, **Introduction au Droit Douanier**. P. 23. “(...) *Assez curieusement, il n’a jamais été facile de donner une définition réellement satisfaisante d’un droit de douane. Y voir une perception effectuée lors du passage*

(“*custom duties*”),<sup>273</sup> Enrique Barreira (“*tributo aduanero*” ou “*obligación tributaria aduanera*”),<sup>274</sup> Juan Patricio Cotter (“*arancel de aduanas*”),<sup>275</sup> Francisco Pelechá Zozaya (“*arancel aduanero*”),<sup>276</sup> José Lence Carlucci (“*tributos aduaneiros*”),<sup>277</sup> e Rosaldo Trevisan, que admite a possibilidade de haver “(...) *divergência em relação ao que seja efetivamente um tributo aduaneiro na legislação brasileira e estrangeira*”, ainda que “(...) *ao se falar de um imposto de importação, em sentido estrito, dificilmente se estaria tratando de algo diverso do estabelecido na tarifa aduaneira*”.<sup>278</sup>

No caso DS207 (“*Chile - Price Band System*”), de 2007,<sup>279</sup> o Painel apontou para os idiomas autênticos em que o GATT é vertido: inglês (“*ordinary customs duties*”), francês (“*droits de douane proprement dits*”), espanhol (“*derechos de aduana propiamente dichos*”), tendo-se remetido à expressão direitos aduaneiros em sentido estrito (“*customs*

---

*d'une merchandise à la frontière est assurément une conception trop large, dans la mesure où ce passage donne lieu un peut donner lieu à d'autres prélèvements (fiscallité indirecte, taxes du contrôle, de statistiques etc.) étrangers aux préoccupations douanières (...). “On ne saurait apprécier le degré d'efficacité des taux de droits de douane applicables à telle ou telle marchandise. Encore faut-il savoir selon quelles règles précise ils sont concrètement calculés. C'est la législation tarifaire de chaque État (...) qui répond à cette nécessité”.*

<sup>272</sup> MARTINEZ, **Les Droits de douane déductibles contre le retour du protectionnisme**. P. 48: “*Les obstacles techniques à la réduction des droits de douane tiennent en un mot: la multiplicité. Non seulement la multiplicité des systèmes tarifaires, des lignes tarifaires, des pics tarifaires ou des contingents tarifaires, mais multiplicité des armes douanières*”.

<sup>273</sup> ROSEMBUJ, Tulio, Taxes and the World Trade Organization, **Kluwer International Tax Blog | Intertax**, v. 35, n. 6/7, p. 348-, 2007. P. 348-350: “*The WTO seeks to promote free trade by limiting the tariffs and other trade barriers that governments can impose (...). Customs duties are just one of many ways in which governments can protect their industries and national products (...). WTO rules prohibit or severely restrict import tariffs and other trade barriers*”.

<sup>274</sup> BARRERA, La obligación tributaria aduanera y el hecho gravado por los derechos de importación. P. 87: “*El arancel de importación, como usualmente se designa al conjunto de tributos que gravan la importación, es uno de los instrumentos más utilizados por el Estado para llevar a cabo su política comercial internacional*” e ele “(...) *sigue siendo el más importante, constituyendo la única barrera aduanera a la importación que es aceptada sin reservas por el nuevo orden comercial internacional establecido a partir del Acuerdo General de Aranceles y Comercio (GATT)*”. Ao discutir o conceito da imposição com base em Paul Laband e Otto Mayer, Barrera remete à concepção de um “*derecho de importación*”, a que chama de “*tributo aduanero*”.

<sup>275</sup> COTTER, **Derecho Aduanero y Comercio internacional**. P. 293: “(...) *en ocasión de la importación de un producto hay que pagar no sólo el arancel de aduanas – si es que hay que pagarlo – sino también los tributos internos a la tributación*”.

<sup>276</sup> ZOZAYA, Francisco Pelechá, **Fiscalidad sobre el comercio exterior: el derecho aduanero tributario**, 1. ed. Madrid: Marcial Pons, 2009. P. 23 e 29: “(...) *el Arancel Aduanero Común (en adelante ACC), es decir, el arancel de aduanas, al que se denomina común porque es el mismo en todos los países comunitarios (...)*”.

<sup>277</sup> CARLUCI, José Lence, **Uma introdução ao direito aduaneiro**, 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2001. *Passim*.

<sup>278</sup> TREVISAN, **O imposto de importação e o direito aduaneiro internacional**.

<sup>279</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **Chile - Price Band System and Safeguard Measures Relating to Certain Agricultural Products (DS207)**, Genebra, Suíça: OMC, 2007, par. 7.51. “*We note that 'ordinary customs duties' appear in the co-authentic French and Spanish versions as 'droits de douane proprement dits' and 'derechos de aduana propiamente dichos'. The dictionary meaning of 'ordinary' is 'occurring in regular custom or practice', 'of common or everyday occurrence, frequent, abundant', 'of the usual kind, not singular or exceptional, commonplace, mundane'. 'Propiamente dicho' has been translated as 'true (something)' or '(something) in the strict sense'. 'Proprement dit' has been explained as 'au sens exact et restreint, au sens propre' and 'stricto sensu’*”.

*duties sensu stricto*”) para se referir às barreiras tarifárias em oposição às demais exigências (financeiras ou não) realizadas na fronteira. Também no caso DS360 (“*India – Additional Import Duties*”), de 2008,<sup>280</sup> o Órgão de Apelação apontou que, enquanto os “outros direitos e encargos” se refeririam a quaisquer medidas de fronteira relativas à importação, o imposto de importação corresponderia a direitos aduaneiros ordinários (“*ordinary customs duties*”).

Na acepção de Ricardo Xavier Basaldúa, os direitos aduaneiros (imposto de importação e de exportação) reuniriam determinadas características: **(i)** constituem a tarifa aduaneira (“*sistema arancelario*”); **(ii)** têm por fato gerador exclusivo a importação ou a exportação para consumo de mercadorias, incidindo, portanto, sobre as operações de comércio internacional; **(iii)** são tributos não vinculados, o que os diferencia das taxas; **(iv)** são tributos não destinados, o que os diferencia das contribuições; e **(v)** têm por finalidade gravar a importação que habilita a mercadoria estrangeira ser incorporada ao mercado interno ou à circulação econômica interna, ou seja, a importação para consumo ou definitiva, o que as equipara a mercadorias nacionais.<sup>281</sup>

Por evidente que o critério, como identificam Claude Berr e Henri Tremeau,<sup>282</sup> é formal, pois seriam direitos aduaneiros todos aqueles representados por meio de uma tarifa aduaneira. Um cuidado adicional deve ser tomado, como se adiantou anteriormente: apesar de o imposto incidente sobre a importação se tratar de um direito **aduanheiro em sentido estrito**, ele não deve ser entendido necessariamente como sinônimo de **tarifa**, que é “(...) *uma relação de mercadorias, cada qual com os montantes de imposto de importação especificados*”,<sup>283</sup> ou seja, uma tabela com a nomenclatura baseada no Sistema Harmonizado, seus códigos e alíquotas correspondentes. Assim, o imposto de importação pode até ser entendido como uma barreira ou medida tarifária, mas, tecnicamente, não como uma tarifa.

Passaremos, portanto, a tratar do imposto de importação e do imposto de exportação como **medidas de fronteira aduaneiras**, que se manifestam por meio de um sistema tarifário. Sob tal acepção, a tarifa não deve ser entendida como uma espécie tributária, ou sequer como “imposto de importação”, mas como uma lista de mercadorias com suas respectivas imposições *ad valorem* devidamente individualizadas (por isso também chamada

<sup>280</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, DS360 (“**India - Additional Import Duties**”), parag. 151.

<sup>281</sup> BASALDÚA, **Tributos al Comercio Exterior**. P. 132-133.

<sup>282</sup> BERR, Claude-J.; TREMEAU, Henri, **Le droit douanier: communautaire et national**, 5e éd. Paris: Economica, 2001. P. 84-85: “(...) *les droits de douane proprement dits (...) sont des droits de douane ceux qui figurent sous ce titre dans un tarif douanier*”.

<sup>283</sup> TREVISAN, **O imposto de importação e o direito aduanheiro internacional**.p. 55.

de pauta tarifária). Por este específico motivo é que se passa a admitir a nomenclatura de “**barreiras tarifárias**” para se referir a esta espécie de medida de fronteira (“*tariff measures*”): são **direitos aduaneiros em sentido estrito**. Este encadeamento lógico nos permite, enfim, falar no imposto de importação e de exportação como as duas espécies de **tributos aduaneiros**.

## *II. 1. 2. 2. Encargos de equivalência entre as medidas não tarifárias (“non-tariff measures”) e a introdução do conceito de “medidas paratarifárias”*

A definição do nivelamento de fronteira nos levou a buscar o conceito de sua contraparte, o “tributo interno”, o que, por seu turno, demandou se estressar a expressão “evento interno”,<sup>284</sup> de modo a revelar, assim, a existência de medidas de fronteira (“*border measures*”), com regime jurídico regido pelo Artigo II do GATT, e medidas internas (“*internal measures*”), regidas pelo Artigo III.

A investigação a respeito das medidas de fronteira, por seu turno, revelou a existência de tarifas, considerados instrumentos legítimos para promover políticas comerciais,<sup>285</sup> o que explicitou a existência de “medidas de fronteira tarifárias” (“*tariff measures*”), que se manifestam no Brasil por meio de tributos aduaneiros (imposto de importação e de exportação) e que são reguladas pelo Artigo II:1 sob o princípio da proteção tarifária exclusiva. Tal categoria permitiu delas se extremarem, de maneira residual, as “medidas de fronteira não-tarifárias” (“*non-tariff measures*” - *NTMs*), cujo regime jurídico se encontra descrito pelo Artigo II:2, e que passam a ser estudadas.

Em que pese a progressiva redução das tarifas decorrente de sucessivas rodadas de negociação, nas últimas décadas se observou o florescimento das medidas não-tarifárias como instrumento de proteção.<sup>286</sup> E, apesar do termo “barreira não-tarifária” não estar expresso nos acordos e convenções, essa categoria residual pode ser entendida como quaisquer ações ou omissões com efeito de imporem proibições ou restrições ao comércio<sup>287</sup>

<sup>284</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, *China - Auto Parts (DS342)*.

<sup>285</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, *United States - Certain Measures on Steel and Aluminium Products (DS544)*, Genebra, Suíça: OMC, 2022.

<sup>286</sup> BOSSCHE; ZDOUC, *The Law and Policy of the World Trade Organization*, p. 522.

<sup>287</sup> *Ibid.* “The term ‘non-tariff barrier’ is not defined in WTO law, but this important residual category of barriers to trade can be understood to include all government-imposed (or sponsored) actions or omissions that act as



não compreendidas como medidas de fronteira tarifárias ou aduaneiras em sentido estrito, ou outros direitos e encargos cobrados no momento da transposição de território aduaneiro (ODE).

A proliferação desta sorte de medidas resultou em uma variedade complexa, labiríntica e muitas vezes confusa de regras jurídicas e administrativas.<sup>288</sup> A preocupação com as NTMs está presente no próprio preâmbulo do acordo de implementação da OMC,<sup>289</sup> que faz menção expressa à redução das tarifas “*e outras barreiras ao comércio*”, o que, ao lado da não-discriminação, figura como uma das pedras angulares do organismo.

Por meio de tais expedientes, voltados inicialmente a promoverem medidas regulatórias tendentes à realização de finalidades sanitárias, ambientais ou de proteção dos consumidores, promovem-se medidas de caráter protecionista,<sup>290</sup> como por exemplo a restrição imposta pelos Estados Unidos ao abacaxi, que apenas poderia ser importado se apresentasse grau de acidez igual ao daquele cultivado na região do Havaí, ou a condição da Comunidade Europeia que impedia a importação de bananas fora de determinadas especificações de comprimento e largura, ou a da Alemanha, que “*apenas permitia a venda de cerveja em seu mercado que obedecesse a determinada fórmula*” encontrada apenas na bebida alemã.<sup>291</sup>

Há casos, no entanto, de maior dificuldade de verificação, como o exemplo da exigência canadense de padronização de embalagens sob a justificativa de proteção de direitos consumeristas, mas, na realidade, voltada a dificultar as exportações ao país, ou os prazos e condições impostos pelos Estados Unidos sobre frutas e carne bovina brasileiras sob justificativas nem sempre científicas, enquanto que outros mercados, como o da União Europeia, não são submetidos às mesmas exigências, além de determinações de licenças prévias, e regulamentos que impõem padrões industriais, regras de rotulagem, práticas

---

*prohibitions or restrictions on trade, other than ordinary customs duties and other duties and charges on imports and exports*”.

<sup>288</sup> BHALA, Raj; KENNEDY, Kevin C., **World trade law. Suppl**, Charlottesville, Va: Lexis Law Publ, 1999. “*The proliferation of non-tariff measures and their application by governments as a substitute for tariff protection has resulted in a complex and often bewildering array of legal and administrative measures. Governments have employed a range of policies and measures that, at times, seem like a labyrinth through which even experienced trade lawyers must navigate*”.

<sup>289</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **Agreement establishing the World Trade Organization**, Genebra, Suíça: OMC, 1994. “*Being desirous of contributing to these objectives by entering into reciprocal and mutually advantageous arrangements directed to the substantial reduction of tariffs and other barriers to trade and to the elimination of discriminatory treatment in international trade relations*”.

<sup>290</sup> PRAZERES, **Comércio internacional e protecionismo.**, p. 69.

<sup>291</sup> *Ibid.* “*As questões acima não parecem exemplos de medidas regulatórias destinadas à obtenção de fins nobres, como a saúde da população*”.

sanitárias, inspeções oficiais, certificações de segurança, além de uma proliferação de regulamentos técnicos federais, estaduais e municipais.<sup>292</sup>

As barreiras não-tarifárias, como categoria residual, podem se manifestar como medidas internas ou de fronteira. Em um ou outro caso, incluem restrições quantitativas e “outras NTMs”, que constituem a maior e mais relevante subcategoria,<sup>293</sup> e é neste contexto que se justifica o interesse em avaliar se as regras contidas no Artigo II:2 do GATT têm sido eficazes para impedir que tributos supostamente **niveladores** sejam utilizados como um daqueles casos em que o caráter “(...) *protecionista da medida não é tão facilmente identificável*”.<sup>294</sup>

Antes, é possível ainda outro esforço classificatório, que deve começar pela constatação de que as barreiras, sejam elas aduaneiras ou não, podem ser aplicadas na fronteira aduaneira, mas também no mercado interno, e que o recorte ora proposto no comércio internacional de mercadorias nos revela ao menos duas espécies de barreiras não tarifárias: restrições quantitativas (“*quantitative restriction*”, ou “QR”) e, de maneira residual, “outras NTMS”.

Indica-se a subdivisão proposta por Peter Van den Bossche e Werner Zdouc a respeito de restrições quantitativas como uma limitação à quantidade de produtos que podem ser importados ou exportados, normalmente baseada em valor, unidades, peso, ou volume que podem se manifestar por meio de (i) proibições (absolutas ou condicionais), (ii) quotas de importação ou de exportação (global, regional ou bilateral), e (iii) outras restrições quantitativas.<sup>295</sup>

A “Decisão sobre os procedimentos de notificação para restrições quantitativas” (“*WTO Decision on Notification Procedures for quantitative restrictions*”, ou “*QR Decision*”), documento adotado pela Organização Mundial do Comércio (OMC) em 1995, como parte do Acordo sobre Barreiras Técnicas ao Comércio e revisada durante a 8ª Conferência Ministerial em Genebra que entrou em vigor em 2012, aponta para uma lista (não exauriente) de restrições quantitativas.<sup>296</sup>

É importante se advertir que a expressão inglesa “*tariff rate quota*” (TRQ) não deve ser entendida como uma quota em sentido estrito (espécie de restrição quantitativa),

<sup>292</sup> *Ibid.* P. 70-71.

<sup>293</sup> BOSSCHE; ZDOUC, *The Law and Policy of the World Trade Organization*, p. 456.

<sup>294</sup> PRAZERES, *Comércio internacional e protecionismo*. P. 69.

<sup>295</sup> BOSSCHE; ZDOUC, *The Law and Policy of the World Trade Organization*, p. 522–524.

<sup>296</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, *Decision on Notification Procedures for Quantitative Restrictions (“QR Decision”)*, Genebra, Suíça: OMC, 1995.

pois se trata de uma forma de limitar a quantidade de um produto que pode ser importado com uma tarifa mais baixa do que a tarifa normal de importação. Assim, embora a TRQ possa ser vista como uma medida comercial que restringe as importações, ela difere de uma cota tradicional na acepção de restrição quantitativa porque a TRQ estabelece um limite quantitativo e uma tarifa específica. Além disso, as cotas tradicionais geralmente limitam a quantidade de um produto que pode ser importado, sem determinar uma tarifa específica.<sup>297</sup>

Ao lado das medidas de não tarifárias de restrições quantitativas, é possível se identificar a categoria “outras NTMs” de fronteira, na qual se incluem: **(i)** barreiras técnicas ao comércio (“*Technical Barriers to Trade Agreement*”, ou “*TBT Agreement*”); **(ii)** barreiras sanitárias e fitossanitárias (“*Sanitary and Phytosanitary Measures Agreement*”, ou “*SPS Agreement*”); **(iii)** e licenças de importação e exportação,<sup>298</sup> além de medidas não tarifárias que podem ser consideradas internas, tais como **(iv)** requisitos de rotulagem e certificação; e **(v)** outras exigências administrativo-burocráticas (legais e regulamentares).

Ocorre que o Artigo II:2 do GATT prevê, ainda, três outras categorias de medidas não tarifárias que não se manifestam como restrições quantitativas, mas tampouco se identificam com nenhuma das hipóteses anteriores: **(vi)** direitos *antidumping* e compensatórios, entendidos como medidas de fronteira;<sup>299</sup> **(vii)** taxas ou encargos relativos ao custo do serviço prestado (a serem debatidas mais adiante neste capítulo, no item II. 5. 2.); e **(viii)** encargos de equivalência, sobre o qual versa a presente pesquisa.

Este posicionamento é endossado por estudos recentes que compreendem as barreiras “não tarifárias” como quaisquer medidas que tenham o potencial de impactar os fluxos de comércio e que não caracterizem tarifas, podendo elas serem impostas às **importações** (cotas, proibições, licenças, procedimentos aduaneiros e taxas de importação), às **exportações** (o próprio imposto de exportação, cotas, proibições e restrições voluntárias), e

<sup>297</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **United States - Definitive Safeguard Measures on Imports of Circular Welded Carbon Quality Line Pipe from Korea (DS202)**, Genebra, Suíça: OMC, 2002. No caso DS202 (“*US - Line Pipe*”), de 2002, o Japão e a União Europeia alegaram que os Estados Unidos haviam violado as regras da OMC em relação à administração de TRQs em relação às importações de tubos de aço. O argumento central era a exigência para que as TRQs fossem administradas de maneira transparente e previsível, e não de forma a restringir indevidamente o comércio. O painel da OMC concluiu que a aplicação de uma tarifa mais alta às importações de tubos de aço depois que um determinado volume de importações fosse atingido, em vez de permitir que as importações continuassem a entrar nos EUA à taxa mais baixa, violava as regras da OMC. Os EUA apelaram da decisão do painel, mas o Órgão de Apelação da OMC confirmou a decisão em grande parte, o que resultou na alteração das práticas de administração de TRQs dos EUA para tubos de aço e na eliminação da prática de aplicação de tarifas mais altas após um determinado volume de importações.

<sup>298</sup> BOSSCHE; ZDOUC, **The Law and Policy of the World Trade Organization**, p. 543. Acompanhamos, ainda, para fins didáticos, a classificação dos autores para em seguida ser possível a localização dos tributos niveladores.

<sup>299</sup> *Ibid.*, p. 754 e ss.

aquelas impostas **internamente** na economia doméstica (restrições sanitárias, técnicas, ambientais, tributos e subsídios internos).<sup>300</sup>

Como a expressão “medida não tarifária” tem sido utilizada para se referir a um espectro residual muito amplo de medidas não identificadas com a tarifa e que muitas vezes não representam a exigência de prestações financeiras, as medidas do Artigo II:2 (encargos de equivalência, direitos antidumping e taxas de serviços na importação), passarão a ser denominadas neste estudo de “**paratarifárias**”.

A expressão já foi utilizada no “*Dictionary of Trade Policy Terms*” da OMC<sup>301</sup> como um encargo exigido no momento da importação ao invés ou em adição à tarifa, e definido pela Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento (UNCTAD) no sentido de “*outras medidas que aumentem o custo dos importados de uma maneira similar à das medidas tarifárias*”,<sup>302</sup> seja por meio de um percentual ou um valor fixo calculado sobre o valor ou sobre a quantidade.<sup>303</sup> A classificação foi mencionada também por

<sup>300</sup> STAIGER, Robert W, Non-Tariff Measures and the WTO, **World Trade Organization Economic Research and Statistics Division/Stanford, Wisconsin and NBER**, p. 47, 2011, p. 2. “(...) NTMs may include any policy measures other than tariffs that can impact trade flows. At a broad level NTMs can usefully be divided into three categories. A category of NTM is that imposed on imports. This category includes import quotas, import prohibitions, import licensing, and customs procedures and **administration fees**. A second category of NTMs are those imposed on exports. These include **export taxes**, export subsidies, export quotas, export prohibitions, and voluntary export restraints. These two categories encompass NTMs that are applied at the border, either to imports or to exports. A third and category of NTMs are those imposed internally in the domestic economy. Such behind-the-border measures include domestic legislation covering health/technical/product/labor/environmental standards, **internal taxes or charges**, and domestic subsidies” (g.n.).

<sup>301</sup> GOODE, Walter, **Dictionary of trade policy terms**, Sixth edition. Cambridge, United Kingdom New York, NY Port Melbourne, Australia New Delhi Singapore: Cambridge University Press, 2020.

<sup>302</sup> UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT, **International Classification of Non-Tariff Measures (2019)**, New York: UN, 2019, seq. F. “*Measures implemented to control or affect the prices of imported goods to, inter alia, support the domestic price of certain products when the import prices of these goods are lower; establish the domestic price of certain products because of price fluctuation in domestic markets or price instability in a foreign market; or to increase or preserve tax revenue. This category also includes measures other than tariff measures that increase the cost of imports in a similar manner, that is, by a fixed percentage or by a fixed amount. They are also known as para-tariff measures*”. Na classificação codificada realizada em conjunto com o Banco Mundial (“*World Bank*”), a nomenclatura foi disposta da seguinte forma: **Para-tariff measures** (2000): (i) customs surcharges (2100), (ii) additional taxes and charges (2200), (iii) internal taxes and charges levied on imports (2300), (iv) decreed customs valuation (2400), (v) para-tariff measures N.E.S. Entre as (ii) **additional taxes and charges (2200)** estariam as: tax on foreign exchange transactions (2210), stamp tax (2220), import licence fee (2230), consular invoice fee (2240), statistical tax (2250), tax on transport facilities (2260), taxes and charges for sensitive product categories (2270), e additional charges n.e.s. (2290). Entre as (iii) **internal taxes and charges levied on imports (2300)** estariam as: general sales taxes (2310), excise taxes (2320), taxes and charges for sensitive product categories (2370), e internal taxes and charges levied on imports n.e.s. (2390).

<sup>303</sup> UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT (UNCTAD), **Guidelines for the Collection of Data on Official Non-Tariff Measures**, Genebra, Suíça: United Nations (ONU), 2021. A UNCTAD começou a coletar e categorizar NTMs em 1994, de acordo com um Sistema de Codificação de Medidas de Controle Comercial (TCMCS) customizado. Ao mesmo tempo, desenvolveu o banco de dados do Sistema de Análise e Informação do Comércio (TRAINS). Posteriormente, em colaboração com o Banco

Jennifer Farrell<sup>304</sup> e, no Brasil, de maneira pioneira, sob diversos fundamentos, por Washington Juarez de Brito Filho.<sup>305</sup>

No caso deste estudo, a expressão será utilizada pelo específico motivo de as medidas de fronteira em referência constituírem exceções isentas que, podendo ser representadas por encargos financeiros, diferente dos “*outros direitos e encargos*” não constarão na lista de concessões do Artigo II:1, como se desenvolverá adiante.

## II. 2. A definição das normas tributárias niveladoras frente às demais medidas de fronteira: o enfoque do Artigo II do GATT

### II. 2. 1. Em busca de uma definição

Os encargos “niveladores” incidem na fronteira, mas são baseados em uma lógica diversa das tarifas, pois não têm o objetivo onerar as importações, mas garantir neutralidade de tratamento entre produtos nacionais e importados.<sup>306</sup> No entanto, uma vez que

---

Mundial, o TRAINS se tornou acessível aos pesquisadores por meio do aplicativo de *software* World Integrated Trade Solution (WITS).

<sup>304</sup> FARRELL, **The interface of international trade law and taxation**, p. 44–45. “A broader appreciation of the tax terminology may be gained from examining the concept of ‘para-tariffs’, which covers both border and internal measures (to the exclusion of export measures) and is often used as an alternative term for ‘internal taxes’, ‘other fees’, or ‘internal charges’ on imports. The WTO Dictionary of Trade Policy Terms defines para-tariffs (...), but ‘para-tariffs’ are given a wider definition by UNCTAD as incorporating ‘other measures that increase the cost of imports (...).”

<sup>305</sup> BRITO FILHO, **O princípio de não-discriminação tributária no comércio internacional de bens**, p. 88. “(...) ‘paratarifas’ são os ajustes fiscais de fronteira, as incidências compensatórias dos tributos indiretos internos, tanto dos gerais e universais (...) do tipo imposto geral sobre o consumo, cujo melhor exemplo é o Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) europeu, quanto dos seletivos, do tipo ‘excise tax’ – impostos indiretos seletivos ou analíticos, objeto do princípio de não-discriminação”.

<sup>306</sup> RICARDO; KOLTHAMMER, **The principles of political economy and taxation**. Apesar da defesa dos escritos de David Ricardo no sentido de apenas os tributos atualmente chamados “indiretos” seriam elegíveis para o ajuste nivelador, muitos estudos questionam atualmente a distinção entre diretos/indiretos (DALY, *The WTO and Direct Taxation*.) e defendem sua aplicabilidade também à tributação sobre a renda, matéria que escapa à presente pesquisa, mas que motivou autores, como Alan Auerbach, Michel Devereux e Douglas Holtz-Eakin a formularem uma concepção específica de um “border tax adjustment” inseparável do “destination-based cash flow tax” (DBCFT), modelo de tributação indireta próximo a um “value added tax” (VAT) de método subtrativo que guarda profundas diferenças com relação ao modelo brasileiro, como subsídio para pagamentos de salários no mercado interno (dedução integral da folha de pagamento doméstica), mas também semelhanças, vez que, sob a lógica do DBCFT, baseado no destino, as receitas de exportação são isentas, enquanto que produtos importados e insumos são tributados ou não dedutíveis (AUERBACH, Alan J.; HOLTZ-EAKIN, Douglas, *The Role of Border Adjustments in international taxation*, **Econometrics Laboratory (EML) at the University of California at Berkeley**, p. 16, 2016; AUERBACH, Alan J., *A modern corporate tax*, **The Center for American Progress and The Hamilton Project**, p.01–26, 2010.). Na proposta inspirada pelo grupo ligado aos economistas Alan Auerbach e Michel Devereux que deu origem ao chamado “*Ryan Blueprint*”, projeto

o efeito nivelador tem como objetivo compensar o impacto de medidas internas sobre o consumo, subjaz a concepção de que qualquer país poderia se beneficiar do comércio internacional devido à sua relativa vantagem na produção de determinados bens, mas desde que houvesse neutralidade tributária.<sup>307</sup>

A ideia de uma medida sobre produtos importados voltada a refletir a tributação nacional está atualmente prevista no Artigo II:2(a) do GATT na forma da autorização para que o país exija um encargo equivalente a um tributo interno exigido em conformidade com o disposto Artigo III:2 sobre um produto nacional similar ou uma mercadoria com a qual o produto importado tenha sido fabricado ou produzido no todo ou em parte.

Assim, as expressões "ajustes fiscais de fronteira", "medidas equalizadoras", ou "normas niveladoras" são, na acepção técnica, encargos de equivalência, sendo que a menção à fronteira tem o sentido de incidir sobre um evento ocorrido até o momento do desembaraço da mercadoria, inclusive, ainda que seu fato de exteriorização ou sua cobrança sejam realizados em um momento posterior. Analisaremos a mecânica da aplicação desta medida no item II. 3. 2. 1. da presente tese, mas, antes, algumas definições são necessárias.

A técnica do "encargo de equivalência" não excepciona, mas confirma o princípio da proteção tarifária exclusiva, uma vez que se volta a neutralizar o potencial efeito protecionista do tributo interno. Trata-se, na verdade, de uma medida paratarifária, na medida em que não ingressa na lista de concessões controlada pelo Artigo II:1, pois visa justamente não malferir, mas manter a integridade do direito aduaneiro em sentido estrito, objeto de

---

legislativo de reforma do sistema tributário dos Estados Unidos, o BTA teria, ainda, a função de limitar a alocação e manipulação das bases tributáveis das empresas multinacionais quando aplicável sobre a tributação direta (AUERBACH, Alan J.; DEVEREUX, Michael P.; SIMPSON, Helen, *Taxing Corporate Income*, in: MIRRLEES, J. *et al* (Orgs.), **Dimensions of Tax Design**, Oxford: Oxford University Press/Institution For Fiscal Studies, 2010, p. 837–893; AUERBACH, Alan J. *et al*, *Destination-Based Cash Flow Taxation*, **Oxford University Centre for Business Taxation - Working Paper 17/01**, 2017.). A proposta foi objeto de severas críticas,<sup>306</sup> sobretudo em virtude de suas incompatibilidades com as regras que regem o comércio internacional, como aquela formulada por Reuven Avi-Yonah e Kimberly Clausing: "*The destination-based business tax at the center of the blueprint has several major problems: it is incompatible with our WTO obligations, it is incompatible with our tax treaties, and it will not eliminate the problems of income shifting and inversions it is designed to address*" (AVI-YONAH, Reuven S.; CLAUSING, Kimberly, *Problems with Destination-Based corporate Taxes and the Ryan Blueprint*, **Columbia Journal of Tax Law**, v. 8, n. 2, p. 229–255, 2017.). A presente tese, no entanto, restringe seu objeto à tributação das trocas comerciais, e não abordará a proposta de BTA destes autores, nem o modelo de tributação DBCFT (TOMAZELA, Ramon, *U.S. Corporate Tax Reform: the Destination-Based Cash Flow Tax (DBCFT) and Tax Treaties*, **Kluwer International Tax Blog**, 2017; TOMAZELA, Ramon, *US Tax Reform: The Potential Tax Implications for Brazilian Taxpayers*, **Bulletin for International Taxation**, v. 71, n. 6<sup>a</sup>, 2017.). "*Para-tariffs: (...) charges levied on imports instead of, or in addition to, tariffs*".

<sup>307</sup> PIRLOT, Alice, **Environmental border tax adjustments and international trade law: fostering environmental protection**, Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishing Limited, 2017, p. 15–16.

concessões tarifárias mútuas resultantes de negociações comerciais entre os países e, ao mesmo tempo, respeitar as medidas internas escolhidas por um país.

Não houvesse o nivelamento, permitindo-se a tributação interna discriminatória, frustrada estaria tanto a lógica estabelecida pelo GATT como seus objetivos preambulares de progressivas reduções tarifárias, uma vez que a não-discriminação migraria da fronteira para a tributação doméstica, de maneira a gravar os produtos importados em suas manifestações econômicas no curso da sua circulação interna. O encargo corresponde a uma equivalência: para todas as forças de ação das medidas internas, surgem forças de reação com intensidades iguais, mas sentidos opostos na fronteira.

É necessário se estabelecerem algumas características próprias da medida em apreço. Em primeiro lugar, ela não é voltada a promover políticas comerciais, mas, ao contrário, visa criar e manter um ambiente concorrencial de tributação nivelada entre o país e o exterior: “(...) *ajustes de fronteira não distorcem o comércio*”,<sup>308</sup> mas têm por objetivo garantir um ambiente internacional de lealdade nas trocas comerciais, rumo a uma específica manifestação de neutralidade concorrencial que pressupõe a ação coordenada dos países, não sendo suficiente, como percebeu Klaus Vogel, apenas a sua busca em um contexto meramente nacional.<sup>309</sup>

Justamente pelo motivo de não promoverem políticas comerciais é que têm por parâmetro objetivo a “equivalência”: qualquer medida que ultrapasse esta barreira será entendida como uma violação ao Artigo II:1, pelo mecanismo a ser descrito mais adiante. Contudo, o GATT não exige que a barreira nivelatória seja realizada necessariamente por meio de um tributo, sendo suficiente qualquer encargo, desde que equivalente – diferente do

<sup>308</sup> AUERBACH; HOLTZ-EAKIN, *The Role of Border Adjustments in international taxation*, p. 16. “*The main function of these existing border adjustments is to ensure that the VAT functions as a tax on consumption within the taxing jurisdiction; i.e., domestically produced goods and services consumed in other countries escape taxation, but goods and services produced elsewhere and consumed domestically are taxed*”.

<sup>309</sup> VOGEL, Klaus (Org.), **Influence of tax differentials on International Competitiveness - Proceedings of the VIIth Munich Symposium on International Taxation**, 1. ed. Deventer/Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1990, p. 140–141. O estudo aponta para a impossibilidade de se conceber a neutralidade em um contexto meramente nacional, como se isolados estivessem os países: “(...) *é necessário se vislumbrar um conceito de neutralidade entre países, ou neutralidades inter-nacionais*”, devendo ser deslocada a questão para quais condições preliminares devem existir em cada um dos países de forma a “(...) *evitar que os efeitos combinados de suas leis tributárias favoreçam investimentos em um destes países*”.<sup>309</sup> Assim, neutralidade é compreendida no presente estudo como busca positiva da submissão de produtos similares às mesmas imposições tributárias em um contexto internacional e, mais especificamente, de comércio entre os países. Tradução livre de: “(...) *it is necessary to look for a concept of neutrality between countries or international neutrality (...). If tax neutrality is required in an international setting, not only in a national context feigned to be isolated, the question to be raised to achieve neutrality is what preliminary condition must exist in each of the countries concerned to prevent the combined effect of their tax laws from favoring investment in one of these countries*” (grifos do original).

que ocorre com a medida interna a ser espelhada na fronteira, esta sim, necessariamente, tributária (“*equivalent to an internal tax*”).

Na realidade, a palavra encargo (“*charge*”) faculta a cada país estabelecer a exigência que julgar mais adequada, com a condição de que a medida seja equivalente àquela que busca espelhar, ou seja, que desempenhe a mesma função e na mesma intensidade que a medida interna. É evidente que grande parte destas barreiras de equivalência serão representadas por cobranças financeiras, mas deve se buscar evitar o recurso descompromissado a “barreira tarifária”, expressão reservada aos direitos aduaneiros em sentido estrito do Artigo II:1. De acordo com as premissas traçadas acima, é possível se classificar o Artigo II:2(a) como uma barreira não-tarifária.

Em igual sentido, ainda no campo das definições, se a “técnica” é uma habilidade específica ou conjunto de habilidades que um praticante deve possuir para desempenhar determinada atividade, trata-se o encargo de equivalência de uma barreira técnica? Apesar de serem regulados por parâmetros “técnicos” em linguagem comum, nenhuma das espécies do Artigo II:2 podem ser caracterizadas como “barreiras técnicas” em sentido estrito, expressão que pode ser definida como medida tendente a impor “(...) *restrições ao fluxo dos intercâmbios internacionais com base em exigências relativas a características do bem a ser importado*”,<sup>310</sup> demandas estas que podem tanto se referir ao conteúdo do produto como a testes que comprovem determinadas especificações a ele impostas, e nos termos, em especial, do Acordo sobre Barreiras Técnicas ao Comércio (“*Technical Barriers to Trade Agreement*” ou “*TBT Agreement*”).<sup>311</sup>

Assim, a partir do específico ponto de vista da tributação, passa a ser possível neste momento a construção de um quadro de referências apto a organizar as medidas de fronteira, de modo a se expurgar do intento classificatório qualquer elemento indiferente ao fenômeno do nivelamento. Haverá, sob este sentido, medidas internas (Artigo III do GATT) e de fronteira (Artigo II). Entre as **medidas de fronteira tributárias**, passamos a segregar as: **(a)** tarifárias (barreiras tarifárias ou direitos aduaneiros em sentido estrito) que contemplam os tributos aduaneiros, regulados, por seu turno, pelo Artigo II:1,<sup>312</sup> e duas **(b)** não-tarifárias (NTMs), ou paratarifárias: **(b.i)** taxas ou encargos relativos ao custo do serviço

<sup>310</sup> PRAZERES, **Comércio internacional e protecionismo**. P. 88.

<sup>311</sup> *Ibid.* p. 89. Ainda que a definição dos termos do acordo seja objeto de controvérsia: “*O Brasil, por exemplo, vem se manifestando no Comitê sobre Barreiras Técnicas da OMC com o propósito de buscar esclarecimento de um conceito-chave do Acordo, que é o de norma técnica*”.

<sup>312</sup> Como o recorte deste parágrafo é voltado a delimitar espécies tributárias, deixamos de fora os “outros direitos e encargos” e todas as manifestações não-tributárias de fronteira.



prestado, e *(b.ii)* encargos equivalentes aos tributos internos, que, quando se manifestarem na forma de obrigações tributárias, passaremos a denominar como o conjunto de **normas tributárias niveladoras**.<sup>313</sup>

## *II. 2. 2. Relatório sobre ajustes fiscais de fronteira (“Border Tax Adjustments - BTA”): princípio do destino e “tributos indiretos”*

Duas discussões a respeito dos ajustes tributários de fronteira (*“border tax adjustments”*, ou “BTA”) foram particularmente importantes no século XX, uma ocorrida em 1968 no âmbito da OCDE, e outra em 1970, no âmbito do GATT, tendo como pano de fundo o posicionamento crítico americano frente ao modelo tributário europeu, cada vez mais marcado pela tributação indireta – e dependente, portanto, de BTAs.<sup>314</sup>

Em um relatório de 1968,<sup>315</sup> os Estados Unidos ponderaram que os sistemas tributários teriam mudado consideravelmente desde que as provisões do GATT sobre BTAs foram redigidas, e uma visão mais sofisticada dos seus efeitos vinha sendo adotada de modo a ampliar e desenvolver o seu uso em um momento em que as tarifas estavam sendo progressivamente reduzidas, o que acresceu à importância destes instrumentos niveladores.

A preocupação americana já remontava ao início da década, o que havia levado o país a solicitar à OCDE e ao GATT a elaboração de estudos sobre o tema. Em 1964, o Secretariado da OCDE divulgou relatório voltado a analisar formas de BTAs e seus efeitos (parte I) e a situação dos países membros (parte II).<sup>316</sup> Em 1965 um grupo de trabalho

<sup>313</sup> De maneira coerente com o recorte pretendido, ignoramos, nesta classificação específica, medidas de fronteira não-tributárias, em especial os direitos *antidumping* e compensatórios.

<sup>314</sup> PIRLOT, **Environmental border tax adjustments and international trade law**, p. 19.

<sup>315</sup> GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE, Minutes of meeting - Held at the Palais des Nations, Geneva (C/M/46), p. 8 (C/W/124). “*Tax systems have changed considerably since the drafting of GATT provisions on border tax adjustments. Today, a more sophisticated view of their effects would be taken. Border tax adjustments have been expanded and developed in response to changes in tax systems. This expansion occurred at a time when tariffs and other trade barriers were being progressively reduced. Consequently, border tax adjustments have become relatively more important. There are several prospective changes in tax systems in various countries that would increase the adjustments made at frontiers. The government proposed the establishment of a Working Party to examine this major commercial problem in detail, without any specific limitations. The terms of reference for this Working Party were circulated in C/W/124, reflecting discussions with other contracting parties.*”

<sup>316</sup> OECD, Council, Fact-finding report on border tax adjustments applied by member countries to exports and imports (note by the Secretariat of the Council) - C(64)137, Part I and Part II.

(“*Working Party*”) foi estabelecido na OCDE,<sup>317</sup> que apresentou, em março de 1967, um relatório de caráter informativo.<sup>318</sup> Outro grupo de trabalho foi estabelecido no GATT em 1968, com o objetivo de examinar os BTAs à luz das disposições relevantes do GATT, as práticas dos países e seus potenciais efeitos sobre o comércio internacional.<sup>319</sup>

A pretensão dos Estados Unidos, vista com bons olhos pelos demais países membros, não era necessariamente alterar o GATT, mas, antes, alcançar uma interpretação comum do acordo para evitar futuras divergências entre os países. Para evitar o retrabalho no levantamento de dados e de material, o GATT foi autorizado a solicitar as informações produzidas e coletadas pela OCDE.<sup>320</sup> O grupo realizou doze reuniões entre abril de 1968 e outubro de 1970, sob a presidência de E. Thrane (Dinamarca), sucedido por T. Gabrielsson (Suécia).

O relatório “*Border Tax Adjustment*” do grupo de trabalho do GATT, de 1970,<sup>321</sup> faz referência à definição do relatório da OCDE de 1967.<sup>322</sup> Os BTAs, chamados de “tributos equalizadores” (“*equalisation taxes*”) foram definidos como quaisquer medidas fiscais que implementam, total ou parcialmente, o princípio de destino.

Tal princípio passou a ser identificado como presente em todas medidas que permitem que produtos exportados sejam, parcial ou totalmente, desoneradas do tributo exigido no país exportador em relação a produtos domésticos similares vendidos aos consumidores no mercado interno, e que, de outro lado, permitem que produtos importados vendidos aos consumidores sejam cobrados, parcial ou totalmente, do imposto exigido no país importador em relação a produtos domésticos similares.<sup>323</sup>

<sup>317</sup> OECD, Council, Border Tax Adjustments, Consultation Procedure, Arrangements adopted by the Trade Committee, Paris, TC(67)14.

<sup>318</sup> OECD, Council, Related Activities Division, Fact-finding report on border tax adjustments applied by member countries to exports and imports, Paris.

<sup>319</sup> GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE, Minutes of meeting - Held at the Palais des Nations, Geneva (C/M/46), p. 8 (C/W/123).

<sup>320</sup> PIRLOT, **Environmental border tax adjustments and international trade law**, p. 22.

<sup>321</sup> GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE, **Border Tax Adjustment (L/3464)**.

<sup>322</sup> OECD, Related Activities Division, Fact-finding report on border tax adjustments applied by member countries to exports and imports, Paris.

<sup>323</sup> GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE, **Border Tax Adjustment (L/3464)**, parag. 4. “*For the purpose of its examination, the Working Party used the definition of border tax adjustments applied in the OECD. Thus, border tax adjustments were regarded ‘as any fiscal measures which put into effect, in whole or in part, the destination principle (i.e. which enable exported products to be relieved of some or all of the tax charged in the exporting country in respect of similar domestic products sold to consumers on the home market and which enable imported products sold to consumers to be charged with some or all of the tax charged in the importing country in respect of similar domestic products)’*”.

O critério é relevante, pois, como observou Richard e Peggy Musgrave, os tributos baseados no destino são aqueles que não impactam o local da produção, salvo justamente no caso da discriminação por meio da imposição de encargos na fronteira: se um tributo geral incidir sobre todos os bens (domésticos e importados, indistintamente), não haverá impactos comerciais, quadro que se altera no caso de se constatar um desnivelamento discriminatório.<sup>324</sup> Esta específica acepção de neutralidade concorrencial no país em que ocorre o consumo (ou seja, aquele que captura a arrecadação) seria alcançada ao se optar pela tributação no destino desde que a carga tributária entre nacionais e importados seja equivalente.

Para o relatório de 1970, os tributos equalizadores foram entendidos como um mecanismo tributário baseado no destino que, por sua vez, foi identificado com a autorização para os países exigirem medidas (internas e de fronteira) sobre importações e desonerar exportações. A definição do princípio do destino não foi, necessariamente portanto, a cobrança do tributo no país de destino (consumo) em oposição ao da origem (produção), mas simplesmente a autorização para a cobrança no destino.

Por outro lado, não se definiu o BTA como uma mera cobrança na importação e reembolso na exportação. Segundo o relatório, não importa se os ajustes são exigidos no momento em que a fronteira é atravessada ou não. Algo que resta um pouco mais claro com a divisão realizada previamente nesta pesquisa entre eventos internos e de fronteira, com apoio na jurisprudência que viria posteriormente a se formar no contencioso da OMC, em 1970 pareceu confuso ao relatório que, por este motivo, a fim de evitar a indução ao erro, recomendou se evitar a expressão ajuste “na fronteira” presente em “*border tax adjustments*”, sendo preferível a referência a “ajustes fiscais aplicados a bens que entram no comércio internacional” (“*tax adjustments applied to goods entering into international trade*”),<sup>325</sup> o que parece de todo modo evitável na língua portuguesa ao se preferir “ajuste tributário de fronteira” em detrimento de “ajuste tributário na fronteira”, ainda que este cuidado pareça secundário caso delimitados os pressupostos de sua aplicação – afinal, nada impede que a cobrança da medida ocorra fisicamente na fronteira ou fora dela.

---

<sup>324</sup> MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B., **Public Finance in Theory and Practice**, 5. ed. New York: McGraw-Hill College, 1989, p. 574. “*Destination taxes do not interfere with production location unless there is discrimination between home-produced and imported goods, such as tariffs or customs duties (...). These taxes or tariffs interfere with efficient trade*”.

<sup>325</sup> PIRLOT, **Environmental border tax adjustments and international trade law**, p. 24.

Foi realizada, ainda, a distinção entre “direitos aduaneiros” e outras barreiras ao comércio, distinção que, como apontou Alice Pirlot, nem sempre é clara.<sup>326</sup> Assim, os ajustes tributários de fronteira seriam diferentes dos direitos aduaneiros ordinários, definidos como uma forma de tributação indireta voltada a neutralizar os efeitos dos tributos internos sobre as exportações e importações e que podem ser utilizados em conjunto com outras barreiras ao comércio, como cotas de importação ou regulamentações técnicas, para proteger a produção nacional.

Um ponto a ser considerado é que o relatório assimilou os tributos sobre algumas mercadorias como tabaco e bebidas alcoólicas na condição de BTAs, mesmo em níveis elevados, uma vez que geralmente não visam proteger a indústria doméstica e são tão altos quanto os incidentes sobre produtos domésticos similares, ainda que a produção local seja extremamente limitada ou mesmo inexistente.<sup>327</sup>

O exemplo escolhido pelo Grupo de Trabalho não nos parece indicar uma exceção adicional aos casos do Artigo II:2 (hipóteses das alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘c’, não excepcionados em lista), mas, na verdade, a própria aplicação do Artigo III:2, em que se analisam produtos mais distantes no elo concorrencial, como analisaremos mais adiante na presente tese: a dissimilaridade da tributação, neste caso, seria permitida no caso de não se vislumbrar a finalidade de proteção do mercado interno.

Enquanto o relatório da OCDE faz menção mais de uma vez à “tributação sobre o consumo” como categoria elegível a desempenhar o ajuste de fronteira, expressão que prefere em detrimento de “tributação indireta”, que considera excessivamente ampla e simplificadora,<sup>328</sup> o relatório do Grupo de Trabalho do GATT distingue entre diretos e indiretos.<sup>329</sup> Tanto uma como outra definição foram criticadas devido à sua artificialidade, ambiguidade e dependência do quadro conceitual adotado por cada intérprete.<sup>330</sup>

<sup>326</sup> *Ibid.*, p. 23.

<sup>327</sup> *Ibid.*, p. 24. A alegação de discriminação seria bastante razoável em um caso em que a alíquota interna sobre um produto sem qualquer expressão comercial ou mesmo inexistente é elevada com a finalidade de se manipular artificialmente a alíquota na fronteira. O posicionamento do relatório fornece um tempero contextual para que a jurisprudência venha a considerar as especificidades de cada produto. O relatório da OCDE divide duas categorias principais: (i) tributos gerais sobre o consumo (de “fase única”, “não cumulativos multifaseados/plurifásicos” e “cumulativos multifaseados/plurifásicos”) e (ii) tributos específicos sobre o consumo (“tributos tradicionais”).

<sup>328</sup> OECD, Fact-finding report on border tax adjustments applied by member countries to exports and imports (note by the Secretariat of the Council) - C(64)137, Part I and Part II.

<sup>329</sup> GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE, **Border Tax Adjustment (L/3464)**.

<sup>330</sup> PIRLOT, **Environmental border tax adjustments and international trade law**, p. 27.

A partir destas considerações, os **(i) tributos elegíveis** à correção niveladora seriam os tributos indiretos (na definição do GATT) ou sobre consumo (na definição da OCDE), tais como os tributos sobre vendas de estágio único, os tributos plurifásicos não cumulativos, e os tributos em cascata (cumulativos).<sup>331</sup> Por outro lado, seriam **(ii) tributos não elegíveis** aos BTAs os tributos diretos (na definição do GATT) ou outros tributos (na definição da OCDE), tais como o imposto sobre a renda, os tributos sobre lucro e rendimento das pessoas jurídicas, a tributação do ganho de capital e os tributos incidentes sobre a riqueza ou ainda sobre bens imóveis.<sup>332</sup>

A preferência pela alcunha de “diretos” e “indiretos” é altamente problemática, pois demandará sempre por uma definição prévia. Há registro de seu uso no século XVIII: “*segundo a visão fisiocrata dos tributos, os impostos seriam suportados pela terra, de forma direta ou indireta*”.<sup>333</sup> Assim, diretos seriam os impostos que gravassem a posse do solo ou o produto da agricultura, e indiretos os demais,<sup>334</sup> ideia que seria relativizada pela Escola Clássica da Economia Política, que retomou e ressignificou tais expressões sob um critério formal: a tributação direta como aquela calculada sobre a renda e a indireta sobre outras manifestações da vida econômica.<sup>335</sup> Diga-se, a este respeito, que o próprio Código

<sup>331</sup> OECD, Related Activities Division, Fact-finding report on border tax adjustments applied by member countries to exports and imports, Paris. O relatório da OCDE considerou como elegíveis também alguns tributos sobre o consumo entendidos como “específicos”, como tributos sobre tabaco, cerveja, vinhos, hidrocarbonetos e também incidentes sobre monopólios estatais. Como referido, entendemos que não se trataria, em princípio, de uma exceção nova, mas da própria aplicação do Artigo III:2, segunda sentença, que prevê a possibilidade de uma tributação dissimilar.

<sup>332</sup> GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE, **Border Tax Adjustment (L/3464)**. As conclusões produzidas pelos grupos de trabalho nos relatórios da OCDE de 1967 e do GATT de 1970 foram as mesmas neste sentido.

<sup>333</sup> ANDRADE, José Maria Arruda de; BARROS, Mauricio, A figura dos tributos indiretos e a aplicabilidade do art. 166 do CTN, *in*: MACHADO, Hugo de Brito; PINTO, Adriano (Orgs.), **Tributação indireta no direito brasileiro**, São Paulo, SP: Malheiros Editores: ICET-Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2013, p. 261–297. Para a análise do uso da classificação dos tributos em diretos e indiretos, sugerimos a leitura do item 2 do artigo.

<sup>334</sup> WIJTVLIET, Laurens W D, The Tax Tectonics: Well-being and Wealth Inequality in Relation to a Shift in the Tax Mix from Direct to Indirect Taxes, p. 133. Para uma construção voltada ao campo da história das ideias: “(...) *The distinction between direct and indirect taxes is a relative newcomer to the tax law family. Bullock relates how in medieval and modern Europe its germ was first developed in France, where Jean Bodin formulated the distinction in 1579 with the words ‘payer les tailles et autres impôts directement ou indirectement’.* Reportedly, that expression was, however, only incidental. Bodin is said to have never thought of making it a basis for classification and despite his influence in Europe, not many authors adopted the phrase ‘to pay taxes directly or indirectly’. At the beginning of the 17th century, authors such as Kerckerman, Lather, Faust and Klock also made mention of direct and indirect taxation. Neumann, for instance, secured Klock’s 1634 work *De contributionibus* and reports how Klock and his contemporaries spoke of payments ‘per obliquum et indirectum’. However, Bullock explains, such expressions did not suggest to anyone a new basis for scientific classification of taxes”.

<sup>335</sup> ANDRADE; BARROS, A figura dos tributos indiretos e a aplicabilidade do art. 166 do CTN. O estudo inventaria diferentes concepções sobre as expressões (tese de De Parieu, tese da repercussão, tese de Lorenz von

Tributário Nacional brasileiro de 1966 “(...) não acolheu a classificação dos tributos em ‘diretos’ e ‘indiretos’”,<sup>336</sup> tratando-se de uma classificação “(...) extremamente questionável e até mesmo de difícil precisão quanto ao que se entende por ‘repercussão’”.<sup>337</sup>

Não por acaso, muitos autores passaram, nos anos seguintes, não apenas a criticar a concepção de tributos “diretos” e “indiretos”,<sup>338</sup> na forma como adotada pelo grupo de trabalho do GATT, como também a defender a elegibilidade do imposto sobre a renda às equalizações niveladoras de fronteira.<sup>339</sup> O posicionamento do relatório, no entanto, parece convergir para a percepção reinante à época de que a tributação direta estaria fora do alcance do GATT, impressão que se aprofundou com a ausência de casos respeitantes a imposto sobre a renda nos primeiros anos de funcionamento do órgão.<sup>340</sup> Como apontou Joachim Englisch, a caracterização dos tributos em diretos ou indiretos depende apenas de técnicas diferentes de tributação previstas pelo legislador,<sup>341</sup> sem apresentarem uma diferença ontológica em sua definição.<sup>342</sup>

Ainda que a diferença entre tais expressões designativas ou a elegibilidade do imposto sobre a renda para fins de aplicação de BTA escapem ao escopo deste trabalho, cabe a referência à constatação de Michael Daly realizada anteriormente por esta tese de que as regras relativas ao comércio internacional e à tributação evoluíram, em grande parte, de

---

Stein, Tese de Schaeffle), bem como os apontamentos de Augusto Graziani, Oreste Ranelletti, Adolph Wagner, Fernando Sainz de Bujanda e, em especial, Achille Donato Giannini, uma vez que a divisão entre diretos e indiretos foi acolhida pelo sistema tributário italiano, “(...) diferente do que ocorre no Brasil, em que tal classificação (...) não encontrou positividade, sendo tratada na doutrina de forma crítica”.

<sup>336</sup> *Ibid.*, p. 273.

<sup>337</sup> *Ibid.*, p. 291.

<sup>338</sup> LANG, Michael *et al* (Orgs.), **Value added tax and direct taxation: similarities and differences**, Amsterdam: IBFD, 2009.

<sup>339</sup> Por todos: DALY, *The WTO and Direct Taxation*; AUERBACH; HOLTZ-EAKIN, *The Role of Border Adjustments in international taxation*.

<sup>340</sup> DALY, *The WTO and Direct Taxation*, p. 5.

<sup>341</sup> ENGLISCH, Joachim, VAT/GST and direct taxes: different purposes, *in*: LANG, Michael; KRISTOFFERSSON, Eleonor (Orgs.), **Value added tax and direct taxation**, Amsterdam: IBFD, 2009, p. 1. Para Joachim Englisch, os tributos diretos são caracterizados pela presunção de coincidência da pessoa tributável ou sujeito passivo (“*Steuerschuldner*”), por um lado, e da pessoa que efetivamente paga o imposto ou o contribuinte final (“*Steuerträger*”), por outro, enquanto que o tributo indireto é caracterizado por ser transferido do sujeito passivo para uma pessoa diferente no preço dos bens fornecidos ou serviços prestados pelo primeiro ao último, que assim se torna o contribuinte final. A própria definição é desafiada pelas técnicas de responsabilidade, por substituição ou por transferência, próprias do direito tributário brasileiro. A definição, por sua complexidade, afasta-se dos objetivos da presente pesquisa. O próprio autor reconhece a limitação da definição, afirmando que não há garantia de que os tributos indiretos sempre serão transferidos, nem que os impostos diretos sempre serão suportados pelo sujeito passivo. Assim, “(...) *this distinction rests primarily on the conception of the legislator and the ensuing legal features of the tax, since there is no guarantee that indirect taxes will always be shifted, nor that direct taxes will always be borne by the taxable person*”.

<sup>342</sup> *Ibid.*, p. 2. “*As an abstract concept, though, the distinction does not provide any clues in this regard (...). A direct tax may be linked to manifestations of income, wealth or expenditure. Indeed, VAT itself embodies elements of direct taxation, in particular VAT on imports by final consumers and VAT on entrepreneurial self-supply*”.

forma separada.<sup>343</sup> Enquanto a tradição do primeiro preferiu o caminho dos acordos multilaterais, baseada na cláusula de nação mais favorecida e no tratamento nacional, sujeitos a procedimentos vinculativos de solução de controvérsias, a tributação internacional preferiu definir suas regras de maneira unilateral ou bilateral, sujeita a formas de solução de controvérsias não vinculativas.<sup>344</sup>

Os caminhos separados surpreendem justamente pelas muitas semelhanças e sobreposições entre o comércio internacional e a tributação.<sup>345</sup> A respeito do convívio destas regras, desenvolvidas em contextos institucionais próprios, pode ser entendido como marco o caso DS108 ("US - FSC"),<sup>346</sup> em que o Órgão de Apelação confirmou que tanto os tributos diretos como os indiretos estão sujeitos às regras multilaterais da OMC. Como recorda Michael Daly, as disputas comerciais mais recentes entre os Estados Unidos e a Comunidade Europeia sobre ajuda a companhias aéreas também envolvem medidas tributárias diretas.<sup>347</sup>

De toda sorte, a adoção do princípio do destino para tributos diretos é, na correta acepção de Gustavo Gonçalves Vettori, tanto incompatível com os Artigos III e XVI do GATT como igualmente inviável, uma vez que a sua incidência ocorre sobre pessoas e não sobre transações com produtos, não parecendo possível se cobrar o imposto de renda nas importações.<sup>348</sup>

De toda sorte, uma vez que o relatório de 1970 considerou como tributos elegíveis para ajustes equalizadores quaisquer tributos que implementam, total ou

<sup>343</sup> DALY, *The WTO and Direct Taxation*, p. 25.

<sup>344</sup> *Ibid.* A disputa foi "(...) the largest retaliation award ever authorized in a dispute at the WTO (...). The WTO's ruling against the FSC/ETI scheme prompted the US Congress finally to pass legislation in late 2004 to repeal the scheme as part of a larger overhaul of the US corporate tax system".

<sup>345</sup> *Ibid.*

<sup>346</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **United States - Tax Treatment for "Foreign Sales Corporations" (DS108)**. O caso foi analisado no item III.4.2 da tese de doutoramento de Gustavo Gonçalves Vettori em: VETTORI, **Contribuição ao estudo sobre as influências recíprocas entre a tributação da renda e o comércio internacional**.

<sup>347</sup> DALY, *The WTO and Direct Taxation*, p. 25.

<sup>348</sup> VETTORI, **Contribuição ao estudo sobre as influências recíprocas entre a tributação da renda e o comércio internacional**, seç. III.5. "A aplicação do princípio do destino para os tributos diretos é inviável e vedada. É inviável porque a incidência jurídica destes tributos dá-se sobre pessoas e não sobre transações com produtos. Assim, apesar de ser possível isentar a renda dos exportadores, não é possível cobrar o imposto de renda nas importações. Se todos os Estados simplesmente isentassem a renda dos exportadores e não aplicassem um imposto correspondente nas importações, a renda mundial decorrente das exportações não seria tributada, enquanto a renda decorrente das vendas no mercado interno seria. Este não parece ser um resultado desejável, tanto sob o ponto de financiamento dos Estados quanto sob a ótica econômica da liberalização do comércio internacional. É vedada porque o artigo 3 do ASMC e os artigos III e XVI do GATT não permitem ajustes deste tipo. A permissão para a aplicação do princípio do destino com relação aos impostos indiretos e vedação para os impostos diretos baseia-se na própria lógica que tradicionalmente fundamenta a distinção entre estes dois tipos de tributos. Esta tradicional distinção entre tributos diretos e indiretos era baseada na crença de que há uma diferença em quem suporta o ônus econômico de cada um destes tributos".

parcialmente, o princípio de destino, denota-se que o critério eleito, ainda que sujeito a críticas, incluiria impostos sobre valor agregado (IVA), impostos sobre vendas e tributos sobre o consumo em geral.

No entanto, foi realizada uma ressalva sobre a possibilidade de que bens e serviços utilizados na produção venham a ser também tributados, o que se afiguraria como ainda mais um obstáculo ao nivelamento. Na realidade, foi constatada uma divergência de opiniões entre os integrantes em relação à elegibilidade para ajuste destas específicas categorias de tributos, que poderiam ser subdivididos em ao menos duas categorias.

Em primeiro lugar, os **(a)** “tributos ocultos” (“*taxes occultes*”), definição tomada de empréstimo do relatório da OCDE de 1967 que se referia à tributação sobre o consumo de equipamentos de capital, materiais auxiliares e serviços utilizados no transporte e produção de outros bens tributáveis. O grupo de trabalho identificou que a incidência mais relevante desta categoria se daria sobre publicidade, energia, máquinas e transporte. E considerou, ainda, que a tributação oculta em regra não era ajustada na fronteira.

Neste sentido, países com tributação em cascata (“*cascade tax*”) apresentam maiores dificuldades para apresentarem respostas niveladoras eficientes justamente porque é difícil calcular exatamente o valor a ser nivelado. Estes sistemas, na definição do relatório, são compostos por tributos que incidem em cada etapa da produção e distribuição de um produto, com incidência sobre o valor adicionado em cada etapa, resultando em uma acumulação ao longo da cadeia produtiva. Para ajustar esses tributos na fronteira, os países que operam sistemas em cascata (cumulativos) geralmente recorrem ao cálculo de taxas médias de reembolso para categorias de produtos, em vez de calcular o imposto real cobrado sobre um produto específico.<sup>349</sup>

Haveria, ainda, outra categoria, de **(b)** tributos incidentes sobre propriedade (“*property tax*”), impostos do selo (“*stamp tax*”), tributos sobre registros (“*registration duties*”), que geralmente não são considerados elegíveis para ajuste fiscal. Constatou-se que a maioria dos países não faz ajustes para esses tributos. Por outro lado, foi constatado que outros promovem o nivelamento de tributos incidentes sobre a folha de pagamento e das contribuições patronais de seguridade social, não havendo uma prática uniforme quanto aos BTAs em relação a tais encargos.<sup>350</sup>

---

<sup>349</sup> GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE, **Border Tax Adjustment (L/3464)**, p. 3.

<sup>350</sup> *Ibid.*, parag. 15.



O relatório do GATT de 1970 fornece os argumentos favoráveis ao uso dos BTAs, sendo o primeiro deles o objetivo de neutralidade no comércio internacional, algo muito próximo da concepção de David Ricardo,<sup>351</sup> e de não produção de efeitos sobre a tributação interna.

Em segundo lugar, o relatório aponta para uma postura que pode ser chamada de pragmática: quaisquer práticas alternativas conhecidas de concreção não-discriminatória produziriam uma situação menos neutra entre diferentes sistemas tributários e/ou seriam mais difíceis de aplicar na prática. Assim, se os BTAs não alcançam a neutralidade fiscal almejada sobre o comércio internacional, são o mais próximo que se pode chegar com a atual tecnologia jurídica disponível.

Por outro lado, a partir de um ponto de vista crítico, os documentos concordam que as disposições do GATT não são explicadas com base em fortes fundamentos econômicos, resumindo-se a uma codificação de práticas existentes<sup>352</sup> – práticas, diga-se, de um momento anterior ao da produção dos documentos (1970), sendo que a maior dependência de países com relação à tributação indireta demandaria novas abordagens sobre o nivelamento.

Foram identificados potenciais distorções no comércio causadas pelas práticas equalizadoras, uma vez que os BTAs podem afetar a competitividade dos produtos importados em relação aos produtos nacionais, levando a uma redução nas importações e a um aumento na produção nacional. Tal prática poderia ter por consequência, segundo o Grupo de Trabalho, a cobrança preços mais altos para os consumidores, de modo a reduzir a eficiência econômica global. Além disso, nivelamentos teriam também o potencial de afetar negativamente as exportações de um país, tornando seus produtos menos competitivos nos mercados internacionais.<sup>353</sup>

Segundo o relatório, outro ponto deve ser objeto de atenção, uma vez que os países em desenvolvimento muitas vezes dependem mais do comércio internacional do que os países desenvolvidos, o que significa que as distorções no comércio causadas pelos BTAs podem ter um impacto maior em suas economias. Além disso, tais economias são em considerável medida exportadoras de produtos primários e importadoras de produtos

<sup>351</sup> RICARDO; KOLTHAMMER, **The principles of political economy and taxation**.

<sup>352</sup> PIRLOT, **Environmental border tax adjustments and international trade law**, p. 29. Outro ponto negativo ressaltado pelos relatórios é que a distinção entre tributos diretos e indiretos não estaria fundamentada em nenhuma explicação lógica que não fosse a tradição histórica de adoção de BTAs em relação aos tributos indiretos.

<sup>353</sup> GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE, **Border Tax Adjustment (L/3464)**, p. 1.

manufaturados, o que significa que são mais propensos a serem afetados pelos BTAs sobre produtos manufaturados porque tendem a ter uma estrutura produtiva diferente das economias desenvolvidas.

Por fim, países em desenvolvimento podem apresentar sistemas tributários menos sofisticados e menos recursos para lidar com os desafios apresentados pelos BTAs. Em outras palavras, podem ter menos capacidade para implementar seus próprios mecanismos equalizadores em resposta às políticas comerciais de outros países, o que pode torná-las mais vulneráveis a mudanças nas políticas comerciais internacionais.<sup>354</sup> Tal preocupação, diga-se, coloca-se ao lado da consequência lógica da tributação no destino: deslocar o potencial arrecadatório para o país consumidor.

A conclusão do grupo de trabalho sobre este particular, sozinha, é capaz de justificar o presente estudo. Segundo o relatório, para se garantir que países menos desenvolvidos não sejam prejudicados pelas políticas comerciais dos desenvolvidos, é necessário que os países desenvolvidos cumpram suas obrigações perante o GATT.

Em um campo programático, é possível se afirmar que o Acordo estabelece que os países desenvolvidos devem se esforçar para suprimir tributos sobre produtos importados essencialmente de países em desenvolvimento e dar prioridade à redução e eliminação dessas medidas de fronteira. No entanto, a partir de uma postura voltada à aplicação, o próprio relatório recomenda que os países em desenvolvimento busquem a assistência técnica e financeira necessária para melhorar sua capacidade de negociação e implementação de políticas comerciais.

O relatório também observa que os BTAs podem ser usados para proteger as economias em desenvolvimento, mas apenas se forem aplicados de forma consistente com as regras do GATT.<sup>355</sup> Assim, o conhecimento a respeito das regras que envolvem os encargos de equivalência informa que eles não podem ser usados como política comercial ativa, pois tal campo é reservado à tarifa. No entanto, há uma atuação reativa importante para que se evite, mediante a busca de solução de controvérsias e acesso ao contencioso da OMC, que outros países utilizem tais expedientes niveladores como barreiras tarifárias impróprias. Fazê-lo demanda o conhecimento dos especialistas nacionais a respeito das técnicas de comércio internacional voltadas a controlar os ajustes tributários de fronteira.

---

<sup>354</sup> *Ibid.*, p. 6.

<sup>355</sup> *Ibid.*, p. 5.

Em resumo, é possível se sintetizarem as seguintes conclusões do relatório do grupo de trabalho do GATT sobre os BTAs: **(i)** podem ser uma ferramenta eficaz para evitar distorções no comércio internacional causadas por diferenças nas políticas fiscais dos países; **(ii)** devem ser aplicados de forma não discriminatória e transparente, e em conformidade com as regras da OMC; **(ii)** os tributos em cascata apresentam dificuldades para serem ajustados na fronteira, mas a tendência é que esses sistemas sejam substituídos por sistemas de IVA; e **(iv)** os países em desenvolvimento podem ser particularmente afetados pelos BTAs, e é importante garantir que esses países não sejam prejudicados pelas políticas fiscais dos países desenvolvidos, o que pode ser evitado por meio da aplicação das regras do GATT.

Em conclusão, embora o relatório "*Border Tax Adjustment*" de 1970 tenha apresentado a ideia de um tributo de ajuste de fronteira como a solução disponível para os problemas de neutralidade, a sua implementação é ainda objeto de intensos debates e seu mecanismo de aplicação, em especial os Artigos II e III do GATT, merecem ser colocados à prova do contencioso da OMC para que se permita a avaliação da forma como o Brasil buscou estruturar a sua tributação "indireta" (como preferiu o relatório do GATT) ou "sobre o consumo" (como preferiu o relatório da OCDE).

### ***II. 2. 3. Requisitos de identificação de tributos niveladores (normas tributárias niveladoras) na importação de produtos***

A partir dos relatórios elaborados pelos grupos de trabalho da OCDE<sup>356</sup> e do GATT,<sup>357</sup> e à luz da disciplina dos Artigos II:1 e II:2 do GATT, passa-se à identificação dos tributos niveladores.

Parte-se da hipótese de que a norma tributária niveladora na importação de produtos se caracteriza como aquela **(i)** medida de fronteira, **(ii)** tributária **(iii)** que implemente, total ou parcialmente, o princípio de destino, e que **(iv)** represente uma cobrança equivalente (*iv.a*) a um tributo: (*iv.b*) interno (*iv.c*) consistente com o Artigo III:2 e (*iv.d*)

---

<sup>356</sup> OECD, Related Activities Division, Fact-finding report on border tax adjustments applied by member countries to exports and imports, Paris.

<sup>357</sup> GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE, **Border Tax Adjustment (L/3464)**.

indireto.<sup>358</sup> Passa-se a analisar a higidez destes requisitos identificadores, em especial a exigência de se tratar de um tributo “indireto”.

Não se cogita de um quinto requisito, (v) “não excepcionado em outro dispositivo do GATT”, pois nenhuma das exceções previstas seriam capazes de preencher todos os demais requisitos simultaneamente (direitos aduaneiros em sentido estrito, taxas relativas ao custo do serviço, direitos *antidumping* ou compensatórios, ou outros direitos e encargos).

Em primeiro lugar, (i) definiu-se anteriormente o desembaraço como o momento lógico que pontilha a linha divisiva entre o evento de fronteira e o evento interno, cabendo se identificar o momento da incidência do tributo, assim entendido como a constituição da relação jurídica baseada em um vínculo obrigacional *ex lege*, marco a partir do qual se encontram reunidas as condições necessárias e suficientes para o surgimento da obrigação tributária.

A busca do momento da incidência é facilitada em virtude do inciso I do art. 150 da Constituição brasileira de 1988 ao exigir não apenas o comportamento em virtude de uma lei, segundo o comando do inciso II do seu art. 5º, mas também a descrição da obrigação tributária no texto legislativo, ofertando-se ao intérprete a prerrogativa da obtenção das informações necessárias para que se aperfeiçoe a identificação de seus predicados de incidência com alto grau de precisão: “(...) *ao legislador cumpre definir o antecedente e o conseqüente da norma tributária*”.<sup>359</sup>

Em segundo lugar, (ii) o Artigo II:2(a) não exige, como se demonstrou, que o encargo de equivalência seja um tributo, bastando que ele represente uma cobrança “equivalente a um tributo” (“*a charge equivalent to an internal tax*”). Em igual sentido, como indício relevante para a interpretação desta expressão, uma vez que integrante do Anexo 1ª do Protocolo de Marrakesh do Acordo sobre Tarifas e Comércio de 1994, é possível se apontar que a nota 58 do Acordo de Subsídios e Medidas Compensatórias (“*SCM Agreement*”) define textualmente o termo “encargos de importação” como tarifas, tributos e outros encargos

---

<sup>358</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **GATT 1994**, art. II:2(a). “(...) *charge equivalent to an internal tax imposed consistently with the provisions of Article III:2*”.

<sup>359</sup> SCHOUERI, **Direito tributário**, p. 320.

fiscais que são cobrados sobre as importações,<sup>360</sup> sem jamais, no entanto, especificar o que seria uma medida especificamente tributária.

Como já se referiu anteriormente, nenhum dos acordos firmados no âmbito da OMC indicam uma definição de “tributo”, apesar de instrumentos como o GATT, o GATS ou o ASMC se referirem inúmeras vezes a este termo ou suas variações.<sup>361</sup>

Preferiu-se, ainda assim, o recorte de uma específica manifestação desta medida de fronteira porque, no Brasil, o nivelamento se expressa, como se desenvolverá a seguir, especialmente por meio de cobranças tributárias, entendidas como receitas derivadas que atendam aos requisitos do art. 3º do Código Tributário Nacional.<sup>362</sup>

Como se pode perceber, no entanto, conforme o texto do GATT, este segundo requisito pode ser desconsiderado para fins de aplicação do Artigo II:2(a). Ou seja, mesmo que o encargo nivelador não seja tributário, ainda assim se estará diante de uma norma equalizadora de fronteira: sua pertinência se restringe, portanto, ao recorte da presente pesquisa e às peculiaridades da opção brasileira de efetivação do tratamento nacional.

Em terceiro lugar, **(iii)** que implemente, total ou parcialmente, o princípio de destino, assim entendido como a autorização para os países exigirem medidas internas sobre importações e desonerar exportações, de maneira a neles se identificar uma específica função, a niveladora.

Em quarto lugar, **(iv)** a medida deve representar uma cobrança **equivalente** a tributo interno. Desta forma, não é bastante que o tributo “tenha a *função* de ser equivalente”, nem que ele “busque a função de ser equivalente” – em outras palavras, pouco importará a finalidade para a qual ele tenha sido concebido ou a sua denominação jurídica. O que se busca é a equivalência, sendo possível se considerar a parcela sobejante, que ultrapasse a linha limítrofe da equalização, como outro tipo de encargo que não o nivelador, o que o atrairá ao horizonte de eventos do Artigo II:1(b), segunda sentença, que, como se

<sup>360</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **Acordo de Subsídios e Medidas Compensatórias (“SCM Agreement”)**, n. 58. “*The term ‘import charges’ shall mean tariffs, duties, and other fiscal charges (...) that are levied on imports*”.

<sup>361</sup> FARRELL, **The interface of international trade law and taxation**. P. 42: “*To be exact, there are 106 references to tax (or its variants) in the three major agreements of the WTO: the GATT, the GATS and the SCM Agreement (...) despite this frequency, the agreements offer no univocal definition of ‘tax’, but rather a series of references to various tax manifestations: namely, ‘customs duties’, ‘charges of any kind’, ‘internal taxes’, ‘fiscal incentives’, ‘direct taxes’ and ‘indirect taxes’*”.

<sup>362</sup> Código Tributário Nacional – “**Art. 3º** Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

desenvolverá no item II. 2. 4. 4., representa a categoria dos “outros direitos e encargos” (ODEs), e, caso não cumpra os seus requisitos, consistirá em uma violação.

A equivalência do item em apreço, por seu turno, refere-se a uma medida específica, que deve reunir quatro características, sendo a primeira delas se tratar de (*iv.a*) um tributo, o que remete às considerações do item (ii), acima, com a exceção de que, neste caso, a norma exige expressamente que o encargo a ser nivelado se trate de um tributo (“*a charge equivalent to an internal tax*”). Novamente, diante da ausência de uma definição desta categoria pelas normas da OMC, apenas a análise das especificidades do caso concreto indicará o atendimento a este requisito. No entanto, prevalecerá uma vez mais a efetividade do acordo: independentemente da denominação jurídico-batistal da medida interna, ela poderá ser considerada como uma medida tributária para fins de aplicação do mandamento não-discriminatório.

Além disso, deverá ainda se tratar de uma exigência (*iv.b*) interna e (*iii.c*) consistente com o Artigo III:2.<sup>363</sup> Estes requisitos serão analisados exaustivamente mais adiante, no item II. 3. 1. e, em especial, no item II. 3. 2. 1. desta pesquisa, sendo suficiente, para este momento, que a medida analisada desempenhe a função genérica de “equivaler a um tributo interno”.

Por fim, deverá, ainda, segundo o relatório “*border tax adjustment*”, de 1970,<sup>364</sup> ser especificamente um tributo (*iv.d*) indireto. Em que pese se tratar de um critério de elegibilidade proposto pelo grupo de trabalho do GATT, em virtude da análise do quão efetivo seria um ajuste de fronteira para cada espécie de encargo, tratar-se tributo indireto não consta como um dos requisitos indispensáveis do Artigo II:2(a) e, como se demonstrou, muitos são os questionamentos a respeito desta classificação.

As recomendações do grupo de trabalho, além de não vinculantes ao contencioso da OMC, são voltadas especialmente à efetividade de se estabelecerem encargos de equivalência na fronteira a depender de cada método de tributação interna eleito por cada país, o que remete a uma concepção de “elegibilidade” de inclinação mais econômica do que jurídica. Ou seja, em nenhum momento parece se indicar que um tributo direto esteja fora do âmbito de aplicação (jurídica) do Artigo II:2(a), mas simplesmente que, na opinião do relatório, a criação de um BTA para esta modalidade tributária não tenha efetividade.

<sup>363</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **GATT 1994**, art. II:2(a). “(...) *charge equivalent to an internal tax imposed consistently with the provisions of Article III:2*”.

<sup>364</sup> GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE, **Border Tax Adjustment (L/3464)**.

De todo modo, a respeito do vocabulário empregado pela OCDE (tributação sobre o consumo) e pelo GATT (tributação indireta), cabe se recordar a definição de Richard e Peggy Musgrave a respeito das diferentes espécies de tributação sobre o valor agregado, que ora gravam **(a)** a produção nacional (“*gross national product*”, ou “*GNP type*”) quando os créditos permitidos se referem a insumos utilizados na produção, não sendo possível, neste caso, o creditamento sobre bens de capital,<sup>365</sup> **(b)** a renda (“*income type*”) quando permitir o creditamento nos dois casos, ou seja, de insumos da produção e de bens de capital pela técnica da depreciação,<sup>366</sup> ou **(c)** consumo renda (“*consumption type*”) quando permitir o creditamento nos dois casos, porém no momento em que tais bens sejam adquiridos.<sup>367</sup>

Apesar de todos estes tributos poderem ser considerados como “indiretos”, apenas o último caso representaria uma “tributação sobre o consumo” e, portanto, apenas este tipo de tributo indireto seria idealmente elegível para o nivelamento: “*esta discussão não é meramente teórica, pois o Brasil efetivamente adota IVAs do tipo renda, e não do tipo consumo*”,<sup>368</sup> motivo pelo qual passa a ser preferível a expressão utilizada pelo relatório do GATT, ainda que com a ressalva de não se tratar de um requisito inexorável para a consideração do Artigo II:2(a).

Para nos valermos novamente do apoio da interpretação sistemática, o recurso ao Acordo de Subsídios (“*SCM Agreement*”) fornece novamente pistas para a interpretação ao definir os tributos indiretos como tributos sobre: vendas, produtos industrializados (IPI), valor agregado (IVA), franquias, selos, transferência, estoque e equipamentos, tributos de fronteira e todos os tributos que não sejam tributos diretos e encargos de importação,<sup>369</sup> e esta será a definição de “tributos indiretos” utilizada neste trabalho.

<sup>365</sup> MUSGRAVE; MUSGRAVE, **Public Finance in Theory and Practice**, p. 400. “*Three major types of value-added taxes (corresponding to the gross national product, net national product, and consumption bases) may be distinguished, although only the consumption type is up for practical consideration*”.

<sup>366</sup> *Ibid.*

<sup>367</sup> *Ibid.*, p. 401.

<sup>368</sup> VETTORI, **Contribuição ao estudo sobre as influências recíprocas entre a tributação da renda e o comércio internacional**, p. 145.

<sup>369</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **Acordo de Subsídios e Medidas Compensatórias (“SCM Agreement”)**, n. 58. “*The term ‘direct taxes’ shall mean taxes on wages, profits, interests, rents, royalties, and all other forms of income, and taxes on the ownership of real property; The term ‘import charges’ shall mean tariffs, duties, and other fiscal charges not elsewhere enumerated in this note that are levied on imports; The term ‘indirect taxes’ shall mean sales, excise, turnover, value added, franchise, stamp, transfer, inventory and equipment taxes, border taxes and all taxes other than direct taxes and import charges*”.

### ***II. 2. 3. 1. A experiência brasileira: ICMS, IPI, PIS, Cofins e Cide-Combustíveis incidentes sobre a importação de produtos***

O imposto de importação, apesar de se tratar de uma típica medida de fronteira, tendo seu fato gerador previsto no art. 1º do Decreto-Lei nº 37/1966 como a “*entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro*”<sup>370</sup> e no art. 19 do CTN a “*entrada de produtos no território nacional*”,<sup>371</sup> não pode ser entendido como uma norma tributária niveladora, pois não representa nenhuma cobrança equivalente a tributo interno.

No caso DS472 (“*Brazil - Taxation*”), de 2019,<sup>372</sup> foram analisados os tributos com potencial discriminatório: a contribuição ao Programa de Integração Social (PIS), a contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o PIS-Importação, a Cofins-Importação e a contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (CIDE-Combustíveis-Importação).

A partir dos critérios firmados no item anterior, recortaremos apenas aqueles entendidos como medidas de fronteira, excluindo, portanto, a contribuição ao PIS e à Cofins. Entre as contribuições de intervenção sobre o domínio econômico, separaremos apenas a CIDE-Combustíveis sobre a importação. Acrescentaremos ao grupo, ainda, o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias incidente sobre a Importação (ICMS-Importação), uma vez que o ICMS tem, entre seus fatos geradores, o desembaraço da mercadoria, o que, como se analisou, trata-se de evento não interno.

Isolam-se, desta feita, as seguintes medidas tributárias de fronteira representativas de cobrança equivalente a tributos internos indiretos: (i) IPI-Importação, (ii)

<sup>370</sup> **Decreto-Lei nº 37/1966** – Art.1º “*O Imposto sobre a Importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no Território Nacional*”.

<sup>371</sup> **Código Tributário Nacional** – Art. 19 “*O imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional*”.

<sup>372</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **Brazil - Certain Measures Concerning Taxation and Charges (DS472)**, Genebra, Suíça: OMC, 2019, parag. 1.5. “*The taxes and contributions relevant for the purposes of the present appeals are: (i) the Tax on Industrialised Products (IPI tax); (ii) the Social Integration Programme/Civil Service Asset Formation Programme (PIS/PASEP) contribution and the Contribution to Social Security Financing (COFINS); (iii) the Social Integration and Civil Service Asset Formation Programmes contribution applicable to Imports of Foreign Goods or Services (PIS/PASEP-Importation) and the Contribution to Social Security Financing applicable to Imports of Goods or Services (COFINS-Importation); and (iv) the Contribution of Intervention in the Economic Domain (CIDE)*”.



ICMS-Importação, (iii) PIS-Importação, (iv) Cofins-Importação, e (v) CIDE-Combustíveis sobre a importação.

Destaca-se, em primeiro lugar, (i) o **IPI-Importação** previsto pelo inciso IV do art. 153 da Constituição de 1998, em que se determina a competência da União Federal para a instituição de impostos sobre produtos industrializados que, conjugado com o inciso I, poderá incidir também sobre a importação de produtos estrangeiros. Segundo o Art. 46 do CTN, o tributo incidirá sobre “produtos industrializados”, tendo como fato gerador “o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira”.

Considerado como sucessor do imposto de consumo, seu fato gerador até a Emenda Constitucional nº 18/1965 era encontrado no inciso I do art. 2º da Lei nº 4.502/1964 (art. 238 do Regulamento Aduaneiro): o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira.

Após a Emenda, acrescentou-se o elemento distintivo de que o produto objeto de consumo deveria ser um “produto industrializado”, o que será objeto de análise mais adiante, bastando, para este momento, a identificação da incidência sobre o desembaraço aduaneiro para a identificação do imposto como uma medida de fronteira.

O (ii) **ICMS-Importação**, por sua vez, está previsto pelo inciso II do art. 155 da Constituição, em que se determina a competência dos Estados e do Distrito Federal para instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias, “ainda que as operações (...) se iniciem no exterior”, cabendo à lei complementar a definição das matérias definidas no inciso XII do § 2º do dispositivo.

O inciso I do § 1º do art. 2º da Lei Complementar nº 87/1996 (“Lei Kandir”), alterada pelo art. 1º da Lei Complementar nº 114/2002, veio a prever o fato gerador do tributo “sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade”.

Por seu turno, o inciso IX do art. 12 da Lei Kandir considera ocorrido o fato gerador do imposto no momento do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior, convergindo para o mesmo ato administrativo que deflagra a exigência do IPI-Importação. No Recurso Extraordinário nº 193.817, julgado em 23/10/1996, consignou-se que o fato gerador do ICMS-Importação não ocorre com a entrada no estabelecimento do importador, mas quando do recebimento da mercadoria pelo importador

com o desembaraço da mercadoria. Assim, resta configurada a natureza de fronteira da medida.

O (iii) PIS-Importação e a (iv) Cofins-Importação, por sua vez, foram autorizados apenas com a promulgação da Emenda Constitucional nº 33/2001, que passou a prever a possibilidade da criação de contribuições sociais a importação. Apenas com a Emenda Constitucional nº 42/2003 o inciso II do §2º do art. 149 da Constituição passou a prever a incidência das contribuições sociais sobre a “*importação de produtos estrangeiros*”, acrescentando-se ao art. 195 mais uma fonte de custeio da seguridade social por meio do inciso IV, que passou a prever a contribuição social “*do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar*”.

Trata-se, como se pode perceber, de contribuições diversas do PIS e da Cofins incidentes sobre o faturamento, cujos fundamentos positivos de validade remetem, respectivamente, ao art. 239 e à alínea ‘b’ do inciso I do art. 195 da Constituição.

Com a previsão constitucional da competência para a instituição, sobreveio a Medida Provisória nº 164/2004, posteriormente convertida na Lei nº 10.865/2004, cujo inciso I do art. 3º, ecoado pelo art. 251 do Regulamento Aduaneiro de 2009, definiu o fato gerador do tributo como a “*entrada de bens no território nacional*”, convergindo para o mesmo fato gerador que deflagra a exigência do IPI-Importação. Trata-se, portanto, de uma medida de fronteira.

No caso destas duas específicas contribuições incidentes sobre a importação, o objetivo declarado de sua criação foi fundado na busca da “*neutralidade tributária*”, como consignado na exposição de motivos de sua medida instituidora, em 2004. Na concepção do Poder Executivo, as contribuições seriam voltadas a conceder “*(...) tratamento isonômico entre a tributação dos bens produzidos (...) no País, que sofrem a incidência*” do PIS e da Cofins e “*(...) os bens (...) importados de residentes ou domiciliados no exterior, que passam a ser tributados às mesmas alíquotas dessas contribuições*”, afirmação que será analisada oportunamente na presente tese, mas que remete a um propósito nivelador presente na criação dos dois encargos.

Diferente do que ocorre com o ICMS e o IPI domésticos, uma questão adicional poderia ser colocada para o caso do PIS e da Cofins alvo do nivelamento de fronteira proposto a partir de 2004, sobre se seriam, de fato, tributos indiretos, o que se

resolve com a definição admitida no item anterior.<sup>373</sup> Por este motivo que a oneração das importações com o PIS-Importação e a Cofins-Importação, e sua exoneração na exportação, é “(...) justificada nos termos da nota de rodapé 1 do ASMC e das regras de ajustes de fronteira do GATT em decorrência da possibilidade de o PIS e a Cofins serem considerados tributos indiretos nos termos da nota de rodapé 58 do ASMC”.<sup>374</sup>

Por fim, a (v) CIDE-Combustíveis sobre a importação foi autorizada a partir da edição da Emenda Constitucional nº 33/2001, que substituiu o termo “tributo” por “imposto” no art. 149 da Constituição, passando a permitir que outras espécies tributárias pudessem incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país, o que abriu a possibilidade para a edição da Lei nº 10.336/2001, cujo art. 1º instituiu a CIDE “(...) incidente sobre a **importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível**”,<sup>375</sup> espelhado no art. 298 do Regulamento Aduaneiro de 2009, tendo como fato gerador, segundo o § 1º do art. 3º, as operações de importação dos combustíveis indicados nos itens I a VI.

Trata-se, portanto, de uma medida de fronteira que incide sobre a “importação” de maneira tendente a promover tratamento isonômico com relação a seu símile interno, a CIDE-Combustíveis que incide, na condição de medida interna, sobre a “comercialização”. Observe-se que tanto o produtor, o formulador e o importador, dos combustíveis líquidos são considerados contribuintes, e o tributo não incide sobre as receitas de exportação, de maneira a aperfeiçoar a concepção de destino proposta pelo GATT.

Serão consideradas, para a finalidade deste estudo, como tributos niveladores, portanto, aquelas medidas de fronteira assim entendidas como encargos de equivalência, consistentes no ICMS-Importação, IPI-Importação, PIS-Importação, Cofins-

<sup>373</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **Acordo de Subsídios e Medidas Compensatórias (“SCM Agreement”)**, n. 58.

<sup>374</sup> VETTORI, **Contribuição ao estudo sobre as influências recíprocas entre a tributação da renda e o comércio internacional**, p. 151.

<sup>375</sup> **Lei nº 10.336/2001** – “Art. 1º Fica instituída a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (Cide), a que se refere os arts. 149 e 177 da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional no 33, de 11 de dezembro de 2001 (...). Art. 2º São contribuintes da Cide o produtor, o formulador e o importador, pessoa física ou jurídica, dos combustíveis líquidos relacionados no art. 3º (...). Art. 3º A Cide tem como fatos geradores as operações, realizadas pelos contribuintes referidos no art. 2º, de importação e de comercialização no mercado interno de: I. gasolinas e suas correntes; II. diesel e suas correntes; III. querosene de aviação e outros querosenes; IV. óleos combustíveis (fuel-oil); V. gás liquefeito de petróleo, inclusive o derivado de gás natural e de nafta; e VI. álcool etílico combustível”.

Importação, e Cide-Combustíveis-Importação que, por seu turno, passarão a ser regidos pela específica disciplina do Artigo II:2(a) do GATT e por sua tríade de testes isonômicos.

### ***II. 2. 3. 2. Espécies de normas tributárias niveladoras***

#### *II. 2. 3. 2. a. Normas tributárias niveladoras aparentes*

Qualquer medida interna sobre um produto importado equivalente a um “tributo interno consistente com o Artigo III:2” corresponderá, na prática, a uma norma com eficácia niveladora e atenderá, ainda que não por meio do expediente ordinário do encargo de equivalência, aos desígnios da não-discriminação e do destino: serão, portanto, ainda que não despropositadas, impróprias.

Em outras palavras, uma medida interna que torne equivalente a pressão tributária entre o produto importado e o nacional apresentará um “efeito nivelador” e cumprirá com o princípio da efetividade na interpretação dos tratados no sentido de garantir o tratamento isonômico, ainda que não se trate de uma medida de fronteira. Não há, neste caso, a aplicação integrativa do Artigo II:2(a) por analogia, mas simplesmente a aplicação direta do Artigo III:2, cujo funcionamento será analisado mais adiante.

Partiu-se da hipótese, abandonada ao longo da pesquisa, de que o desembaraço aduaneiro seria uma medida interna, o que deslocaria os fatos geradores do IPI-Importação e do ICMS-Importação para a condição de medidas internas.

Assim, caso se compreendesse que o desembaraço aduaneiro é um evento interno, então haveria tributos brasileiros que, em que pese serem medidas internas [escapando, portanto, da definição do Artigo II:2(a)], podem desempenhar funções de equalização da carga tributária entre nacionais e importados, e, por não se enquadrarem na definição de encargos de equivalência em sentido estrito, seriam considerados “de nivelamento impróprio” – ainda que viessem a exercer o nivelamento a contento, ou mesmo com maior grau de eficiência que os niveladores “próprios”.

Logo, um país é autorizado pelo Artigo II:2(a) a exigir na fronteira o equivalente a um tributo interno (que deve obediência ao III:2), enquanto as normas de nivelamento impróprio são medidas tributárias internas sobre produtos importados, cabendo sua submissão aos testes do Artigo III:2, primeira e segunda sentenças, para verificar se há

violação. Seria exemplo de uma norma niveladora aparente uma medida incidente sobre a saída do produto do estabelecimento importador (aspecto material, e não mero fato de exteriorização ou momento da cobrança), ou seja, após o desembaraço aduaneiro, definição que será útil, como se pode perceber, na análise do IPI que será realizada mais adiante.

Sob as premissas firmadas pela presente pesquisa, o IPI, o ICMS, o PIS, a Cofins e a CIDE-Combustíveis, todos sobre a importação, são tributos niveladores (medidas de fronteira) que buscam espelhar a tributação interna, pois baseados em eventos que ocorrem até o desembaraço (inclusivamente) e, para eles, a questão passa a ser outra: se conseguem promover o nivelamento efetivo, ou seja, sem contrariar o Artigo II:2(a). Tais requisitos de sobrevivência da medida serão analisados exaustivamente mais adiante, no item II. 3. 1. e, em especial, no item II. 3. 2. 1.

Uma vez que não vislumbramos o desembaraço aduaneiro como um evento interno, mas como o último respiro administrativo de fronteira, utilizaremos, para designar medidas internas com efeito nivelador, apenas excepcionalmente a expressão “**normas niveladoras aparentes**”, apesar de reconhecer a sua utilidade, seja para aquele que adote premissas diferentes daquelas propostas por este estudo, seja para a identificação de manifestações tributárias posteriores ao desembaraço da mercadoria tendentes ao nivelamento, seja para a realização de experimentações teóricas ou de *lege ferenda*.

#### *II. 2. 3. 2. b. Normas tributárias niveladoras isonômicas e não-discriminatórias*

Há, ainda, outro tipo de nivelamento impróprio. A não-discriminação impede o tratamento menos favorável do importado, mas não obsta que se onere em excesso o similar nacional. A tributação poderá ser tão alta quanto permita e deseje cada país membro, desde que não onere em maior escala aquela mercadoria proveniente do exterior, desfavorecendo-a, premissa de análise estabelecida em estudos consagrados como o de Niels Bammens.<sup>376</sup> Contudo, nada impede que o aplicador da norma, ao se deparar com situação

<sup>376</sup> BMMENS, **The principle of non-discrimination in international and european tax law**, p. 3–4. “(...) ‘discrimination’ is now generally interpreted in an axiologically negative manner, i.e., a treatment which is less favourable. As a result of this interpretation, a prohibition of discrimination amounts to **a prohibition of treatment which is less favourable**. Consequently, **treatment which is more favourable is not precluded by a prohibition of discrimination**” (g.n.).

menos favorável franqueada ao produto interno, nivele o tratamento, desde que diante de fundamento positivo válido e eficaz que preveja o fato gerador na escala de correspondência.

Esta situação se verificou, no caso brasileiro, no julgamento realizado pelo Supremo Tribunal Federal a respeito da incidência do IPI-Importação para uso próprio, como se desenvolverá no próximo capítulo, no item III. 2. 2. 1, e alegado na discussão a respeito da base de cálculo do PIS-Importação e da Cofins-Importação, como se buscará analisar no item III. 2. 3. 2. No primeiro caso, a norma foi validada pelos ministros em grande medida pelos seus efeitos niveladores: aqueles que decorrem não do encargo de equivalência consignado pelo Artigo II:2(a) do GATT, mas pela isonomia de tratamento do inciso II do art. 150 da Constituição Federal.

Cabe menção ao Recurso Extraordinário nº 460.320, sob a relatoria do ministro Gilmar Mendes, em cujo voto se identifica a distinção entre dois institutos: “(...) a vedação à discriminação (*Diskriminierungsverbote*) de contribuintes estrangeiros não se confunde com a isonomia tributária (*steuerliche Gleichbehandlung*)”. Por meio do primeiro, os Estados pactuantes buscam não conferir aos súditos do outro um tratamento desvantajoso. Assim, acerta ao referir que “(...) a vedação à discriminação, ao contrário da isonomia tributária, impede apenas o tratamento desvantajoso (*Benachteiligung*) do estrangeiro, não aquele mais benéfico (*Bevorzugung*)”. Na realidade, o tratamento nacional não impede o tratamento desigual: conquanto a desvantagem seja do similar nacional, inexistente norma de bloqueio.<sup>377</sup>

Da mesma forma, as normas niveladoras serão entendidas como aqueles encargos de equivalência do Artigo II:2(a) do GATT e aplicáveis sempre que detectado um tratamento menos favorável ao produto importado com relação ao nacional, nos termos que serão aprofundados mais adiante, e será este o sentido empregado a esta expressão quando o texto não realizar ressalvas, podendo, no entanto, serem chamadas de “**normas niveladoras não-discriminatórias**”, caso deseje se ressaltar este uso específico.

No caso de se detectar, por outro lado, uma situação menos favorável aplicada ao produto nacional com relação ao produto importado, será possível se buscar igualmente uma equivalência, fundada no inciso II do art. 150 da Constituição. Contudo, enquanto a norma não-discriminatória é capaz de, sozinha, bloquear os efeitos do fato gerador

<sup>377</sup> Supremo Tribunal Federal - Recurso Extraordinário nº 460.320, sob a relatoria do ministro Gilmar Mendes: “(...) Em outras palavras, a vedação à discriminação protege os súditos dos Estados pactuantes contra as desvantagens, sem impedir eventual tratamento mais vantajoso”.

do tributo nivelador, a norma isonômica não é suficiente para criar uma medida de fronteira, havendo a necessidade de norma válida e eficaz de incidência, em prestígio à legalidade. Trata-se, como se pode perceber, de uma situação em que se busca um nivelamento “às avessas”, que, tendo em vista seu fundamento constitucional de validade, pode remeter à expressão “**normas niveladoras isonômicas**”.

#### *II. 2. 4. Medidas de fronteira não-niveladoras envolvidas na importação de mercadorias*

Com base nas premissas adotadas, é possível se localizarem diferentes categorias de medidas de fronteira previstas pelo GATT que, na ordem geográfica da disposição do acordo, estão dispostos no primeiro e no segundo parágrafos no Artigo II.

No primeiro parágrafo, identificam-se os seguintes encargos: **Artigo II:1(a)**, que dispõe a respeito da lista de concessões (direitos aduaneiros em sentido estrito), e **Artigo II:1(b), primeira sentença**, cuja **primeira parte** trata da isenção do encargo que ultrapassar os direitos aduaneiros negociados, e a **segunda parte**, com os termos, condições e requisitos da lista; e **Artigo II:1(b), segunda sentença**, que trata da dispensa de outros direitos e encargos (ODE) que não constituem tarifa.

No segundo parágrafo, encontram-se as exceções paratarifárias, ou seja, que não precisam transitar na lista de concessões e mesmo assim não serão considerados como violações, pois isentas. Além dos próprios encargos de equivalência previstos no **Artigo II:2(a)**, encontram-se, no **Artigo II:2(b)**, os direitos *antidumping* ou compensatórios, e, no **Artigo II:2(c)**, as taxas ou encargos relacionados ao custo do serviço prestado.

O presente estudo versa especificamente a respeito de normas niveladoras, porém, para sua compreensão, faz-se necessário extremá-la das demais categorias e regimes de medidas de fronteira, motivo pelo qual elas passam a ser abordadas neste item, ainda que unicamente naquilo que possam se diferenciar com relação ao Artigo II:2(b) ou que auxiliem a melhor delimitá-lo.

***II. 2. 4. 1. Medidas tarifárias em sentido estrito: Artigo II:1(a) e Artigo II:1(b), primeira sentença***

Os encargos de equivalência objeto desta pesquisa visam resolver desnivelamentos discriminatórios entre produtos nacionais e importados e, sob esta lógica, o único desnivelamento não-discriminatório admitido será aquele negociado e notificado em lista (“*Schedules*”) anexa ao GATT em que se apontam as concessões mutuamente negociadas e outorgadas entre os países.

Compreende-se como direito aduaneiro em sentido estrito, no contexto das importações de produtos, o imposto de importação (tarifa). Assim, o conjunto dos encargos consolidados e notificados na lista de concessões pode ser entendido como a medida de comparação para a equivalência de tratamento entre os países (“*bound duty*”).

As isenções paratarifárias do Artigo II:2 (encargo de equivalência, direitos *antidumping* e compensatórios, e taxas de serviços), portanto, devem atender aos requisitos específicos a elas direcionados, pois sua formulação se volta justamente para não se frustrarem os mecanismos de obstância discriminatória, afigurando-se como verdadeiras exceções admitidas ao sistema tarifário.

Por este motivo que se proíbe que um país conceda a um produto originário de outro país um tratamento não menos favorável que o da lista de concessões, ou a cobrança de direitos aduaneiros além dos previstos na lista, conforme preceitua o Artigo II:1(a).<sup>378</sup>

A lista estabelece entre os membros da organização compromissos claros e transparentes em relação às políticas comerciais com encargos por eles negociados durante as rodadas de negociações multilaterais, ou quando aderem à organização, de modo a se fornecer previsibilidade e estabilidade ao comércio internacional.

Como parte integrante do Acordo Geral de Tarifas e Comércio da OMC, nos termos do Artigo II:7, a lista oferta um conjunto de regras comuns, de modo a estabelecer limites máximos para as tarifas aduaneiras que um membro pode cobrar sobre cada produto importado, indicando, ainda, o ponto de partida para negociações multilaterais para a redução de barreiras, o que constitui, portanto, um mecanismo de facilitação das relações internacionais.

<sup>378</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **GATT 1994**, art. II:1(a). “*Each contracting party shall accord to the commerce of the other contracting parties treatment no less favorable than that provided for in the appropriate Part of the appropriate Schedule annexed to this Agreement*”.



Trata-se de um patrimônio imaterial obtido após décadas de negociações, uma vez que as alíquotas do imposto de importação “(...) *foram figuras centrais nas cinco rodadas iniciais de negociação do GATT*”,<sup>379</sup> rumo à construção de “(...) *uma disciplina razoavelmente eficaz para conter o protecionismo tarifário, o único permitido pelos princípios que regem o comércio internacional*”.<sup>380</sup>

Qualquer encargo não isento superior à tarifa consolidada será considerado tratamento menos favorável do que aquele previsto em lista e, portanto, “sobretarifa” (“*surcharge*”), conforme Artigo II:1(b), primeira sentença.<sup>381</sup> A notificação de tarifa consolidada equivalente a zero e toda medida exigida será considerada como outro direito ou encargo não notificado e, logo, configurará uma violação, como ocorreu no caso DS302 (“*Dominican Republic – Import and sale of cigarettes*”), de 2005,<sup>382</sup> em que o Painel detectou a aplicação de tarifa “em excesso” àquela notificada pelo país. Note-se, ademais, que, pelo Artigo II:1(a), não há tolerância para qualquer excesso.

Assim, a “tarifa-base”, também chamada de “tarifa *ad valorem*” (“*base duty*”) é a tarifa inicial que um país cobra sobre um produto importado antes de quaisquer reduções ou concessões negociadas e, portanto, o ponto de partida que aponta para o nível tarifário que existiria caso a negociação não tivesse acontecido. Por outro lado, a “tarifa vinculada” ou “tarifa limitada” ou “tarifa consolidada” (“*bound duty*”) é o teto que o país se compromete a aplicar sobre o produto importado, após negociações comerciais internacionais vinculantes, de modo a se criar um ambiente não-discriminatório e previsível tanto quanto possível.

A tarifa efetiva aplicada (“*applied rate*”) jamais poderá, portanto, ultrapassar a “tarifa consolidada”. No entanto, poderá estar baixo dela, caso no qual o país terá uma margem maior para exercitar o conteúdo de extrafiscalidade de seu direito aduaneiro

<sup>379</sup> TREVISAN, O imposto de importação e o direito aduaneiro internacional, p. 449.

<sup>380</sup> *Ibid.*

<sup>381</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, GATT 1994, art. II:1(b). “*The products described in Part I of the Schedule relating to any contracting party, which are the products of territories of other contracting parties, shall, on their importation into the territory to which the Schedule relates, and subject to the terms, conditions or qualifications set forth in that Schedule, be exempt from ordinary customs duties in excess of those set forth and provided therein*”.

<sup>382</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, Dominican Republic - Measures Affecting the Importation and Internal Sale of Cigarettes (DS302), Genebra, Suíça: OMC, 2005, parag. 7.121. “*The Panel concludes (...) that there was no legally valid recording of any ODC measure as required by the Understanding in the Schedule of the Dominican Republic. For all legal and practical purposes, what was notified by the Dominican Republic in document G/SP/3 is equivalent to ‘zero’ in the Schedule. The Panel finds that the foreign exchange fee is therefore applied in excess of the level of ‘zero’ pursuant to the Schedule of the Dominican Republic and therefore is inconsistent with Article II:1(b) of the GATT 1994*” (g.n.).

em sentido estrito: “(...) *quando essa margem de manobra existir, dizemos que o país possui muita ‘água’ na tarifa (‘water tariff’)*”.<sup>383</sup> No caso DS56 (“*Argentina - Textiles and Apparel*”), de 1998,<sup>384</sup> o Órgão de Apelação esclareceu que a lista prevê unicamente o teto de direitos aduaneiros que podem ser impostos, e um país pode impor uma barreira tarifária efetiva menor do que este limite máximo.

Por outro lado, o país que não consolidar seu teto tarifário está livre de qualquer amarra não-discriminatória, não havendo, neste caso, “(...) *margem de segurança para os operadores de comércio exterior sobre qual tarifa será a realmente aplicada*”.<sup>385</sup> Tal não ocorre com o Brasil porque toda a pauta de produtos está consolidada no Anexo I da lista com teto de 35% para bens industriais e de 55% para bens agrícolas.<sup>386</sup>

Assim, merece reparo a decisão no Recurso Especial nº 174.836, de relatoria do Ministro João Otávio de Noronha, publicada em 14/03/2005,<sup>387</sup> em que o Superior Tribunal de Justiça reconheceu a legalidade da majoração do imposto de importação de 32% para 70% na importação de veículos: se o Decreto respeitou a margem de legalidade do art. 3º da Lei nº 3.244/1957, a tarifa efetiva aplicada (“*applied rate*”) ultrapassou a “tarifa consolidada” (“*bound duty*”), constituindo uma violação ao GATT em virtude de se tratar de um tratamento menos favorável do que aquele previsto em lista, devendo ser isento naquilo que transbordar do teto tarifário, sob pena de ofensa às alíneas ‘a’ e ‘b’ do Artigo II:1.

Novamente no caso DS56 (“*Argentina - Textiles and Apparel*”), de 1998,<sup>388</sup> o Órgão de Apelação entendeu que, enquanto o Artigo II:1(a) contém uma regra geral de proibição contra qualquer tratamento menos favorável às importações do que aquela prevista em lista, o Artigo II:1(b), primeira sentença, proíbe um tipo específico de prática que será sempre inconsistente com a alínea ‘a’, ou seja, a aplicação de alíquotas de imposto de

<sup>383</sup> ANDRADE, **Curso de Direito Aduaneiro: jurisdição e tributos em espécie**, p. 282.

<sup>384</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **Argentina - Measures Affecting Imports of Footwear, Textiles, Apparel and other Items (DS56)**, Genebra, Suíça: OMC, 1998. “*A tariff binding in a Member’s Schedule provides an upper limit on the amount of duty that may be imposed, and a Member is permitted to impose a duty that is less than that provided for in its Schedule*”.

<sup>385</sup> ANDRADE, **Curso de Direito Aduaneiro: jurisdição e tributos em espécie**, p. 283. Cita-se o exemplo do Canadá, que não consolidou seu teto tarifário para alguns produtos lácteos: “(...) *a ausência de compromisso tarifário permite a esse país impor a tarifa que quiser. Essa ‘disparada’ da tarifa gera o que chamamos de pico tarifário*”, o que permitiria ao Canadá impor, sobre tais produtos, uma tarifa proibitiva.

<sup>386</sup> *Ibid.*, p. 284.

<sup>387</sup> *Ibid.*, p. 283.

<sup>388</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **Argentina - Measures Affecting Imports of Footwear, Textiles, Apparel and other Items (DS56)**, par. 45.

importação em excesso à previsão em lista.<sup>389</sup> Observe-se, por decorrência lógica, que, caso se constate uma inconsistência com o Artigo II:1(b), primeira sentença, o painel poderá concluir, sem necessidade de maior análise, que se trata igualmente de uma violação ao Artigo II:1(a).

No Brasil, o imposto de importação é autorizado pelo inciso I do art. 153 da Constituição de 1988 e se encontra instituído pelo Decreto-Lei nº 37/1966, cujo art. 1º define o seu fato gerador como a “*entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro*”<sup>390</sup> (espelhado no art. 69 do Regulamento Aduaneiro de 2009), e no art. 19 do CTN a “*entrada de produtos no território nacional*”,<sup>391</sup> o que compreende, portanto, uma incidência mais ampla se comparado com o ICMS-Importação e com o IPI-Importação.

Com a assinatura do Tratado de Assunção de 1991, buscou-se com o Mercosul o estabelecimento de uma União Aduaneira regida por uma política comercial comum. Assim, “(...) apesar de cada membro do Mercosul ter acordado na OMC a consolidação tarifária máxima para cada produto a ser importada, as listas dos sócios do bloco são bastante semelhantes”,<sup>392</sup> o que possibilitou a criação de uma Tarifa Externa Comum (TEC) com alíquotas idênticas para as importações não originárias do bloco, expediente utilizado pelo Brasil conforme previsto no *caput* do art. 90 do Regulamento Aduaneiro nacional,<sup>393</sup> competindo à Câmara de Comércio Exterior (Camex), de acordo com o art. 92, alterar as alíquotas de importação “*observadas as condições e os limites estabelecidos em lei*”.

<sup>389</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, GATT 1994. [Article II:1(a)] “Each contracting party shall accord to the commerce of the other contracting parties treatment **no less favorable than that provided for in the appropriate Part of the appropriate Schedule annexed to this Agreement**”. [Article II:1(b)] “The products described in Part I of the Schedule relating to any contracting party (...) shall (...) be **exempt from ordinary customs duties in excess of those set forth and provided therein**”.

<sup>390</sup> Decreto-Lei nº 37/1966 – Art.1º “O Imposto sobre a Importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no Território Nacional”.

<sup>391</sup> Código Tributário Nacional – Art. 19 “O imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional”.

<sup>392</sup> ANDRADE, Curso de Direito Aduaneiro: jurisdição e tributos em espécie, p. 285.

<sup>393</sup> *Ibid.* Assim, aplica-se a alíquota correspondente ao posicionamento da mercadoria na Tarifa Externa Comum (TEC) na data da ocorrência do fato gerador, uma vez identificada a classificação da mercadoria segundo a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM). Contudo, subsistem inúmeras exceções à aplicação da TEC: “(...) o Mercosul caminha com dificuldade na implantação do seu estágio de União Aduaneira”, citando-se, entre elas: lista de exceções à TEC (Letec); ex tarifários; ações pontuais por desequilíbrio na conjuntura econômica; desabastecimento; perfurações à TEC; retaliações tarifárias autorizadas pela OMC; exceção para produtos específicos, como brinquedos. Além disso, há também as exceções decorrentes de regimes diferenciados de tributação, como por exemplo o Regime de Tributação Simplificada.

#### ***II. 2. 4. 2. Direito antidumping ou compensatório: aplicação do Artigo II:2(b)***

O artigo II:2 apresenta as medidas de fronteira que os países têm permissão para instituir, ainda que sem previsão na lista de concessões prevista pelo Artigo II:1. São, portanto, medidas paratarifárias, entre as quais se incluem as taxas de serviço, os encargos de equivalência e os direitos *antidumping* ou compensatórios. Deles, apenas os dois primeiros podem apresentar natureza tributária segundo os auspícios do art. 3º do Código Tributário Nacional, vez que os direitos *antidumping* se encontram conceitualmente mais distantes do recorte da pesquisa, os tributos niveladores.

Assim, basta dizer, para as finalidades da presente pesquisa, que o Artigo II:2(b) determina que será permitido a um país, a qualquer tempo, aplicar, sobre a importação de qualquer produto, direitos destinados a contrabalançar ou a compensar o *dumping* quando aplicados de acordo com o Artigo VI,<sup>394</sup> que, por seu turno, determina que não será cobrado nenhum direito ou direito *antidumping* de importância superior à margem de *dumping* com a qual o produto esteja sendo importado. Segundo Juan Patricio Cotter, tais direitos são voltados a limitar as importações a um país por motivos econômicos, advertindo que o abuso de tal medida poderá resultar em efeitos protecionistas.<sup>395</sup>

O único ponto a ser ressaltado neste item, portanto, deve ser a consistência com as regras da OMC, uma vez que o dispositivo faz referência expressa ao Artigo VI: não havendo a aplicação regular dos direitos *antidumping*, a medida analisada será considerada uma violação, devendo o realizador aplicar os testes próprios do Artigo VI, de modo a constatar, em especial, a diferença entre o preço de um determinado produto exportado e o preço comparável pedido em condições normais de comércio por um produto similar destinado a consumo no país exportador.

Cada uma destas expressões demanda, evidentemente, uma análise que escapa ao objeto da presente pesquisa, da mesma forma que os demais desdobramentos e as dificuldades encontradas na tradução oficial do texto original, que conduziram à conclusão sobre se a medida está ou não de acordo com o Artigo VI. Contudo, trata-se de instituto que, apesar de ser tratado, ao lado dos encargos de equivalência e das taxas de serviço, como medidas de fronteira paratarifárias isentas, devem ser delas extremadas.

<sup>394</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **GATT 1994**, art. II:2(b). "*Nothing in this Article shall prevent any contracting party from imposing at any time on the importation of any product: (...) (b) any anti-dumping or countervailing duty applied consistently with the provisions of Article VI*".

<sup>395</sup> COTTER, **Derecho Aduanero y Comercio internacional**, p. 309.

**II. 2. 4. 3. Cobrança de taxas ou encargos relacionados ao custo do serviço prestado: Artigo II:2(c) do GATT e os três filtros de aplicação**

A maior parte da jurisprudência da OMC sobre o Artigo II:2 não diz respeito aos encargos de equivalência, nem aos direitos *antidumping*,<sup>396</sup> mas às taxas ou encargos (“*fees and charges*”) relacionados ao custo do serviço prestado previstos pelo Artigo II:2(c),<sup>397</sup> e, de maneira mais detalhada, no Artigo VIII:1(a).<sup>398</sup>

De acordo com o Artigo VIII:4, tais taxas e encargos podem estar relacionadas a: transações consulares, como faturas e certificados; restrições quantitativas; licenciamento; controle cambial; serviços estatísticos; documentação e certificação; análise e inspeção; e quarentena, saneamento e fumigação.<sup>399</sup> No Artigo VIII:1(b) do GATT, por outro lado, voltando-se à busca do objetivo de redução de barreiras e entraves ao comércio internacional, os membros reconhecem a necessidade de reduzir o número e a diversidade de taxas e encargos em geral, descritas no Artigo VIII:1(a),<sup>400</sup> que se passa a analisar.

Apesar de a redação da alínea ‘c’ não remeter ao Artigo VIII do GATT como o Artigo II:2(a) remete ao Artigo III:2 (medidas internas) e o Artigo II:2(b) remete ao Artigo VI (direitos *antidumping*), a referência foi evidenciada em diversos casos que suscitaram tanto o Artigo II:2(c) como o Artigo VIII, a exemplo do paradigmático caso

<sup>396</sup> BOSSCHE; ZDOUC, *The Law and Policy of the World Trade Organization*, p. 511.

<sup>397</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, *GATT 1994*, art. II:2(c). “*Nothing in this Article shall prevent any contracting party from imposing at any time on the importation of any product: (...) (c) fees or other charges commensurate with the cost of services rendered.*”.

<sup>398</sup> *Ibid.*, art. VIII:1(a). [Fees and Formalities connected with Importation and Exportation]. “*All fees and charges of whatever character (other than import and export duties and other than taxes within the purview of Article III) imposed by contracting parties on or in connection with importation or exportation shall be limited in amount to the approximate cost of services rendered and shall not represent an indirect protection to domestic products or a taxation of imports or exports for fiscal purposes”.*

<sup>399</sup> *Ibid.*, art. VIII:4. “*The provisions of this Article shall extend to fees, charges, formalities and requirements imposed by governmental authorities in connection with importation and exportation, including those relating to: (a) consular transactions, such as consular invoices and certificates; (b) quantitative restrictions; (c) licensing; (d) exchange control; (e) statistical services; (f) documents, documentation and certification; (g) analysis and inspection; and (h) quarantine, sanitation and fumigation*”.

<sup>400</sup> *Ibid.*, art. VIII:1(b). “*The contracting parties recognize the need for reducing the number and diversity of fees and charges referred to in subparagraph (a)*”.

“*United States - Customs User Fee*”, de 1988,<sup>401</sup> uma vez que o Artigo VIII:1(a) igualmente dispõe que as taxas ou outras cobranças devem ser proporcionais ao custo dos serviços.<sup>402</sup>

E sua coexistência não poderia ser diferente, pois, como se suscitou anteriormente, as únicas medidas de fronteira financeiras excepcionadas da lista de concessões pelo Artigo II:2 são aquelas das alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘c’ e, logo, caso reportassem a cobranças diferentes, o Artigo VIII constituiria outros direitos e encargos (ODEs) e, logo, uma violação, o que não faria sentido.

O dispositivo do Artigo VIII:1(a) revela, na verdade, uma série de requisitos sobre taxas ou cobranças de qualquer natureza que não representem tarifa em sentido estrito ou medidas internas referenciadas no Artigo III. Dada tal exclusão, não se tratando de medidas de equivalência nem *antidumping*, que são as outras duas medidas de fronteira paratarifárias que sobrariam, restam apenas as “taxas ou outros encargos” que se diferenciem dos “outros direitos e encargos” (ODEs), de natureza residual.

Diz-se “diferenciam-se” por suas especificidades: como outras medidas de fronteira, são cobradas sobre ou em conexão com a importação ou a exportação, porém limitadas ao “custo” dos serviços. Neste ponto, exsurge uma diferença: enquanto o Artigo II:2(c) reporta a uma cobrança “correspondente ao custo dos serviços prestados” (“*commensurate with the cost of services rendered*”), o Artigo VIII:1(a) se refere ao “custo aproximado dos serviços prestados” (“*approximate cost of services*”).

A palavra “correspondente” (“*commensurate*”) pode significar “proporcional”, o que parece indicar haver espaço para uma dissimilaridade tolerável: a cobrança pode não ser exatamente igual, mas deve guardar uma relação de correspondência ou medida, ainda que não se tenha encontrado um posicionamento específico da OMC sobre a diferença na redação entre os dois artigos.

O que há, na realidade, é a convergência no sentido de que seria inconsistente com ambos os dispositivos a instituição de uma taxa *ad valorem* sem limite máximo, o que, no caso “*United States - Customs User Fee*”, de 1988,<sup>403</sup> levou o Painel a decidir que a taxa deveria ser limitada ao custo pelo menos aproximado dos serviços

<sup>401</sup> GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE, **United States - Customs User Fee - (L/6264 - 35S/245)**, Genebra, Suíça: GATT, 1988.

<sup>402</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **GATT 1994**, art. VIII:1(b). “*The contracting parties recognize the need for reducing the number and diversity of fees and charges referred to in subparagraph (a)*”.

<sup>403</sup> GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE, **United States - Customs User Fee - (L/6264 - 35S/245)**.

prestados, ainda que não se vislumbrasse exigência específica para determinação de um teto máximo.

A partir deste precedente, dois requisitos foram estabelecidos para a instituição de taxas: (i) que deve ser exigida como (*i.a*) contraprestação de um serviço, com o requisito adicional, estabelecido pela OMC, de que (*i.b*) tal serviço deva ser prestado ao importador, de maneira individualizada, constituindo, assim, um requisito duplo; e (ii) que o nível da cobrança não pode exceder o custo máximo do serviço prestado.

No caso DS56 ("*Argentina - Textiles and Apparel*"), de 1988,<sup>404</sup> foi analisada a taxa argentina *ad valorem* incidente sobre as importações, o que foi considerado como uma violação “em excesso” dos custos aproximados ou co-mensurados.

Observa-se, por outro lado, que os dois dispositivos do GATT estão voltados apenas mediatamente ao “excesso” de cobrança, mas capturam, de maneira imediata, a desproporção, a incomensurabilidade ou a simples não correspondência entre imposição e custo. Evidente que a caracterização do excesso necessariamente caracterizará qualquer destes predicados reveladores da desmedida, mas ressaltamos o posicionamento do Painel no sentido de que o Acordo se volta novamente à proteção das expectativas: é até possível supor que o valor cobrado por uma taxa *ad valorem* esteja eventualmente aquém do serviço prestado, mas em algum momento poderá se comportar de maneira excessiva. Prefere-se, portanto, a preservação da previsibilidade e da busca da neutralidade nas relações comerciais.

Relata Ricardo Xavier Basaldúa, a respeito deste tema, que a Argentina, ao aceder ao GATT em 1967, formulou uma reserva em lista a respeito das taxas retributivas de serviços, tendo mencionado especificamente a taxa estatística, motivo pelo qual o Código Aduaneiro Argentino dispôs, em seu art. 764, que a alíquota máxima da taxa não poderia ultrapassar 3%. Em 1989, uma alteração superveniente da codificação aduaneira eliminou o teto, delegando ao Poder Executivo modificar a alíquota sem qualquer limite, o que foi feito em 1992, quando elevada para 10% via decreto presidencial sob o fundamento de se reorganizar o serviço estatístico da nação. Tal decisão levou à reclamação formulada pelos Estados Unidos na OMC e ao posterior reconhecimento da violação por parte do Órgão de Apelação. Em 1995, antes mesmo do pronunciamento final, a Argentina reduziu novamente para 3% a alíquota e, uma vez notificada da decisão do Órgão de Solução de Controvérsias,

---

<sup>404</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, *Argentina - Measures Affecting Imports of Footwear, Textiles, Apparel and other Items (DS56)*.

para 0,5% em 1998, vindo a fixar, no ano seguinte, em 1999, um limite em valor absoluto, regulamentando-a, finalmente, em 2002.<sup>405</sup>

Observe-se que, anos depois, na Conferência Ministerial de Bali de 2003, foi celebrado o AFC/OMC, cujo Artigo 6º veio a ressoar o GATT em diversos aspectos, em especial no Artigo 6.2(1) ao reafirmar que as taxas ou encargos precisam ter relação com o serviço prestado, determinando, assim como o Artigo VIII:1(a) a limitação ao “custo aproximado” (“*approximate cost*”),<sup>406</sup> o que levou o novo acordo a ser recebido com ressalvas por parte da doutrina no sentido de que tais disposições não adicionariam às regras já existentes sob o GATT 1994.<sup>407</sup>

Entre as determinações veiculadas pelo AFC, o Artigo 6.1(2)<sup>408</sup> exige que os países publiquem informações sobre taxas e encargos para o processamento aduaneiro, incluindo informações sobre seu valor, fundamento, autoridade responsável e prazo e modo de pagamento. E o Artigo 6.2(ii)<sup>409</sup> que tais medidas não precisam estar vinculadas a uma operação de importação ou exportação específica, desde que sejam cobradas por serviços intimamente relacionados ao processamento aduaneiro de mercadorias, limitadas ao custo aproximado dos serviços prestados (“*approximate cost of the services rendered*”) sobre ou em conexão com as operações de importação e exportação, segundo o Artigo 6.2(i).<sup>410</sup> Por sua vez, o Artigo 6.3 dispõe a respeito da exigência de o país evitar conflitos de interesse na cobrança de multas, cabendo-lhe o dever de fundamentação de explicar por escrito a natureza da violação e a base legal para a inflicção da penalidade.<sup>411</sup>

<sup>405</sup> BASALDÚA, **Tributos al Comercio Exterior**, p. 412–414. “*Como se advierte, toda esta situación de incumplimiento por parte de nuestro país frente a los compromisos asumidos en el ámbito internacional se habría evitado de haberse cumplido con lo previsto originariamente en el artículo 764 del Código Aduanero, que establece que la alícuota fijada en este concepto no podía superar el 3%*”. Em que pese a demanda por um teto máximo por parte do Órgão de Apelação, parece temerário, todavia, estabelecê-lo por meio de uma alíquota *ad valorem* e não em limites de valores absolutos, salvo se a percentagem se revelar capaz de mensurar o custo do serviço.

<sup>406</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **Acordo de Facilitação do Comércio (OMC)**, art. 6.2(1). “*Fees and charges for customs processing: (i) shall be limited in amount to the approximate cost of the services rendered on or in connection with the specific import or export operation in question*”.

<sup>407</sup> BOSSCHE; ZDOUC, **The Law and Policy of the World Trade Organization**, p. 515.

<sup>408</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **Acordo de Facilitação do Comércio (OMC)**, art. 6.2(1). “*Information on fees and charges shall be published in accordance with Article 1. This information shall include the fees and charges that will be applied, the reason for such fees and charges, the responsible authority and when and how payment is to be made*”.

<sup>409</sup> *Ibid.*, art. 6.2(ii). “*Fees and charges for customs processing: (...) are not required to be linked to a specific import or export operation provided they are levied for services that are closely connected to the customs processing of goods*”.

<sup>410</sup> *Ibid.*, art. 6.2(i). “*limited in amount to the approximate cost of the services rendered on or in connection with the specific import or export operation in question*”.

<sup>411</sup> *Ibid.*, art. 3.4 e 3.5.



Da leitura dos instrumentos, depuram-se sete testes impositivos para que não se caracterize a violação às normas internacionais no estabelecimento de taxas e encargos, organizadas em três filtros de aplicação: **(i) quanto à materialidade**, deve tratar-se de uma prestação de serviço;<sup>412</sup> *(i.a)* de caráter contraprestacional,<sup>413</sup> *(i.b)* ao importador, de maneira individualizada,<sup>414</sup> *(i.c)* “sobre a” ou “em conexão com a” importação ou exportação,<sup>415</sup> seja em virtude de estarem vinculadas a uma operação de importação/exportação, seja por onerar serviços intimamente relacionados ao processamento aduaneiro de mercadorias;<sup>416</sup> **(ii) quanto ao aspecto quantitativo**: *(ii.a)* deve guardar uma relação de correspondência com o custo do serviço prestado,<sup>417</sup> e *(ii.b)* tem como limite máximo o custo aproximado do serviço prestado;<sup>418</sup> e **(iii) quanto à proibições** (causas vedadas de instituição), não poderá: *(iii.a)* representar proteção indireta aos produtos domésticos,<sup>419</sup> e *(iii.b)* ser exigido com finalidades arrecadatórias.<sup>420</sup>

Um vez delimitadas as exigências não-discriminatórias do GATT, complementadas pela construção jurisprudencial da OMC e pelo AFC, afirma-se ser pródiga a experiência brasileira a respeito das taxas, cuja competência, concorrente entre os entes da federação, é outorgada pelo inciso II do art. 145 da Constituição de 1988, podendo ser instituídas em duas hipóteses: **(i)** em razão do exercício do poder de polícia (“taxas de polícia”), ou **(ii)** pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição (“taxas de serviço”).

Na análise em abstrato de seu potencial de violação dos testes estabelecidos pela OMC, quanto à materialidade, as taxas brasileiras, espécies de receitas derivadas do tipo tributárias vinculadas, têm por justificativa uma relação de equivalência, uma vez que

<sup>412</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **GATT 1994**, art. VIII:1(a). “(...) *approximate cost of services rendered*”. *Ibid.*, art. II:2(c). “(...) *the cost of services rendered*”.

<sup>413</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **GATT 1994**, art. VIII:1(a). “(...) *approximate cost of services rendered*”. *Ibid.*, art. II:2(c). “(...) *the cost of services rendered*”. Painel do caso GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE, **United States - Customs User Fee - (L/6264 - 35S/245)**. E também o AFC/OMC: ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **Acordo de Facilitação do Comércio (OMC)**, art. 6.2(1). “*services rendered*”.

<sup>414</sup> GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE, **United States - Customs User Fee - (L/6264 - 35S/245)**.

<sup>415</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **GATT 1994**, art. VIII:1(a). “(...) *on or in connection with importation or exportation*”.

<sup>416</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **Acordo de Facilitação do Comércio (OMC)**, art. 6.2(1). “(...) *on or in connection with the specific import or export operation in question*”.

<sup>417</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **GATT 1994**. Article II:2(c): “(...) *commensurate with the cost of services rendered.*”.

<sup>418</sup> *Ibid.* Artigo VIII:1(a): “(...) *shall be limited in amount to the approximate cost of services rendered.*”.

<sup>419</sup> *Ibid.*, art. VIII:1(a). Artigo VIII:1(a) “(...) *and shall not represent an indirect protection to domestic products*”.

<sup>420</sup> *Ibid.* Artigo VIII:1(a) “(...) *and shall not represent (...) a taxation of imports or exports for fiscal purposes*”.

decorrentes da atividade do Estado: logo, quanto ao aspecto material, o sinalagma aperfeiçoa o caráter contraprestacional sob o princípio da cobertura de custos.

Por outro lado, nem sempre a taxa brasileira corresponderá à prestação de um serviço, mas também a um regular exercício do poder de polícia que, como o art. 78 do CTN explicita, trata-se de encargo cobrado em virtude da atividade da Administração que limita, regula e sanciona os particulares em favor do interesse público.

Tal tributo é cobrado para remunerar as atividades do Estado em desfavor do interesse do particular, de forma a limitar a sua liberdade em benefício do coletivo. Assim, “(...) o Estado exerce o poder de polícia quando fiscaliza os alimentos que são oferecidos ao público, ou protege o consumidor”,<sup>421</sup> e, em que pese não haver previsão para a sua cobrança potencial como no caso das taxas de serviço, é possível a cobrança de uma taxa de fiscalização (típica taxa de polícia) ainda que o contribuinte não tenha sido fiscalizado, bastando “(...) que o Estado tenha aparato de fiscalização”<sup>422</sup> que o sujeito.

Como se pode perceber, se de um lado a “taxa de polícia” brasileira é incompatível com o comércio internacional, caracterizando sempre uma violação, a experiência brasileira pode fornecer importantes subsídios para extermá-la da taxa de serviço, permitida pela OMC.

Quanto à materialidade, o caráter de “serviço”, deve ser um ponto focal privilegiado da análise de cobrança do encargo previsto no Artigo II:2(a), que deve ser interpretado de maneira lógico-sistemática à luz do Artigo VIII, Acrescenta-se, ainda, quanto ao aspecto quantitativo, o dever de guardar uma relação de correspondência com o custo do serviço prestado tendo como limite máximo o custo aproximado do serviço prestado como uma segunda camada de dificuldade enfrentada pelos encargos brasileiros sobre a importação. Assim, os itens (i), (ii.a), e (ii.b) revelam os requisitos de maior dificuldade de compatibilização das taxas brasileiras com a disciplina internacional.

---

<sup>421</sup> SCHOUERI, **Direito tributário**, p. 198.

<sup>422</sup> *Ibid.*, p. 199. Neste sentido, posicionamento do Supremo Tribunal Federal, como se depreende do caso da taxa de localização e funcionamento debatida no Recurso Extraordinário nº 425.485-RJ, sob a relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, julgado pela 2ª Turma em 31/08/2010.

### ***II. 2. 4. 3. a. Taxas ou encargos cobrados por órgãos anuentes relacionados à importação de produtos***

Os órgãos anuentes concedem licenças de importação como parte integrante do exercício do controle aduaneiro e, em alguns casos, cobram taxas incidentes, direta ou indiretamente, sobre as operações de importação. Não busca realizar uma pesquisa exaustiva de todos os encargos exigidos neste contexto, mas exercitar os testes isonômicos em alguns casos selecionados para verificar se eles configuram barreiras proibidas pelo comércio internacional. Foram escolhidos casos de incidência sobre eventos de fronteira aptos a atrair a aplicação do Artigo II:2(c) e, conseqüentemente, do Artigo VIII do GATT, bem como o Artigo 6 do AFC e demais precedentes anteriormente analisados.

Abstraindo-se o atendimento a comandos nacionais de legalidade e constitucionalidade, sob o enfoque do comércio internacional, para fins de controle das medidas de fronteira, devem ser aplicados em especial os seguintes filtros não-discriminatórios: os fatos geradores são representativos de serviços? Em caso positivo, a base de cálculo guarda correspondência com o custo dos serviços prestados? Se guarda, o valor cobrado tem como limite máximo o custo aproximado do serviço prestado? Se a resposta a alguma dessas perguntas for negativa, resta configurada a violação ao GATT, tratando-se de medida discriminatória.

Em primeiro lugar, identificou-se, na Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel), a exigência da taxa de fiscalização dos serviços de energia elétrica (TFSEE), prevista no § 1º do art. 12 da Lei nº 9.427/1996 incidente sobre a importação de energia elétrica, calculada mediante a aplicação de uma alíquota de 0,4% sobre o valor do benefício econômico anual auferido pelo concessionário.

Verifica-se que a taxa não apresenta materialidade própria de prestação de serviço, mas de poder de polícia, especificamente incidente sobre importação da mercadoria “energia elétrica”, apresentando, portanto, falha já na primeira etapa da filtragem não-discriminatória, restando prejudicadas a segunda e a terceira perguntas a respeito da pertinência da base com o serviço prestado e do valor total cobrado, que teria idêntico referencial.

Ainda que se pudesse de alguma forma considerar a fiscalização como uma prestação de serviço (o que não é possível), verifica-se que a alíquota *ad valorem* eleita não busca mensurar o fato gerador, mas, pelo contrário, é reveladora de capacidade contributiva,

pois incide sobre o benefício econômico do concessionário. Desvela-se, assim, uma base de cálculo própria de um imposto, o que, no direito doméstico afronta o § 2º do art. 145 da Constituição, e, no internacional, não revela qualquer limite máximo.

Conclui-se que a TFSEE da Aneel incidente sobre a importação de energia elétrica viola o tratamento nacional, uma vez que não apresenta, em seu aspecto material, uma prestação de serviço, mas o exercício do poder de polícia, não é capaz de medir um inexistente serviço e, ainda que serviço fosse, não guarda relação de pertinência e muito menos de correspondência com o custo incorrido pelo estado, além de tampouco apresentar qualquer limite máximo. Tais conclusões implicam o reconhecimento da medida de fronteira como “outros direitos e encargos” não previstos em lista de concessões e, portanto, violação ao GATT nos termos do Artigo II:2 e, por consequência, acabam por representar uma proteção indireta à produção e circulação doméstica da energia elétrica.

Em segundo lugar, identificou-se, na Comissão Nacional de Energia Nuclear (CNEN), a exigência da taxa de licenciamento, controle e fiscalização de instalações e materiais nucleares e radioativos e suas instalações (TLC), prevista no art. 1º da Lei nº 9.765/1998 incidente sobre a emissão de autorização para importação, calculada mediante a aplicação de uma alíquota de 0,5% sobre o valor de matérias-primas e minerais ou de 1% no caso de fontes radioativas. Realizam-se idênticas considerações a respeito desta taxa, representativa do exercício do poder de polícia e com base de cálculo própria de impostos que não mede o dispêndio financeiro estatal (ainda que serviço fosse), de maneira a representar uma violação ao GATT.

O terceiro caso identificado foi o da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa), que exige a taxa de fiscalização de vigilância sanitária (TFVS), prevista no art. 23 da Lei nº 9.782/1999 incidente sobre a importação e outros procedimentos relativos a produtos sujeitos a controle sanitário, calculada mediante a aplicação de valores fixos definidos em tabela anexa à lei, mas reduzidos a alíquotas de 15%, 30%, 60%, 90% ou 95%, conforme o valor do faturamento anual das empresas. Ainda que eventualmente se pudesse discutir a respeito dos percentuais serem considerados como isenções à taxa-base, que é fixa (*ad rem*), trata-se, igualmente, de uma taxa proibida, pois não relativa a qualquer serviço prestado, mas decorrente do exercício do poder de polícia.

Por fim, o quarto caso identificado foi referente ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (Ibama), que exige a taxa de controle e fiscalização ambiental (TCFA), prevista no art. 17-B da Lei nº 6.938/1981, com a alteração da

Lei nº 10.165/2000, incidente sobre a emissão de autorização para importação de certos veículos e máquinas, calculada mediante a aplicação de valor fixo multiplicados pelo número de veículos comercializados no mercado interno e pelo índice representativo do potencial de poluição (PP) e grau de utilização (GU) de recursos naturais de cada uma das atividades sujeitas à fiscalização, unicamente para empresas consideradas de grande porte (receita bruta anual superior a R\$ 12.000.000,00).

Basta mencionar que o próprio art. 17-B da Lei nº 6.938/1981 dispõe que o fato gerador da TCFA é o exercício regular do poder de polícia conferido Ibama para controle e fiscalização das atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais. Ainda que possível ultrapassar este requisito, já intransponível para fins de aplicação do GATT, não se vislumbra justificativa para sua cobrança voltada unicamente a empresas de grande porte.

Ressalta-se novamente não ser o objetivo deste item esgotar as taxas e encargos exigidas pelos órgãos anuentes, mas unicamente demonstrar o funcionamento dos filtros da regra comercial extraídos das fontes isoladas no item anterior. O fato de nenhuma das taxas selecionadas ter passado com êxito sequer do primeiro dos sete testes não-discriminatórios reafirma a importância da presente pesquisa e alerta a respeito da adequação das medidas impostas pelo Brasil sobre importações frente aos compromissos assumidos pelo país na comunidade internacional.

#### ***II. 2. 4. 3. b. Taxa de Utilização do sistema Mercante (TUM)***

Determina o art. 11 da Lei nº 10.893/2004 que o pagamento do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM), que será analisado no item II. 2. 4. 4. b adiante, deve ser realizado na mesma oportunidade que a taxa de utilização do Sistema Mercante (TUM), que é justamente o módulo separado do Siscomex utilizado para esta finalidade. Assim, a taxa, instituída pelo art. 37 da norma, é devida no momento da emissão do conhecimento de embarque (CE-Mercante), à razão de um valor fixo por unidade.<sup>423</sup>

<sup>423</sup> A taxa é isenta para os casos de cargas destinadas ao exterior, isentas do pagamento do AFRMM, transportadas nas navegações de cabotagem, interior fluvial e lacustre, cuja origem ou cujo destino final seja porto localizado na Região Norte ou Nordeste, ou para cargas sujeitas ao perdimento. – “Lei nº 10.893/2004 - Art. 37. Fica instituída a Taxa de Utilização do MERCANTE. § 1º A taxa a que se refere este artigo será devida na emissão do número "conhecimento de embarque do MERCANTE - CE-MERCANTE", à razão de R\$ 50,00 (cinquenta

Tendo em vista que a exigência da TUM se volta a viabilizar a emissão do controle do conhecimento de embarque no Sistema Mercante com a finalidade de que se promova o controle aduaneiro do transporte marítimo, no caso de trocas internacionais, não se vislumbra, no presente caso, a típica prestação de serviço de caráter contraprestacional.

Ainda que seu valor não chegue a ser capaz de representar qualquer proteção ao mercado interno, aliado às considerações que serão feitas mais adiante no caso do AFRMM, parece ser o caso de se considerar a recomendação do Artigo VIII:1(b) do GATT, por meio do qual o Brasil se comprometeu a reduzir o número e a diversidade de taxas e encargos em geral.

#### ***II. 2. 4. 3. c. Taxa de Utilização do Sistema Integrado de Comércio Exterior (Taxa Siscomex)***

A Taxa de utilização do Sistema Integrado de Comércio Exterior (Taxa Siscomex) foi instituída pelo art. 3º da Lei nº 9.716/1998, devida no momento do registro da declaração de importação (DI), a um valor fixo, acrescido de outro valor fixo por cada adição de mercadorias à DI, a serem reajustados anualmente, por ato do Ministério da Fazenda, conforme a variação dos custos de operação e dos investimentos no Siscomex, sendo o produto de sua arrecadação destinado ao Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização (Fundaf).

A Portaria do Ministério da Fazenda nº 257/2011, após ampla modernização do Siscomex “(...) para se adequar à era da Internet e módulos de plataforma Web”,<sup>424</sup> majorou os valores fixos em, respectivamente “616% e 295%, muito superiores à inflação acumulada no período que foi de apenas 244,12%”,<sup>425</sup> o que foi considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, que fixou o Tema nº 1.085 de repercussão geral, segundo o qual, em que pese a possibilidade de delegação para o Poder Executivo aumentar ou diminuir alíquotas de tributos, bem como ser possível a correção monetária pela mesma via, a lei não apresentou as balizas mínimas e máximas neste caso.

---

reais) por unidade, e cobrada a partir de 1º de janeiro de 2005. § 2º Fica o Poder Executivo autorizado a reduzir o valor da Taxa de Utilização do MERCANTE fixado no § 1º deste artigo e a aumentá-lo, até o limite definido no referido parágrafo”.

<sup>424</sup> ANDRADE, *Curso de Direito Aduaneiro: jurisdição e tributos em espécie*, p. 530.

<sup>425</sup> *Ibid.*

Tal debate, no entanto, nada revela a respeito da conformidade da Taxa Siscomex às normas do GATT. Em primeiro lugar, cabe se questionar a respeito de qual serviço se cogita na análise da materialidade deste tributo. Ao se vislumbrar que se trata de uma medida de fronteira cobrada para se registrar a Declaração de Importação, a exigência é realizada, na realidade, para que se proceda ao próprio controle aduaneiro que não se apresenta como uma vera prestação de serviços, mas como uma atividade de fundo fiscalizatório. Em outras palavras, o que se remunera com a taxa é o exercício do poder de polícia, o que deve ser entendido como “outros direitos e encargos” não alcançados pela excepcionalidade de nenhuma das medidas paratarifárias, tendo em vista que o Artigo II:2(c) se volta especificamente para o caso de taxas e encargos de serviço.

Caso contrário, uma vez que se constatasse qualquer serviço, seria possível se indagar, sem resposta, qual o seu caráter contraprestacional fundado no princípio da equivalência que se analisou no item anterior. E, ainda que ultrapassados tais filtros, o que, como se percebe, não é possível, deduz-se da análise realizada pelo Supremo Tribunal Federal que a motivação determinante foi a violação à legalidade em virtude de a lei não apresentar os pisos e tetos que aprisionariam a liberdade do Poder Executivo. No entanto, em nenhum momento se cogito a respeito da indagação sobre a relação de correspondência entre o custo aproximado do serviço e a taxa exigida, o que demandaria uma nova análise sob o critério da não-discriminação entre produtos nacionais e importados.

#### ***II. 2. 4. 4. Outros direitos e encargos (ODE): Artigo II:1(b), segunda sentença do GATT***

Ao lado dos direitos aduaneiros (barreiras tarifárias) em sentido estrito, há outros direitos e encargos previstos pelo Artigo II:1(b), segunda sentença,<sup>426</sup> que também devem estar previstos na Parte I da lista de concessões, sob pena de estarem isentos nas relações comerciais entre os países-membros.

---

<sup>426</sup> BOSSCHE; ZDOUC, **The Law and Policy of the World Trade Organization**. Os autores encontraram três casos em que a OMC entendeu ter havido infração ao Artigo II:1(b), segunda sentença: DS56 (“*Argentina - Textiles and Apparel*”), de 1998; DS302 (“*Dominican Republic - Import and Sale of Cigarettes*”), de 2005; e DS457 (“*Peru - Agricultural Products*”), de 2015. O caso DS518 (“*India - Iron and Steel Products*”) está ainda em fase de apelação.

Os “outros direitos e encargos” (ODEs),<sup>427</sup> (“*other duties or charges of any kind*”, ou “*ODCs*”), são tributos ou encargos, em regra financeiros, exigidos “por ocasião da importação ou que com ela se relacionem” (“*imposed on or in connection with the importation*”).

Como definido no caso DS207 (“*Chile - Price Band System*”), de 2007,<sup>428</sup> o Painel apontou para a existência de direitos aduaneiros em um sentido estrito que se oporiam a outras medidas financeiras relativas à importação exigidas na fronteira, o que, no caso DS360 (“*India – Additional Import Duties*”), de 2008,<sup>429</sup> foi trazido à superfície: segundo o Órgão de Apelação, enquanto a primeira sentença se refere a direitos aduaneiros ordinários (“*ordinary customs duties*”), a segunda, ao reportar aos “outros direitos e encargos” (“*other duties or charges of any kind*”), indica que eles seriam, por exclusão, residualmente, aquilo que não se encaixa no conceito de direito aduaneiro em sentido estrito, mas que incide sobre o produto na condição de medida de fronteira.

Entre as medidas previstas pelo Artigo II, portanto, é possível se destacar o imposto de importação previsto na lista de concessões e, ao seu lado, os ODEs, que têm incidência de fronteira (ou seja, sobre eventos de fronteira), pois relativos à importação.

Logo, estas exigências são todas aquelas que não se apresentam como direitos aduaneiros ordinários e que devem constar na lista negociada pelos países (sob pena de violação ao GATT). São, ainda, uma espécie residual diversa das três categorias de medidas de fronteira previstas pelo Artigo II:2, que sequer precisam constar na lista (taxas ou encargos relativos ao custo do serviço prestado, direitos antidumping ou compensatórios, e encargo equivalente a tributo interno).

<sup>427</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, GATT 1994, art. II:1(b). “*The products described in Part I of the Schedule relating to any contracting party, which are the products of territories of other contracting parties, shall, on their importation into the territory to which the Schedule relates, and subject to the terms, conditions or qualifications set forth in that Schedule, be exempt from ordinary customs duties in excess of those set forth and provided therein. Such products shall also be exempt from all other duties or charges of any kind imposed on or in connection with the importation in excess of those imposed on the date of this Agreement or those directly and mandatorily required to be imposed thereafter by legislation in force in the importing territory on that date*”. Os “outros direitos ou encargos” (ODEs), ou, na expressão em língua inglesa, “*other duties or charges*” (ODCs). Na tradução autêntica: “*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 das 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*”.

<sup>428</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, DS207 (“*Chile - Price Band System*”), parag. 7.51.

<sup>429</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, DS360 (“*India - Additional Import Duties*”), parag. 151.



Para Peter Van den Bossche e Werner Zdouc,<sup>430</sup> seriam exemplos de ODEs: (i) sobretarifas de importação (“*import surcharge*”), assim entendidos como cobranças acima da tarifa aduaneira ordinária; (ii) exigências de depósitos de segurança na importação de bens; (iii) encargos e taxas alfandegárias em geral sem limite máximo; (iv) sobretarifas de transição para estabilização econômica imposta sobre bens importados; (v) tarifas de câmbio impostas sobre o bem importado;<sup>431</sup> (vi) encargos temporários resultantes de medidas de emergência econômica, como medidas de salvaguarda.

O Artigo II:1(b), segunda frase, exige que nenhum outro tributo ou encargo seja exigido “em excesso” com relação àqueles já existentes na data do GATT (“*at the date of this Agreement*”), ou previstos em legislação vinculante do país em vigor naquela data. Nas negociações ocorridas durante a Rodada Uruguai, entendeu-se que quaisquer ODEs deveriam ser registrados nos cronogramas de concessões anexados ao GATT/1994 em relação ao item de tarifa a que se aplicavam, como forma de garantia de transparência nas relações comerciais. Assim, a ausência de registro até o marco de 15 de abril de 1994, data da assinatura do Acordo de Marrakesh que criou a OMC, ou na data da adesão para novos membros que vierem a aderir em um momento posterior a este marco, implica a inviabilidade da cobrança de ODEs sem violação ao GATT.

A medida de fronteira consistente em outros direitos e encargos permite, portanto, a sua cobrança sobre importações, mas apenas caso se proceda ao registro no cronograma, pois eles passarão a integrar a negociação comercial ao lado dos direitos aduaneiros em sentido estrito, em coluna própria da lista de concessões.<sup>432</sup> Sua cobrança

<sup>430</sup> BOSSCHE; ZDOUC, *The Law and Policy of the World Trade Organization*, p. 508.

<sup>431</sup> Importante se salientar que a **tarifa de câmbio** a que os autores se referem consiste em um **encargo adicional** que pode ser acrescido sobre o valor da mercadoria importada. Por exemplo, se um país impõe uma tarifa de câmbio de 10% sobre bens importados, o importador será obrigado a pagar 10% a mais sobre o valor da mercadoria. Parece ser possível se ajustar ao conceito o próprio **controle cambial**, hipótese em que o governo procede à restrição do acesso à moeda estrangeira para importação de bens, o que pode ser feito por meio de cotas, limites de valores ou outras restrições com “efeito” de tarifa de câmbio. A própria **flutuação cambial** parece igualmente se coadunar ao conceito, uma vez que, no caso de se tornar fixa a taxa de câmbio, é possível haver uma diferença entre o valor da moeda estrangeira no mercado e o valor fixado pelo governo, cuja diferença pode ser considerada uma tarifa de câmbio estrangeira. Esta nota é voltada a apontar que, diferente do poderia parecer em virtude da nomenclatura utilizada, o **Imposto sobre Operações de Câmbio** previsto pelo inciso V do art. 153 da Constituição brasileira e pelo art. 15 da Lei nº 9.779/1999 (art. 63 RIOF), não grava o produto, mas o câmbio da moeda utilizada para se realizar a transação, o que se materializa, por exemplo, na transferência de disponibilidade em moeda estrangeira entre instituições autorizadas a operar o câmbio. O IOF-Câmbio é merecedor de maiores estudos e aprofundamentos, até mesmo para se concluir se é possível caracterizá-lo como uma medida de fronteira. De toda sorte, ao não se enquadrar como tributo voltado a nivelar qualquer medida interna, encontra-se fora do escopo da presente tese.

<sup>432</sup> Também a modificação dos ODEs poderá ser realizada, mas desde que em conformidade com o “procedimento de modificação de cronograma” que encontra previsão no Artigo XXVIII do GATT.

passará a ficar adstrita, portanto, à programação veiculada pelo país e, caso devidamente previstos nestas condições, poderão continuar a ser exigidos até este limite. Extrapolar este marco, no entanto, passa a caracterizar uma violação.

Da mesma forma, se o país, como é o caso do Brasil, notificou no documento correspondente da lista (“*Goods Schedules*”) um encargo equivalente a zero na programação, então qualquer encargo de fronteira que não corresponda ao imposto de importação ou de exportação conforme o Artigo II:1(a) ou a uma das hipóteses do Art. II:2 será considerada imediatamente inconsistente com o Artigo II:1(b): ODEs não notificadas até a data do acordo ficarão isentas e, logo, sua cobrança é proibida.

No caso DS457 (“*Peru - Agricultural Products*”), de 2015,<sup>433</sup> o Órgão de Apelação, ao constatar que o Peru não registrou em sua lista, nos seis meses seguintes à data em que o instrumento foi depositado, nenhum ODE, e que as tarifas adicionais resultantes do sistema de faixa de preço estabelecidas pelo país teriam essa natureza, entendeu estar configurada inconsistência com a segunda sentença do Artigo II:1(b).

#### ***II. 2. 4. 4. a. Teste residual do Artigo II:1(b), segunda sentença***

É possível se afirmar, portanto, que a regra geral para as medidas de fronteira é a isenção, ressalvados os casos previstos no GATT. Assim, não havendo previsão expressa de possibilidade de incidência, a medida será considerada espécie de ODE não tempestivamente notificado e, portanto, proibida.

Passa-se a elaborar, a partir da construção destas premissas, um teste residual para se aferir se a medida é proibida ou permitida. Em primeiro lugar, deve-se questionar: **(i)** o encargo de qualquer natureza se trata de uma medida de fronteira?<sup>434</sup> Se for uma medida interna, aplicam-se as restrições previstas no Artigo III:2<sup>435</sup> e, logo, não se trata de ODE. Se for uma medida de fronteira, passa-se à segunda questão: **(ii)** trata-se de uma medida de fronteira incidente sobre a ou em conexão com a importação (“*all other duties or charges of any kind imposed on or in connection with the importation*”)? Se forem medidas relacionadas à exportação, não se trata de um ODE.

<sup>433</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **Peru - Additional Duty on Imports of Certain Agricultural Products (DS457)**, Genebra, Suíça: OMC, 2015, parag. 5.121.

<sup>434</sup> “Medida de fronteira” conforme definição do item II. 1. 1. da presente tese.

<sup>435</sup> As regras a respeito da aplicação da cláusula do tratamento nacional a medidas internas se encontram examinadas no item II. 3. 2. da presente tese.

Caso a resposta seja positiva, passa-se à indagação seguinte: **(iii)** a medida de fronteira relativa à importação constitui um caso previsto pelo Artigo II:1(a), ou seja, trata-se de um direito aduaneiro ordinário?<sup>436</sup> Se não é, **(iv)** constitui um caso previsto pelo Artigo II:2(a), ou seja, trata-se de um encargo de equivalência?<sup>437</sup> Se não é, **(v)** constitui um caso previsto pelo Artigo II:2(b), ou seja, trata-se de um direito antidumping ou compensatório a ser regulado de acordo com as previsões do Artigo VI?<sup>438</sup> Se não é, **(vi)** constitui um caso previsto pelo Artigo II:2(c), ou seja, trata-se de uma taxa ou encargo relativos ao custo do serviço prestado?<sup>439</sup>

Se a resposta a todas as perguntas **(iii)** a **(vi)** for negativa, então é possível afirmar que o único enquadramento possível ao encargo é “outros direitos ou encargos de qualquer natureza” (“*other duties or charges of any kind*”). Contudo, duas questões restam por ser feitas ainda antes de se concluir se tratar de uma medida proibida.

Em sétimo lugar, **(vii)** o ODE em apreço estava previsto na Parte I da Lista de Concessões na data da assinatura do Acordo de Marrakesh (15/04/1994, caso brasileiro), ou no momento da adesão do país-membro, se posterior? Se não estiver previsto, o ODE constitui uma violação ao GATT. Se estiver previsto, passa-se à derradeira questão: o direito ou encargo é exigido “em excesso” com relação àquele previsto no acordo (“*in excess of those imposed on... this Agreement*”)? Se não, trata-se de medida permitida, mas, em caso positivo, trata-se de medida proibida.

O excesso, como se analisará mais adiante na presente tese,<sup>440</sup> é qualquer pressão ou obstáculo superior àquele previsto na lista de concessões, não havendo qualquer espaço de tolerância para acomodá-lo.

<sup>436</sup> A definição e as regras de funcionamento do “direito aduaneiro ordinário” ou em sentido estrito se encontram nos itens II. 1. 2. 1. e II. 2. 5. 1. da presente tese.

<sup>437</sup> O “encargo tributário de fronteira”, definido como norma niveladora, é o objeto da presente tese, tendo sido definido nos itens II. 1. 2. 2. e II. 2.1.

<sup>438</sup> A definição de “direito antidumping ou compensatório” se encontra no II. 2. 5. 2. da presente tese.

<sup>439</sup> A definição e as regras de funcionamento das “taxas ou encargos relacionados ao custo do serviço prestado” se encontram no item II. 2. 5. 3. da presente tese.

<sup>440</sup> Aplica-se à expressão “em excesso” com relação ao ODE o mesmo racional da coibição do excesso na tributação dos importados analisada no item II. 3. 2. 1. c. da presente tese.

#### II. 2. 4. 4. b. *Aplicação do teste residual ao Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante (AFRMM)*

O Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante (AFRMM), foi criado pelo Decreto-Lei nº 1.142/1970, vindo a ser posteriormente alterado pelos Decretos-Lei nº 1.801/1980, nº 2.035/1983 e nº Decreto-Lei nº 2.404, de 23/12/1987.<sup>441</sup> Atualmente, é regido pela Lei nº 10.893, de 13/07/2004, objeto da conversão da Medida Provisória nº 177/2004, com as alterações promovidas pela Lei nº 14.301, de 7/01/2022 (“BR do Mar”).<sup>442</sup>

O Supremo Tribunal Federal (STF), no Recurso Extraordinário nº 177.137, julgado em 1995 sob a relatoria do Ministro Carlos Velloso, considerou que o AFRMM seria uma contribuição de intervenção no domínio econômico, distinta do imposto e taxa, que extraía, portanto, seu fundamento de validade diretamente do artigo 163 da Constituição de 1969, representado pelo art. 149 da Constituição de 1988.<sup>443</sup> Tal posicionamento infirmou a tese defendida pelos contribuintes no sentido da invasão da competência dos Estados como modalidade de adicional ao imposto sobre a circulação de mercadorias (ICM), bem como a ele não se aplicando as previsões relativas a isenções e imunidades previstas aos impostos, em especial aquelas referentes ao regime aduaneiro especial de *drawback* e as aplicáveis à Zona Franca de Manaus, vindo a ser consolidada pela Súmula STF nº 553, de 05/01/1977.<sup>444</sup>

Para parte da doutrina, com base na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.158, julgada em 2010 sob a relatoria do Ministro Dias Toffoli, a “(...) *ausência de menção expressa a este tributo*”<sup>445</sup> na Constituição de 1988 justificaria uma nova análise do tributo,

<sup>441</sup> ANDRADE, **Curso de Direito Aduaneiro: jurisdição e tributos em espécie**, p. 513. O AFRMM veio a substituir a Taxa de Renovação da Marinha Mercante, “(...) *criada em 19958 pela Lei nº 3.381*”.

<sup>442</sup> BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo, BR do Mar: Desafios na Cabotagem, Flexibilização e Afretamentos, **Consultor Jurídico**, v. Coluna Território Aduaneiro, p. 1–5, 2022. “*Um dos objetivos do programa foi otimizar o emprego dos recursos oriundos da arrecadação do Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante (AFRMM), o que envolve tanto aspectos de incidência (...) como também reorganizar a destinação do produto da sua arrecadação. Nesse contexto, para os casos de cabotagem, interior fluvial e lacustre com origem ou destino final nas regiões Norte e Nordeste, prorrogou-se a não incidência da cobrança até 08/01/2027*”.

<sup>443</sup> Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – “*Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo*”. No Agravo de Instrumento nº 739.715, a 2ª turma do Supremo Tribunal Federal, sob a Relatoria do Ministro Eros Grau, entendeu que o AFRMM prescindia de lei complementar para ser cobrado.

<sup>444</sup> Súmula STF nº 553: “*O Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) é contribuição parafiscal, não sendo abrangido pela imunidade prevista na letra “d”, III, do art. 19 da Constituição Federal*”.

<sup>445</sup> ANDRADE, **Curso de Direito Aduaneiro: jurisdição e tributos em espécie**, p. 513–518.

pois, uma vez que o documento fundacional “(...) *não contemplou expressamente o AFRMM, seria o caso de se buscar a competência residual para a sua instituição*”,<sup>446</sup> sob o pálio do § 4º do art. 195, que remete textualmente aos requisitos do inciso I do art. 154, entre os quais a edição de lei complementar. Tal percurso argumentativo, no entanto, para outra parte da doutrina, não macularia o tributo de inconstitucionalidade, uma vez que o Decreto-Lei nº 2.404, de 23/12/1987 teria sido recepcionado com estatura de lei complementar.<sup>447</sup>

As especificidades tributárias de cada país, bem como a taxonomia das famílias tributárias, devem ser separadas da classificação da cobrança perante a comunidade internacional, motivo pelo qual se passa a testar o adicional ao frete a partir da estrutura jurídica determinada pelo GATT para, em seguida, questionar-se a respeito da forma de sua aplicação na lógica jurídica nacional. Ainda que a base de cálculo reporte ao frete, é inegável que o transporte marítimo se trata de serviço vinculado à importação de uma mercadoria que impactará o preço do produto importado.

Uma vez estabelecida essa premissa, a primeira dificuldade é estabelecida, particularmente no caso do AFRMM, na questão sobre se (i) o tributo seria uma medida de fronteira ou uma medida interna. O art. 4º da Lei nº 10.893, de 13/07/2004, define o “fato gerador” do AFRMM como “*o início efetivo da operação de descarregamento da embarcação em porto brasileiro*”, sendo o produto de sua arrecadação, nos termos do art. 3º, destinado “*a atender aos encargos da intervenção da União no apoio ao desenvolvimento da marinha mercante e da indústria de construção e reparação naval brasileiras*”, e de maneira a constituir a fonte básica do Fundo da Marinha Mercante”.

A base de cálculo do tributo, por sua vez, é descrita como “*o frete, que é a remuneração do transporte aquaviário da carga de qualquer natureza descarregada em porto brasileiro*” (art. 5º), nela incluídas as despesas portuárias com a manipulação de carga, constantes do conhecimento de embarque ou da declaração Art. 5º, § 1º), a uma alíquota, segundo o art. 6º, de: (a) 8% na navegação de longo curso e (inciso I); (b) 8% na navegação de cabotagem (inciso II); (c) 40% na navegação fluvial e lacustre, por ocasião do transporte

---

<sup>446</sup> *Ibid.*

<sup>447</sup> MEIRA, Liziane Angelotti, O Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM): Regime Jurídico e Questões Atuais, **Revista de Direito da Marinha**, v. 5, n. 2, n. Universidade Católica de Brasília (UCB), p. 253–278, 2011, p. 259. “(...) *o AFRMM é uma contribuição de intervenção no domínio econômico cuja receita é destinada ao apoio ao desenvolvimento da marinha mercante e à indústria de construção naval. Ademais, como se trata de um tributo anterior à Constituição de 1988, não se aplica a exigência, prevista no art. 146, III, da CF, de definição por lei complementar; ou melhor, a definição constante do art. 1º do Decreto-lei nº 2.404, de 23 de julho de 1987, foi recepcionada com hierarquia de lei complementar*”.

de granéis líquidos nas Regiões Norte e Nordeste (inciso III); e **(d)** 8% na navegação fluvial e lacustre, por ocasião do transporte de granéis sólidos e outras cargas nas Regiões Norte e Nordeste (inciso IV).

Equívoca-se parte da doutrina ao afirmar que o AFRMM tem como hipótese a “contratação do serviço de transporte” e não o transporte, sob pena de se estar a invadir a competência estadual do ICMS.<sup>448</sup> A inferência é silogística, pois, como bem percebe Liziane Angelotti Meira, “(...) *contratar o transporte (...) é, juridicamente, promover o ato contratado*”.<sup>449</sup> Para a autora, a exação incide “(...) *sobre o transporte marítimo (...) cujas mercadorias sejam descarregadas em porto brasileiro*”,<sup>450</sup> afirmação que se passa a problematizar.

Em que pese a peremptoriedade do art. 4º na definição do fato gerador, dessume-se o aspecto temporal da hipótese no início da operação de descarregamento no porto, assim entendido como o “atracadouro, o terminal, o fundeadouro ou qualquer outro local que possibilite o carregamento e o descarregamento de carga” (inciso I do art. 2º).

No entanto, a busca pela situação definida em lei como necessária e suficiente para o surgimento da obrigação tributária, nos termos do art. 114 do CTN, exige um esforço maior de compreensão, pois não se cogita que qualquer operação de descarregamento em porto brasileiro seja suficiente para caracterizar a obrigação.

Da mesma forma, o contrário também é correto, pois não se ignora a situação em que a embarcação realiza, *e.g.*, a parada técnica no porto, casos que configuram “(...) *situações de declaração negativa de carga*”.<sup>451</sup> Como corretamente observa Thális Andrade, “(...) *se o fato gerador incidisse sobre a ocorrência do serviço de frete*”,<sup>452</sup> estaria configurada a obrigação tributária mesmo se nada houvesse a ser descarregado. Assim, “(...) *o frete marítimo é apenas um dos pressupostos para que ocorra o fato gerador*”.<sup>453</sup>

<sup>448</sup> FOLLONI, André Parmo, **Tributação sobre o comércio exterior**, São Paulo: Dialética, 2005, p. 158–159. “(...) *se (...) entendermos a hipótese de incidência como ‘prestar serviços de transporte aquaviário’, e seria possível fazê-lo, porquanto sua base de cálculo efetivamente corroboraria também essa possibilidade, então fatalmente teríamos que admitir que o imposto referido é de competência dos Estados e do Distrito Federal*”.

<sup>449</sup> MEIRA, O Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM): Regime Jurídico e Questões Atuais, p. 262.

<sup>450</sup> *Ibid.*, p. 264. Omitiu-se propositalmente do trecho original a expressão “*de longo curso*”, pois, como registra o próprio artigo, publicado em 2011, “(...) *o AFRMM não deve alcançar, até 8 de janeiro de 2017, as navegações de cabotagem, interior fluvial e lacustre*”, incidência atualmente em voga.

<sup>451</sup> ANDRADE, **Curso de Direito Aduaneiro: jurisdição e tributos em espécie**, p. 518.

<sup>452</sup> *Ibid.*

<sup>453</sup> *Ibid.*

Uma vez que “(...) não se pode cogitar base de cálculo definida de modo independente de hipótese”,<sup>454</sup> havendo entre tais aspectos da relação implicacional uma relação estreita e inexorável, entre as manifestações da função comparativa da base está afirmar o correto elemento material do antecedente normativo.<sup>455</sup> Logo, o conjunto formado por verbo e complemento (“descarregar carga”) demanda por mais informação, o que se obtém por meio do conseqüente normativo que, neste caso, afirma o aspecto material da hipótese: “descarregar carga” (art. 4º) proveniente do “transporte aquaviário” (art. 5º), cujo frete representará a grandeza econômica sobre a qual incidirá a alíquota para a conformação do aspecto quantitativo.

Tal percurso lógico revela não o transporte, que se afigura como pressuposto, mas “**descarregar carga proveniente de transporte aquaviário**” como núcleo da materialidade,<sup>456</sup> o que afasta, ademais, a aplicação do Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços da Organização Mundial do Comércio (GATS) e atrai a disciplina do GATT.

Resta responder, todavia, em quais casos será o AFRMM uma medida de fronteira, vez que sua incidência sobre a navegação é tripartida: **(a)** de longo curso; **(b)** de cabotagem;<sup>457</sup> e **(c)** fluvial e lacustre.<sup>458</sup> Por evidente, entre as três modalidades, unicamente a de longo curso possibilitará o relacionamento transfronteiriço, uma vez que a cabotagem aquaviária é realizada entre portos nacionais, enquanto a fluvial e lacustre ocorre nas regiões intestinas do país.

Ainda assim, resta a indagação a respeito da única modalidade remanescente, a específica hipótese de incidência do AFRMM consistente em “**descarregar carga proveniente do transporte aquaviário de navegação de longo curso**”. Como definido no item II. 1. 1. 2. da presente tese, no caso de importações regulares, do ponto de vista da importação para consumo, todos os encargos exclusivamente incidentes sobre eventos

<sup>454</sup> SCHOUERI, *Direito tributário*, p. 617.

<sup>455</sup> CARVALHO, *Curso de direito tributário*. “As elaborações da Ciência (...) encontraram na base de cálculo índice seguro para identificar o genuíno critério material da hipótese, ofertando-nos instrumento sólido e eficiente para confirmar, infirmar ou afirmar o enunciado da lei, surpreendendo o núcleo lúdimo da incidência tributária”.

<sup>456</sup> Em especial porque o art. 6º da Lei nº 10.893/2004 prevê a incidência sobre a navegação de longo curso, de cabotagem e fluvial e lacustre.

<sup>457</sup> BRANCO, *BR do Mar: Desafios na Cabotagem, Flexibilização e Afretamentos*. “O tráfego de cabotagem é definido pelo regulamento aduaneiro como o transporte que se efetua entre portos e aeroportos nacionais, cosendo tramas entre os pontos interiores da costura do território aduaneiro (...) a navegação costeira, que se opõe à de longo curso, é a que se busca encorajar pelo programa de estímulo ao transporte por cabotagem, a ‘BR do Mar’, introduzida no ordenamento no início deste mês pela Lei nº 14.301, de 7/1/2022”.

<sup>458</sup> A definição é fornecida pelo art. 2º da Lei nº 10.893/2004: navegação de longo curso é aquela realizada entre portos brasileiros e portos estrangeiros, sejam marítimos, fluviais ou lacustres (inciso II); e navegação de cabotagem (inciso III), fluvial e lacustre (inciso IV) é aquela realizada entre portos brasileiros.

ocorridos até o desembaraço, inclusive, serão considerados medidas de fronteira (“*border measures*”), enquanto a incidência em decorrência de eventos posteriores a este ato administrativo será considerada na condição de medidas internas (“*internal measures*”).

O art. 12, *caput*, da Lei nº 10.893/2004, com redação dada pelo art. 3º da Lei nº 11.434/2006 (espelhado pelo art. 575 do Regulamento Aduaneiro), determina que o desembaraço aduaneiro fica condicionado à informação do pagamento do AFRMM, ou de sua isenção, pelo Ministério dos Transportes.

Como se avaliou anteriormente, o momento em que ocorre a cobrança do tributo é indiferente para se responder a respeito da classificação da medida como interna ou de fronteira. No entanto, um marco temporal é valioso para o intérprete: o início efetivo da operação de descarregamento da embarcação em porto brasileiro.

Assim, por coerência e compromisso lógico, sempre que o desembaraço ocorrer depois do início do descarregamento, o AFRMM se comportará, sob tais critérios, como uma medida de fronteira.

Passa-se à segunda questão: **(ii)** trata-se de uma medida de fronteira incidente sobre a ou em conexão com a importação (“*all other duties or charges of any kind imposed on or in connection with the importation*”)? A resposta afirmativa, com a chegada da embarcação carregada do exterior, permite que se indague sobre se **(iii)** o AFRMM se trata de uma espécie de direito aduaneiro ordinário?

Considerando que o imposto de importação tem como fato gerador a “a entrada destes no território nacional”, segundo o art. 19 do Código Tributário Nacional e o art. 1º do Decreto-Lei nº 37/1966, enquanto a medida de fronteira sob análise incide sobre o **“início do descarregamento de carga proveniente do transporte aquaviário de navegação de longo curso antes do ato de desembaraço da mercadoria no contexto de uma importação”**, a resposta à terceira questão é negativa.

Em quarto lugar, **(iv)** constitui um caso de um encargo de equivalência? A questão ganha em refinamento na medida em que há fatos geradores deste tributo específico que se apresentam como medidas internas, e, ademais, as alíquotas da navegação de longo curso e de cabotagem são de 8%, o que pode levar à quimera de um contrapeso de fronteira.

Não se observa, ao menos não necessariamente, uma relação de continuidade ao longo da cadeia de valor, entre uma e outra modalidade de navegação. Na verdade, o que ocorre é justamente o contrário, uma vez que o § 3º do art. 6º determina que, sobre as mercadorias destinadas a porto brasileiro que efetuarem transbordo ou baldeação em



um ou mais portos nacionais, não incidirá novo AFRMM referente ao transporte entre os pontos navegados, se o tributo já houver sido calculado desde a origem até seu destino final. Assim, naqueles casos em que houver o elo de continuidade, a norma franqueia espaço para uma única cobrança, a ser realizada sobre o frete total da origem até o porto de destino, reafirmando uma vez mais que a tributação da navegação de longo curso não busca nivelar cobranças de AFRMM em etapas subsequentes de cabotagem ou fluviais e lacustres.<sup>459</sup>

Tampouco se vislumbra no AFRMM o objetivo de defesa comercial, o que é suficiente para se afastar a sua classificação como (v) um direito antidumping ou compensatório. No entanto, o item (vi) merece algum cuidado: trata-se de um caso previsto pelo Artigo II:2(c), ou seja, trata-se de uma taxa ou encargo relativos ao custo do serviço prestado?

Por mais que o adicional ao frete tenha sido criado para substituir a Taxa de Renovação da Marinha Mercante (TRMM), instituída pela Lei nº 3.381/1958,<sup>460</sup> as taxas sobre o comércio internacional, foram analisadas no item II. 2. 5. 3. da presente tese, e não se coadunam com a hipótese de incidência desta variação do adicional ao frete, a começar pelo fato de que tais medidas são (devem ser) vinculadas a uma atividade estatal específica (serviço), enquanto que o tributo em apreço se destina a atender aos encargos da intervenção da União no apoio ao desenvolvimento da marinha mercante e da indústria de construção e reparação naval brasileiras, constituindo fonte básica do Fundo da Marinha Mercante (FMM), de acordo com o art. 3º da Lei nº 10.893/2004.

Assim, tendo sido negativa a resposta às perguntas (iii) a (vi), passa a ser possível afirmar que o único enquadramento possível ao AFRMM na estrutura jurídica ofertada pelo GATT corresponde a “outros direitos ou encargos de qualquer natureza” (“*other duties or charges of any kind*”).

Em sétimo lugar, (vii) o AFRMM não estava previsto na Parte I da Lista de Concessões na data da assinatura do Acordo de Marrakesh (15/04/1994), o que atrai idêntica conclusão àquela tomada pelo Órgão de Apelação no caso DS457 (“*Peru - Agricultural Products*”), de 2015: como o Brasil não registrou em sua lista nenhum ODE, e como o adicional ao frete para renovação da marinha mercante teria essa natureza, resta configurada a inconsistência com a segunda sentença do Artigo II:1(b), tratando-se a sua cobrança dos

<sup>459</sup> Neste sentido também a determinação do § 1º do art. 5º de que sobre as mercadorias destinadas a porto brasileiro que efetuarem transbordo ou baldeação em um ou mais portos nacionais não incidirá novo AFRMM referente ao transporte entre os citados portos, se este já tiver sido calculado desde a sua origem até seu destino final.

<sup>460</sup> ANDRADE, **Curso de Direito Aduaneiro: jurisdição e tributos em espécie**, p. 513.

importadores de uma violação ao GATT. Houvesse o Brasil feito a notificação na lista de concessões em 1994 do adicional, nestas condições específicas de navegação de longo curso, a cobrança deixaria de ser isenta e passaria a compor as rodadas de negociações para se chegar à tarifa mutuamente concedida.

Uma derradeira observação deve ser feita quanto à jurisprudência relativa ao AFRMM, em especial do Superior Tribunal de Justiça Aresto, no Recurso Especial nº 37.065-5, sob a relatoria do Ministro Demócrito Reinaldo, em julgamento específico sobre a isenção do tributo em relação a mercadorias importadas sob a égide do GATT, ao aludir à impossibilidade de revogação pela legislação tributária interna por tratado ou convenção de natureza contratual, entendeu que o art. 98 do CTN<sup>461</sup> “*não atribui ascendência às normas de direito internacional em detrimento do direito positivo interno, mas, ao revés, posiciona-as em nível idêntico, conferindo-lhe efeitos semelhantes*”, motivo pelo qual, se o ato internacional não estabelecer, de forma expressa, a desobrigação de contribuições para a intervenção no Domínio Econômico, inexistiria isenção pertinente ao adicional ao frete.

A decisão veio a repercutir, de maneira expressa, precedente do Supremo Tribunal Federal (STF) no Recurso Extraordinário nº 80.004, julgado em 01/06/1977 sob a relatoria do Ministro Xavier de Albuquerque, que alterou o posicionamento anterior no sentido de que os tratados não poderiam ser revogados por leis internas posteriores. Para o STF, nesta oportunidade, “*(...) a Convenção de Genebra (...) não se sobrepõe (...) às leis do país*”. Para o relator do caso, a norma internacional apenas poderia ser revogável pela denúncia, não cabendo sua alteração por norma nacional.

O voto divergente do ministro Cunha Peixoto da Rocha, no entanto, designado como redator do Acórdão, “*(...) adotando posição dualistas e admitindo a revogação do tratado por lei interna*”,<sup>462</sup> ressaltou que haveria tratados normativos, que “*(...) traçam regras sobre pontos de interesse geral, empenhando o futuro pela admissão de princípio abstrato*”, mas também tratados contratuais, ou seja, “*(...) acordos entre governantes acerca de qualquer assunto*”, sendo esta modalidade título de direito subjetivo. Para o ministro, o art. 98 do CTN, ao se referir à legislação tributária, esclarece se tratar de ordem contratual.

<sup>461</sup> Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional) - “Art. 98. *Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha*”.

<sup>462</sup> SCHOUERI, **Direito tributário**, p. 117. “A doutrina crítica a posição jurisprudencial, no que se refere aos acordos normativos, seja porque a classificação entre ‘normativos’ e ‘contratuais’ é imperfeita e desconsidera o fato de que a prevalência das garantias decorrentes de acordos de bitributação advém da Constituição Federal, seja por representar um ‘verdadeiro retrocesso nessa matéria’”.

A questão passa a orbitar uma pretensa antinomia que pressupõe o *override*, assim entendido como a superação de normas provenientes de acordos internacionais “(...) quando é editada uma norma, no âmbito do direito interno de um país, em conflito com o disposto num acordo válido”,<sup>463</sup> o que é condenado pela Convenção de Viena, em especial no Artigo 26 em função do *pacta sunt servanda*.<sup>464</sup>

Apesar de o raciocínio ter se desenvolvido para os acordos de bitributação, é possível acompanhar a ideia de que as convenções não seriam lei especial, pois, fosse o caso, poderiam ser aplicados no lugar da lei interna, mas, como o acordo “(...) não cria tributos, não há como aplicá-lo sem que a lei tributária determine uma incidência”. Logo, o acordo “(...) não está ‘acima’ ou ‘abaixo’ da lei ordinária”, mas se trata de um instrumento por meio do qual “(...) os Estados Contratantes delimitam suas próprias jurisdições tributárias”.<sup>465</sup>

De todo modo, ainda que a concepção da máscara que oclui a norma interna de modo a suspender o seu conteúdo eficaz, sem, no entanto, impactar seus planos de existência e validade, ser suficiente para justificar que a isenção propugnada pelo compromisso internacional seja já suficiente para, uma vez superada a classificação entre tratados normativos e contratuais, justificar a impossibilidade da cobrança do AFRMM, necessário se voltar ao argumento principal do acórdão que apreciou o tributo.

Isto porque, no Recurso Especial nº 37.065-5, que enfrentou a possibilidade da cobrança do adicional ao frete, “(...) não foi esta (...) a razão de decidir do magistrado”.<sup>466</sup> Para o ministro, a simples existência de tratados não outorgaria, *ipso facto*, isenção de AFRMM à importação, impondo-se existir cláusula expressa instituindo hipótese de não incidência, mas não no direito interno: no próprio acordo. Em outras palavras, “(...) foi a falta de previsão, no GATT, de uma isenção relativa ao AFRMM, que motivou a decisão daquela corte, e não negativa da aplicação do artigo 98 do Código Tributário Nacional”.

<sup>463</sup> *Ibid.*, p. 124.

<sup>464</sup> *Ibid.*, p. 124–125. “O artigo 27 da Convenção reforça esse entendimento, ao dispor que uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o descumprimento de um tratado internacional”.

<sup>465</sup> *Ibid.*, p. 127–128. “(...) nos termos do Princípio da Legalidade, somente a lei pode instituir tributos. Mas por outro lado, a lei ordinária não é o veículo adequado para o Estado firmar, diante de seus parceiros na comunidade internacional, os limites de sua jurisdição. A consequência é imediata: se um acordo de bitributação restringe a possibilidade de um Estado tributar determinada situação (limita a jurisdição tributária), então a lei que pretender alcançar aquela hipótese atuará fora da própria jurisdição, carecendo, destarte, do requisito de validade. Por outro lado, o mero fato de um acordo de bitributação reservar determinado campo para a jurisdição de um Estado não é suficiente para que se conclua pela tributação, já que apenas por intermédio de lei é que será possível nascer a tributação”.

<sup>466</sup> *Ibid.*, p. 121.

A condição imposta pelo Superior Tribunal de Justiça resta, portanto, plenamente satisfeita para o reconhecimento da isenção: a hipótese “início do descarregamento de carga proveniente do transporte aquaviário de navegação de longo curso antes do ato de desembarço da mercadoria no contexto de uma importação” configura uma **medida de fronteira tributária relativa à importação** que não constitui um direito aduaneiro ordinário, nem um encargo de equivalência, nem um direito *antidumping* ou compensatório, nem uma taxa ou encargo, o que caracteriza o AFRMM como “outros direitos o encargos” (ODE), não previsto na Parte I da Lista de Concessões na data da assinatura do Acordo, configurando-se, portanto, o excesso e, logo, a violação à seguinte **previsão expressa e textual**: “*esses produtos também ficarão isentos dos direitos ou encargos de qualquer natureza, exigidos por ocasião da importação*” e “(...) *que ultrapassem os direitos ou encargos em vigor na data do presente Acordo*”, em conformidade com o Artigo II:1(b), segunda sentença.

## II. 3. Controle das normas tributárias niveladoras

### II. 3. 1. Medidas internas (artigo III do GATT)

O Artigo III do GATT “(...) *é aplicável apenas para medidas internas, não para medidas de fronteira*”.<sup>467</sup> O dispositivo proíbe a discriminação de produtos importados, de modo a determinar que os países concedam tratamento não menos favorável a produtos importados em comparação com produtos similares domésticos uma vez que o produto oriundo do exterior ingresse no mercado nacional, ou seja, após ter sido submetido a despacho aduaneiro.<sup>468</sup> O que se busca preservar é a neutralidade de tratamento e da formulação das políticas tributárias, de forma a promover condições isonômicas no mercado internacional.

Em 1996, após uma série de consultas e painéis, a OMC decidiu a respeito da alegação formulada pela União Europeia contra o Japão no caso DS8 (“*Japan – Taxes on Alcoholic Beverages II*”), país com um sistema tributário considerado pelos painéis de alta

<sup>467</sup> BOSSCHE; ZDOUC, **The Law and Policy of the World Trade Organization**, p. 177. Tradução livre de: “*Article III of the GATT 194 applies only to internal measures, not to border measures*”.

<sup>468</sup> *Ibid.*, p. 379.

complexidade, de que estaria violando obrigações comerciais internacionais ao impor barreiras comerciais injustas às bebidas alcoólicas importadas.

O Órgão de Apelação afirmou, na apreciação do caso, que o propósito fundamental do Artigo III seria evitar o protecionismo por meio da aplicação de tributos internos e de medidas regulatórias e, de maneira mais explícita, assegurar que medidas internas não venham a ser aplicadas de forma a implicar a proteção da produção interna.<sup>469</sup> Assim, o dispositivo teria por desígnio garantir um ambiente concorrencial com condições de competição equitativas para produtos importados em relação aos produtos nacionais.

Em outros casos, como o DS75 (“*Korea - Taxes on Alcoholic Beverages*”), de 1999,<sup>470</sup> o DS135 (“*EC - Measures Concerning Asbestos and Asbestos-Containing Products*”), de 2001,<sup>471</sup> o DS400 (“*EC – Seal Products*”), de 2014,<sup>472</sup> o Órgão de Apelação, em um passo adicional, identificou como objetivos do Artigo III não apenas a determinação de igualdade de condições concorrenciais entre produtos domésticos e importados, mas também a proteção das próprias *expectativas* de tratamento isonômico, ainda que os efeitos de determinadas medidas sejam insignificantes ou mesmo inexistentes.

Assim, o propósito do dispositivo é, na realidade, assegurar que as medidas internas não minem ou frustrem os compromissos tarifários. O Artigo III reforça e afiança a efetividade do Artigo II ao cobrir os flancos que, sem ele, limitado aos eventos de fronteira, estariam cegos ao seu alcance. Ao emprestar os binóculos que permitem a visão além do alcance da liberação da carga, torna-se reagente àquilo que ocorre após o despacho de importação (“*behind the border costs*”). O Estado, por seu turno, não mais cego a tais custos internos, passa a ser dotado da capacidade de reconhecer a prática discriminatória que corrigirá na fronteira munido do mecanismo nivelador franqueado pelo Artigo II:2(a), o encargo de equivalência.

<sup>469</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **Japan - Taxes on Alcoholic Beverages II (DS8)**, Genebra, Suíça: OMC, 1996. Órgão de Apelação. “*The broad and fundamental purpose of Article III is to avoid protectionism in the application of internal tax and regulatory measures. More specifically, the purpose of Article III ‘is to ensure that internal measures not be applied to imported or domestic products so as to afford protection to domestic production’.* Toward this end, Article III obliges Members of the WTO to provide equality of competitive conditions for imported products in relation to domestic products”.

<sup>470</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **Korea - Taxes on Alcoholic Beverages (DS75)**, Genebra, Suíça: OMC, 1999.

<sup>471</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **European Communities - Measures Affecting Asbestos and Products Containing Asbestos (DS135)**, Genebra, Suíça: OMC, 2001.

<sup>472</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **European Communities - Measures Prohibiting the Importation and Marketing of Seal Products (DS400)**, Genebra, Suíça: OMC, 2014.

O Artigo III do GATT se aplica exclusivamente a medidas internas, e não a medidas de fronteira.<sup>473</sup> Entre seus desdobramentos internos, o Artigo III:2 se volta a tratar de tributação doméstica, enquanto o Artigo III:4 se ocupa da regulamentação interna. Contudo, ao se perscrutar o segundo parágrafo, é possível dele se extraírem dois comandos não-discriminatórios: a primeira sentença se volta à tributação interna de “produtos similares” (“*like products*”), enquanto a segunda sentença é relativa à tributação interna de “produtos diretamente concorrentes ou substituíveis” (“*directly competitive or substitutable products*”).

Tal constatação restou clara a partir do DS8 (“*Japan – Taxes on Alcoholic Beverages II*”), de 1996<sup>474</sup> em que se explicitou que o objetivo do Artigo III:1 é estabelecer o princípio geral da garantia de condições concorrenciais equitativas como um guia para a interpretação e realização das obrigações específicas contidas no Artigo III:2 e nos outros parágrafos do Artigo III, de forma a prestigiar e não reduzir o significado das palavras utilizadas nos textos desses outros parágrafos.

Assim, segundo o Órgão de Apelação, o Artigo III:1 constitui parte do contexto do Artigo III:2, da mesma forma que constitui parte do contexto de cada um dos outros parágrafos do Artigo III. E qualquer outra leitura do Artigo III teria o efeito de tornar as palavras do Artigo III:1 sem sentido, em violação ao princípio da efetividade na interpretação de tratados que se extrai do Artigo 31 da Convenção de Viena que, como ressalta Chandrajit Singh, é aplicável a todos tratados e convenções.<sup>475</sup> Segundo a norma convencional, tais documentos devem ser interpretados de boa-fé, segundo seu contexto e à luz de seu objeto e finalidade.<sup>476</sup>

<sup>473</sup> BOSSCHE; ZDOUC, *The Law and Policy of the World Trade Organization*, p. 122.

<sup>474</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, *Japan - Taxes on Alcoholic Beverages II (DS8)*. *Op. Cit.* “*The purpose of Article III:1 is to establish this general principle as a guide to understanding and interpreting the specific obligations contained in Article III:2 and in the other paragraphs of Article III, while respecting, and not diminishing in any way, the meaning of the words actually used in the texts of those other paragraphs. In short, Article III:1 constitutes part of the context of Article III:2, in the same way that it constitutes part of the context of each of other paragraphs in Article III*”. Assim, de acordo com o princípio da eficácia na interpretação dos tratados e “(...) *with the textual differences in the two sentences, we believe that Article III:1 informs the first sentence and the second sentence of Article III:2 in different ways*”.

<sup>475</sup> SINGH, Chandrajit, Non-discrimination in tax matters in the GATT - National Treatment, *in*: HERDIN-WINTER, Judith; HOFBAUER, Ines (Orgs.), *The relevance of WTO law for tax matters*, Wien: Linde, 2006, p. 52. “*However, many bilateral and multilateral tax treaties do not specifically address the issue of discrimination in tax matters, and the interpretation of such treaties often depends on the general principle of non-discrimination as enshrined in GATT. Furthermore, the interpretation of tax treaties is subject to the rules of the Vienna Convention on the Law of Treaties, which requires that treaties be interpreted in good faith and in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in light of its object and purpose.*”

<sup>476</sup> ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS, *Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados entre Estados e Organizações Internacionais ou entre Organizações Internacionais*, Viena: ONU, 1969.

Consistente com tal princípio e com as diferenças textuais nas duas frases, a igualdade de tratamento entre produtos estrangeiros e nacionais prevista pelo Artigo III:1 informa e deve ser levada em consideração na interpretação das obrigações específicas contidas no Artigo III:2, a fim de garantir a efetividade do acordo.<sup>477</sup>

***II. 3. 1. 1. Coibição do excesso na tributação de importados: o desnivelamento intolerável e o teste de três fases (Artigo III:2, primeira sentença)***

A primeira sentença do Artigo III:2 determina que os produtos do território de qualquer país, importados por outro, não estão sujeitos, direta ou indiretamente, a tributos internos ou outros encargos de qualquer espécie superiores aos que incidem, também direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais.<sup>478</sup>

No caso DS31 (“*Canada - Certain Measures Concerning Periodicals*”), de 1997,<sup>479</sup> o Órgão de Apelação esclarece haver ao menos duas questões a serem respondidas para o realizador ou aplicador da norma concluir pela violação ao dispositivo: se os produtos importados e domésticos são similares, e se os produtos importados foram tributados em excesso frente aos domésticos. Se a resposta for positiva nos dois casos, estará configurada a violação. No entanto, as duas questões partem do pressuposto de que se está diante de um tributo no âmbito interno, mas é possível que, diante de um caso da vida, o intérprete se depare com um encargo ou uma cobrança de natureza não tributária, o que tornam os critérios de 1997 não equivocados, mas insuficientes.

Assim, a tradicional abordagem sistemática e estruturada de análise em três etapas (“*three-tier test*” ou “*three-tier diagnostic*”) utilizada pelo Órgão de Solução de

<sup>477</sup> BOSSCHE; ZDOUC, **The Law and Policy of the World Trade Organization**. Os autores encontraram onze casos em que a OMC entendeu ter havido infração ao Artigo III:2, **primeira sentença**: Japan - Alcoholic Beverages II, de 1996; Canada - Periodicals, de 1997; Indonesia - Autos, de 1998; Argentina - Hides and Leather, de 2001; Dominican Republic - Import and Sale of Cigarettes, de 2005; Mexico - Taxes on Soft Drinks, de 2006; China - Auto Parts, de 2009; Colombia - Ports of Entry, de 2009; Thailand - Cigarettes, de Philippines, de 2011; Philippines - Distilled Spirits, de 2012; e Brazil - Taxation, de 2019. Em seguida, encontraram sete casos de infração ao Artigo III:2, **segunda sentença**: Japan - Alcoholic Beverages II, de 1996; Canada - Periodicals, de 1997; Indonesia - Autos, de 1998 ; Korea - Alcoholic Beverages, de 1999; Chile - Alcoholic Beverages, de 2000; Mexico - Taxes on Soft Drinks, de 2006; e Philippines - Distilled Spirits, de 2012.

<sup>478</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **GATT 1994**, art. III:2. “*The products of the territory of any contracting party imported into the territory of any other contracting party shall not be subject, directly or indirectly, to internal taxes or other internal charges of any kind in excess of those applied, directly or indirectly, to like domestic products*”.

<sup>479</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **Canada - Certain Measures Concerning Periodicals (DS31)**, Genebra, Suíça: OMC, 1997.

Controvérsias da OMC para avaliar a conformidade de medidas comerciais é aplicada para o caso desta específica manifestação do tratamento nacional.

Se a ponderação tradicional se volta à **identificação da medida**, etapa na qual se determinam as suas características relevantes, objetivos e efeitos, passa-se a indagar se o objeto de análise se trata de um tributo interno ou de um encargo interno. Em seguida, quanto à **análise da medida**, se os produtos importados e domésticos guardam similaridade entre si (“*like products*”). Por fim, a **avaliação do impacto** da medida sobre o comércio internacional, que concluirá pela existência ou não de potencial discriminatório ao se responder se o produto importado é tributado em excesso frente ao nacional.

### ***II. 3. 1. 1. a. Tributo interno aplicado direta ou indiretamente sobre produtos***

O comando de não-discriminação analisa a sujeição a “*internal taxes or other internal charges of any kind*”, o que seria passível de tradução como “tributos internos ou outros encargos internos de qualquer espécie” (mesmo tendo sido diversa a tradução brasileira, que não restringe a abrangência do texto)<sup>480</sup> incidentes, direta ou indiretamente, sobre produtos (“*applied, directly or indirectly, to like domestic products*”), o que desde logo exclui o imposto sobre a renda e suas variações, cujo núcleo de materialidade (renda auferida) não alcança a circulação de produtos, mas, sobretudo, as medidas de fronteira, tarifárias ou não tarifárias, da cobertura do Artigo III:2.<sup>481</sup>

Como esclareceu o Diretor-Geral do GATT em março de 1980, a expressão “outras tarifas ou encargos” se referiria apenas àquelas que discriminam as importações. Como pode ser visto no Artigo II:2, não se referem a tarifas equivalentes a impostos internos,

<sup>480</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **GATT 1994**, art. III:2. A tradução oficial, merecedora de reparos e concessões interpretativas, é a seguinte: “*Os produtos do território de qualquer Parte Contratante, importados por outra Parte Contratante, não estão sujeitos, direta ou indiretamente, a impostos ou outros tributos internos de qualquer espécie superiores aos que incidem, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais*”.

<sup>481</sup> BOSSCHE; ZDOUC, **The Law and Policy of the World Trade Organization**, p. 389. “*Examples of such internal taxes or other internal charges on products are value added taxes (VAT), sales taxes and excise duties. Income taxes are not covered by Article III:2, first sentence, since they are not internal taxes or other internal charges on products. Likewise, customs duties or other border charges are not covered since they are not internal taxes or other internal charges on products*”. “*Examples of such internal taxes or other internal charges on products are value added taxes (VAT), sales taxes and excise duties. Income taxes are not covered by Article III:2, first sentence, since they are not internal taxes or other internal charges on products. Likewise, customs duties or other border charges are not covered since they are not internal taxes or other internal charges on products*”.



nem a direitos antidumping ou compensatórios, nem a taxas ou outros encargos proporcionais aos custos dos serviços prestados,<sup>482</sup> restringindo-se a norma apenas a tributos internos.

Os tributos internos devem caracterizar, como explorado no item II. 1. 1. 2. da presente tese, medidas aplicadas com base em fatores e eventos que ocorrem internamente, ou seja, após o despacho aduaneiro, sendo de todo pertinente a discussão realizada no caso DS342 (“*China Auto Parts*”), a respeito da expressão “na sua importação” (“*on their importation*”),<sup>483</sup> em que o Órgão de Apelação entendeu não ser relevante que a cobrança de determinada medida (como um tributo) venha a ser realizada no momento da importação, pois tal fato não a caracterizará como uma medida de fronteira apta a atrair o Artigo II:1. A importância estaria no fato de a obrigação decorrer de um evento interno, como a distribuição, a venda, o uso ou o transporte do bem importado.<sup>484</sup>

Assim, as medidas representadas por meio da imposição de tributos sobre os produtos pelo país importador serão consideradas como medidas internas sob o Artigo III:2, ainda que cobradas durante o curso do procedimento de despacho de importação.<sup>485</sup>

A primeira sentença do Artigo III:2 determina que os produtos do território de qualquer país, importados por outro, não estão sujeitos, direta ou indiretamente, a tributos internos de qualquer espécie superiores aos que incidem, também direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais.

Cabe um esforço interpretativo a respeito da tributação considerada “direta ou indiretamente” incidente sobre produtos, o que, na acepção do dispositivo, indica “aplicado sobre” ou “relativos a/em conexão com” produtos, de forma a alcançar igualmente a tributação incidente durante o processo produtivo. A hipótese foi esclarecida e confirmada pelo Órgão de Apelação no caso DS472 (“*Brazil - Certain Measures Concerning Taxation*”).

---

<sup>482</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **Introduction of a loose-leaf system for the schedules of tariff concessions: Proposal by the Director-General**, Genebra, Suíça: OMC, 1982. “*I wish to point out in this connection that such "other duties or charges" are in principle only those that discriminate against imports. As can be seen from Article II:2 of the General Agreement, such "other duties or charges" concern neither charges equivalent to internal taxes, nor anti-dumping or countervailing duties, nor fees or other charges commensurate with the cost of services rendered*”.

<sup>483</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **China - Auto Parts (DS342)**.

<sup>484</sup> *Ibidem*. “*The obligation to pay a charge must accrue due to an internal event, such as the distribution, sale, use or transportation of the imported product*”.

<sup>485</sup> BOSSCHE; ZDOUC, **The Law and Policy of the World Trade Organization**, p. 134. “*Such a fiscal measure involving the imposition of taxes on products by the importing country is a fiscal measure which falls within the scope of application of Article III:2 even if it is collected or enforced on the like imported product at the point of importation*”.

*and Charges*”), de 2019,<sup>486</sup> disputa comercial levada à OMC pelo Brasil contra os Estados Unidos.

Nesta oportunidade, debateu-se se o Artigo III seria aplicável unicamente a medidas que afetassem um produto *depois* de ter sido produzido e colocado no mercado (ou seja, medidas relacionadas *ao produto*), ou também a medidas que afetassem a produção (ou seja, medidas relacionadas *à produção*). O órgão decidiu que o tratamento relativo a “produtos” não exclui do escopo do Artigo III:2 as medidas que são dirigidas aos produtores e que, portanto, ao sujeitarem o produto à tributação excessiva, logo, têm impacto sobre as condições concorrenciais.

Assim, qualquer tributo interno que se cobre do importado e do similar nacional, por exemplo, o ICMS que incide tanto na *venda da mercadoria* como também no *desembaraço* da mercadoria (produto importado), já satisfazem à condição para serem considerados como medida interna e estarem submetidos ao tratamento nacional. O fato gerador de alguns tributos contempla, como se pode perceber, as duas hipóteses, deixando bastante evidente a submissão à cláusula não-discriminatória: recaem no Artigo III por serem tributos tipicamente internos na acepção do dispositivo, o que desloca a discussão para o PIS e a Cofins Importação.

### ***II. 3. 1. 1. b. Exame de similaridade: o intérprete e o acordeão***

O exame de similaridade, por sua vez, visa estabelecer a natureza e extensão da relação competitiva entre produtos, devendo ser feita caso a caso. Não se tratando de produtos similares (“*like products*”), não restará constatada a violação, uma vez que produtos importados podem ser tratados de maneira desigual com relação a produtos não-similares, sem que se note qualquer vibração na teia normativa não-discriminatória da OMC.

A partir desta disposição simples e fácil de ser compreendida, inúmeras questões da vida de extrema complexidade surgirão no momento da aplicação do tratamento nacional: haverá similaridade entre a cerveja e o uísque, por se tratar de bebidas alcoólicas? Se adotado o critério dos processos de fabricação, seriam diferentes pelo fato de um ser obtido especialmente por meio da fermentação, enquanto o outro por meio da destilação do mosto. Mas, sob este aspecto, a cerveja seria similar à sidra, ao saquê, ou mesmo ao iogurte, pois se

<sup>486</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, DS472 (“Brazil - Taxation (EU)”).

trata de produtos fermentados, respectivamente, a partir da maçã, do arroz, e do leite, assim como a cerveja da cevada, do trigo ou do milho, e não submetidos ao processo de destilação. A mesma dúvida surgirá entre o cigarro e o cigarro eletrônico, entre o violão e a guitarra, o piano e cravo, e inúmeras induções poderiam ser feitas.

O conceito de similaridade entre os produtos também se apresenta no Artigo I:1, mas não é definido em nenhum momento pelo GATT, o que desloca o olhar do realizador da norma para as estratégias interpretativas adotadas pelo Órgão de Solução de Controvérsias e pelo Órgão de Apelação para resolver as disputas comerciais que envolveram esta definição, aptas a serem utilizadas como norte magnético da aplicação.

No emblemático caso DS8 (*“Japan – Taxes on Alcoholic Beverages II”*),<sup>487</sup> extremou-se a interpretação da primeira sentença do Artigo III:2 com relação à segunda que, como se observará mais adiante, fornece uma consideração separada e distinta do aspecto protetivo ao examinar sua aplicação a uma categoria mais ampla de produtos que não são "produtos similares". No caso da primeira sentença, objeto de nossa análise neste momento, segundo a OMC a expressão deve ser interpretada de forma “restrita”.

Para se compreender o que se entendeu naquele momento por “interpretação restrita”, é necessário um esforço de compreensão do caso concreto, em que se debateu a respeito da tributação interna sobre o *shochu*, uma bebida alcoólica popular no Japão feita a partir de ingredientes como arroz, cevada, batata-doce ou cana-de-açúcar e de produção predominantemente nacional. A tributação interna da bebida era a mesma da importada. No entanto, uma tributação maior era imposta sobre a *vodka* (tanto nacional como importada), levando ao questionamento sobre se *shochu* e *vodka* poderiam ser considerados similares, o que implicaria a existência de uma prática discriminatória.

O órgão de apelação entendeu que o conceito de “similar” é relativo: o acordeão de "similaridade" se estica e se comprime em diferentes lugares à medida que as disposições do GATT são aplicadas. A largura do acordeão (mais ou menos “esticado”) em qualquer um desses lugares dependerá da disposição particular em que o termo "similar" é

---

<sup>487</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **Japan - Taxes on Alcoholic Beverages II (DS8)**, p. 21. *“Because the second sentence of Article III:2 provides for a separate and distinctive consideration of the protective aspect of a measure in examining its application to a broader category of products that are not “like products” as contemplated by the first sentence, we agree with the Panel that the first sentence of Article III:2 must be construed narrowly so as not to condemn measures that its strict terms are not meant to condemn. Consequently, we agree with the Panel also that the definition of “like products” in Article III:2, first sentence, should be construed narrowly”.*

encontrado, pelo contexto e pelas circunstâncias que prevalecem em qualquer caso a que essa disposição possa se aplicar.

Assim, ao se debruçar sobre o Artigo III:2, primeira sentença, o Órgão de Apelação entendeu que, neste caso, o acordeão de "similaridade" deve ser comprimido de forma restrita (“*narrowly squeezed*”),<sup>488</sup> o que ocorre em decorrência da expressão "produtos diretamente concorrentes ou substituíveis" (“*directly competitive or substitutable products*”) da segunda sentença. Caso se facultasse à expressão “produtos similares” uma interpretação ampla, estaria configurada a identidade dos termos<sup>489</sup> e, logo, a leitura conjunta apontaria para um eco de redundância, além de militar em desprestígio ao princípio da efetividade.

Com os foles interpretativos do instrumento acionados, no caso DS8 (“*Japan – Taxes on Alcoholic Beverages II*”), os julgadores iniciaram por afastar a relevância da discussão sobre se o *shochu* e a *vodka* seriam concorrentes ou substituíveis, o que implicaria erro de capitulação, estando jungida a discussão à primeira sentença.

O Órgão de Apelação tomou como ponto de partida a abordagem de determinação de grau de similaridade elaborada pelo relatório do grupo de trabalho Ajustes Tributários de Fronteira (“*Border Tax Adjustments*”) de 1970,<sup>490</sup> que identificou o aparecimento da expressão “*produtos similares*” ou variações dele em ao menos dezesseis oportunidades ao longo do GATT, e que muitas discussões foram realizadas ao longo dos anos para o aprimoramento do termo, que causava incerteza, sem que se alcançasse, no entanto, qualquer termo mais adequado ou melhoria adicional.

<sup>488</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **Japan - Taxes on Alcoholic Beverages II (DS8)**. “*The concept of “likeness” is a relative one that evokes the image of an accordion. The accordion of “likeness” stretches and squeezes in different places as different provisions of the WTO Agreement are applied. The width of the accordion in any one of those places must be determined by the particular provision in which the term “like” is encountered as well as by the context and the circumstances that prevail in any given case to which that provision may apply. We believe that, in Article III:2, first sentence of the GATT 1994, the accordion of “likeness” is meant to be narrowly squeezed*”.

<sup>489</sup> BOSSCHE; ZDOUC, **The Law and Policy of the World Trade Organization**, p. 393.

<sup>490</sup> GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE, **Border Tax Adjustment (L/3464)**, par. 18. “*With regard to the interpretation of the term ‘... like or similar products ...’, which occurs some sixteen times throughout the General Agreement, it was recalled that considerable discussion had taken place in the past, both in GATT and in other bodies, but that no further improvement of the term had been achieved. The Working Party concluded that problems arising from the interpretation of the term should be examined on a case-by-case basis. This would allow a fair assessment in each case of the different elements that constitute a ‘similar’ product. Some criteria were suggested for determining, on a case-by-case basis, whether a product is ‘similar’: the product’s end-uses in a given market; consumers’ tastes and habits, which change from country to country; the product’s properties, nature and quality. It was observed, however, that the term ‘... like or similar products ...’ caused some uncertainty and that it would be desirable to improve on it; however, no improved term was arrived at.*”.

O grupo de trabalho entendeu que os problemas de concreção deveriam ser analisados “caso a caso” (“*on a case-by-case basis*”) a partir de determinados critérios, cujo uso também deveria ser ponderado para cada situação específica: os usos finais do produto em um determinado mercado, os gostos e hábitos dos consumidores, que mudam de país para país, ou as propriedades, natureza e qualidade do produto. A estes critérios de definição, o Órgão de Apelação adicionou: “e outros critérios que possam ser relevantes” (“*other criteria that may be relevant*”).

Uma vez destrancada essa porta à interpretação, foi feita remissão à relevância da classificação tarifária uniforme dos produtos como indício relevante para a construção do argumento de similaridade. O elemento comparativo foi buscado no caso do Painel sobre álcool no Japão pré-OMC (“*Japan - Taxes on Alcoholic Beverages I*”), de 1987, em que foram examinados certos vinhos e bebidas alcoólicas em uma base “produto a produto”.<sup>491</sup>

Naquela oportunidade, foi reconhecida como uma prática comum a remissão à Nomenclatura do Conselho de Cooperação Aduaneira (“*Customs Cooperation Council Nomenclature*”, ou “*CCCN*”),<sup>492</sup> um sistema padronizado de classificação de mercadorias usado para fins alfandegários desenvolvido em 1953 pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), organização internacional criada em 1950 com o objetivo de promover a cooperação internacional em questões aduaneiras e que em 1994 seria convolado na Organização Mundial das Aduanas (OMA). O CCCN foi amplamente adotado por muitos países, incluindo o Japão, como mencionado no caso DS8 (“*Japan – Taxes on Alcoholic Beverages II*”).<sup>493</sup>

O Órgão de Apelação constatou, com base na prática do GATT de 1947, que a classificação uniforme em nomenclaturas tarifárias com base no Sistema Harmonizado

<sup>491</sup> GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE, **Japan - Customs Duties Taxes and Labelling Practices on Imported Wines and Alcoholic Beverages I - L-6216 - 34S-83**, Genebra, Suíça: GATT, 1987. O caso (“*Japan - Taxes on Alcoholic Beverages I*”) é importante porque estabeleceu precedentes significativos para as práticas de tributação e rotulagem discriminatórias em relação a vinhos e bebidas alcoólicas importados. A decisão do painel do GATT, posteriormente adotada pelo Órgão de Apelação, ajudou a estabelecer as bases para o sistema de solução de controvérsias da OMC, que foi fortalecido após a criação da organização em 1995. O caso também destacou a importância de garantir a conformidade com as regras do comércio internacional para evitar práticas discriminatórias e protecionistas. Como se trata de um contencioso pré-OMC, para fins de pesquisa, a notação referencial é GATT Doc. MTN/9/1, G/L/246, BISD 34S/136 (1989), em que a referência “GATT Doc. MTN/9/1” se refere ao documento da Rodada Uruguai do GATT em que o relatório do painel foi divulgado, “G/L/246” se refere ao documento da OMC em que o relatório foi adotado e “BISD 34S/136 (1989)” se refere ao relatório do Órgão de Solução de Controvérsias da OMC.

<sup>492</sup> *Ibid.*, par. 5.6. “(...) as well as others recognized in previous GATT practice (see BISD 25S/49, 63), such as the Customs Cooperation Council Nomenclature (CCCN) for the classification of goods in customs tariffs which has been accepted by Japan”.

<sup>493</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **Japan - Taxes on Alcoholic Beverages II (DS8)**.

(HS) foi reconhecida como uma base útil para confirmar a "similaridade" em produtos. No entanto, ressaltou, corretamente, haver uma grande diferença entre a nomenclatura e as obrigações tarifárias ou concessões feitas pelos membros da OMC nos termos do Artigo II. Assim, valer-se de compromissos tarifários amplos demais como medida de "similaridade" de produtos envolveria determinados riscos.

Constatou, ainda, que muitos membros menos desenvolvidos e em desenvolvimento da OMC apresentaram cronogramas de concessões e compromissos, possuindo obrigações tarifárias em seus cronogramas que incluíam amplas faixas de produtos que abrangem várias subposições tarifárias do sistema harmonizado. Isso não indicaria necessariamente a semelhança dos produtos abrangidos por uma obrigação: ao invés disso, representaria unicamente os resultados das concessões comerciais negociadas entre os membros da OMC.

Assim, o Órgão de Apelação indicou haver grande utilidade no recurso à nomenclatura, e que existem inúmeras obrigações tarifárias extremamente precisas em relação à descrição do produto que poderiam fornecer orientações significativas para a identificação de "produtos similares". No entanto, advertiu que a determinação de similaridade deve ser feita caso a caso, uma vez que as obrigações tarifárias que incluem uma ampla gama de produtos não seriam um critério necessariamente confiável para determinar ou confirmar a "similaridade" de produtos de acordo com o Artigo III:2 do GATT.

Em resumo, o recurso ao sistema harmonizado passa a ser reconhecido como um instrumento válido e uma base útil para a pesquisa da similaridade, mas unicamente naqueles casos em que a subposição ou a posição tarifária sejam suficientemente detalhadas, e sem se passar ao largo de "outros critérios que possam ser relevantes", tais como as regulamentações internas, ou o regime regulatório doméstico aplicável aos produtos em questão, que podem indicar se os consumidores percebem os produtos como tendo características similares ou distintas.<sup>494</sup>

Observe-se que a disciplina nacional tem a sua relevância na determinação do quadro comparativo para o Órgão de Apelação, apresentando-se como útil instrumento para o esclarecimento a respeito de como os nacionais percebem determinado produto para

---

<sup>494</sup> BOSSCHE; ZDOUC, **The Law and Policy of the World Trade Organization**, p. 393. *"The appellate body acknowledged (...) that classification under the same Harmonized System tariff heading or subheading can provide a 'useful basis for confirming 'likeness' in products. However, this is only so if the tariff heading is sufficiently detailed. 'Other criteria that may be relevant' have also included internal regulations, or the internal regulatory framework or regime, applicable to the products at issue may indicate that consumers perceive the products as having similar or distinct characteristics"*.

reputá-lo como similar ou diferente. O espectro regulamentar fornece uma janela de acesso à cultura local para se buscar a forma de fruição dos bens por parte daquela sociedade em busca de especificidades, abordagem que flerta com um matiz de teor quase antropológico voltado a construir, como fundamentos da decisão, os hábitos e gostos dos consumidores que variam de país para país, bem como as propriedades, natureza e qualidade do produto.

Em outras oportunidades, como no caso DS396 (“*Philippines - distilled spirits*”), de 2012,<sup>495</sup> que envolveu uma disputa entre as Filipinas e a Tailândia sobre a tributação de bebidas destiladas, e em que se decidiu que a Tailândia violou regras de não-discriminação ao impor tributos mais elevados sobre os produtos importados das Filipinas do que sobre as bebidas destiladas produzidas localmente, a OMC, em uma interpretação a *contrario sensu*, entendeu, por outro lado, que já seria demasiado restrita a interpretação que demandasse identidade.

O Acordo Relativo à Implementação do Artigo VI GATT, promulgado no Brasil pelo Decreto nº 93.941/1987 prevê, em seu Artigo II:2 que “(...) a expressão “*produto similar*” (“*like product*”) significa um produto idêntico, isto é, semelhante sob todos os aspectos ao produto considerado” ou, na ausência dele, outro que possua características “muito parecidas”. O exame de similaridade implica identidade e, em seguida, semelhança (“características muito próximas”). Como explicitado no caso DS396, sobre bebidas destiladas, tal acepção não existe no GATT, onde não se encontra o mandamento identitário.

A jurisprudência fornece importantes critérios orientadores, tais como as (i) características físicas (se de madeira, metal, plástico etc.) ou gerais do produto (como a espécie de planta da qual uma uva ou o grão de café são provenientes), (ii) a finalidade de uso do produto em um determinado país, (iii) as preferências do consumidor (o que envolve o grau de fidelidade a determinadas marcas, com uma tradição maior ou menor, ou mesmo a perfusão do produto na história de uma determinada sociedade), (iv) a classificação tarifária (nível de sistema harmonizado, restrito a posição e subposição e desde que não impliquem abertura a um amplo espectro de produtos), e (v) tudo aquilo que revele critérios relevantes para a solução do caso concreto.

O Regulamento Aduaneiro brasileiro de 2009 dedica a sua Seção VII ao exame de similaridade, de modo a considerar similar aquele produto que detém as condições para substituir o importado, aspecto que, sob o Artigo III:2, segunda sentença, revelaria um

---

<sup>495</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **Philippines - Taxes on distilled spirits from Thailand (DS396)**, Genebra, Suíça: OMC, 2012.

produto mais distante do elo concorrencial. Para a jurisprudência da OMC, a similaridade é um conceito mais rígido que a substitutibilidade. A interpretação harmônica do art. 190 do Decreto nº 6.759/2009<sup>496</sup> com o GATT pode ser realizada por meio da observância daquilo que o dispositivo chama de “regras básicas” a serem observadas: (i) qualidade equivalente e especificações adequadas à finalidade a que se destina; (ii) preço não superior ao custo de importação; e (iii) prazo de entrega “normal ou corrente” para o mesmo tipo de mercadoria.

Tais regras seriam reveladoras de uma similaridade em grau mínimo de suficiência para as finalidades do Artigo III:2, segunda sentença, como se descreverá mais adiante neste estudo. Contudo, caso se exija um fechamento ainda maior do acordeão, para fins de aplicação do Artigo III:2, primeira sentença, ou mesmo do Artigo II:2(a), a norma niveladora em sentido estrito, então é possível um duplo caminho: a compreensão de que o Regulamento, ao reportar a “regras básicas”, entende-as como o mínimo a ser observado pelo realizador da norma na busca da similaridade, cabendo-lhe complementar o percurso hermenêutico-argumentativo por meio de outros dados e ferramentais metodológicos, desde que não conflitantes com as demais regras de aplicação.

Em segundo lugar, deverá fazê-lo de maneira a não contrariar as normas e metarregras de interpretação previstas nos arts. 193 a 202 e, em especial, prestigiar o art. 192 do Regulamento Aduaneiro, que prevê a competência da Secretaria de Comércio Exterior (Secex) para estabelecer, por meio de normas complementares, critérios gerais ou específicos para a apuração da similaridade, de acordo com: (i) condições de oferta do produto nacional; (ii) política econômica geral do governo; e (iii) a orientação dos órgãos governamentais incumbidos da política relativa a produtos ou a setores de produção.

Não é possível se estabelecer qualquer grau de hierarquia entre os critérios jurisprudenciais e tampouco se realizar um teste matemático ou cartesiano: não se trata de afirmar que, caso cumpridos dois ou três requisitos estará revelada a similaridade,

---

<sup>496</sup> **Decreto nº 6.7559/2009 (Regulamento Aduaneiro) - Art. 193.** A apuração da similaridade para os fins do art. 118 será procedida em cada caso, antes da importação, pela Secretaria de Comércio Exterior, segundo as normas e os critérios estabelecidos nesta Seção (Decreto-Lei nº 37/1966, art. 19, caput e parágrafo único). § 1º Na apuração da similaridade poderá ser solicitada a colaboração de outros órgãos governamentais e de entidades de classe (Decreto-Lei nº 37/1966, art. 19, caput). § 2º Nos casos excepcionais em que, por motivos de ordem técnica, não for possível a apuração prévia da similaridade, esta poderá ser verificada por ocasião do despacho de importação da mercadoria, conforme as instruções gerais ou específicas que forem estabelecidas. § 3º Com o objetivo de facilitar a execução de contratos de financiamento de projetos, para cuja implantação for requerida a aprovação do Governo, o exame da similaridade deverá ser feito de preferência durante a negociação dos contratos. § 4º A Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior informará ao interessado sobre a inexistência do similar nacional e editará, no âmbito de sua competência, atos normativos para a implementação do disposto neste artigo.



demandando-se por uma construção argumentativa de carácter substancial e não euclidiano e, por este motivo, tanto a disciplina do GATT como o Decreto-Lei nº 37/1966 refletido no decreto regulamentar certamente constroem o aplicador a enfrentar determinadas características consideradas imprescindíveis, mas não necessariamente definidoras da condição de similar, e mesmo alguns critérios podem ser relativizados, desde que de maneira justificada.

Em um julgamento emblemático se enfatizou o risco da casuística. Referimo-nos ao caso DS61 (“*US - Malt Beverages*”), de 1992,<sup>497</sup> em que o painel analisou se constituía ao Artigo III a legislação americana que concedia isenção a produtos provenientes de pequenas empresas, sejam elas nacionais ou estrangeiras, diante de produtos importados por grandes empresas, que estariam a receber tratamento menos favorável. O painel concluiu que a produção ser realizada por grandes ou pequenas empresas, ou mesmo provenientes de artesãos, seria indiferente para a determinação da similaridade, ainda que não reste claro se este posicionamento a respeito da irrelevância dos processos e dos métodos de produção reflita o estado da arte atual da OMC.<sup>498</sup>

Cabem ressalvas ao posicionamento do painel, uma vez que há uma diferenciação factual e válida entre as pequenas e grandes empresas. Se os produtos são comparados ou medidos com base exclusivamente no preço, cega o órgão decisório às condições específicas que conferem sentido a esta relação, em desprestígio justamente à finalidade da norma. Assim, o problema parece estar na medida de comparação, que, apesar de existir, milita em desapeço ao objetivo que busca assegurar: “(...) *não basta ter existência para que a medida de comparação seja válida. É preciso que, além disso, ela seja pertinente à finalidade que justifica a sua utilização*”.<sup>499</sup>

A medida de comparação pode ser a quantidade de tributação sobre dois sujeitos em igualdade de condições. No entanto, como se explicitou, aspectos como tradição, marca e grau de fidelidade podem justificar o tratamento diverso como a própria concretização da isonomia. Assim, ao se impedir uma menor pressão fiscal sobre pequenas empresas ou mesmo artesãos, diante de grandes corporações, o que a medida de comparação

<sup>497</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **US Malt Beverages (DS61)**, Genebra, Suíça: OMC, 1992, parag. 5.19.

<sup>498</sup> BOSSCHE; ZDOUC, **The Law and Policy of the World Trade Organization**, p. 397. “(...) *it is not clear whether this 1992 panel statement on the irrelevance of [process and production method] PPMs reflects the current state of the law*”, colchetes nossos.

<sup>499</sup> ÁVILA, **Teoria da igualdade tributária**, p. 45. “*A medida de comparação utilizada (...) só pode ser aquela que mantenha uma relação de pertinência com a finalidade buscada pela diferenciação*”.

eleita revela é justamente o oposto da não-discriminação, militando em sentido contrário àquele buscado pela norma que deveria justificá-la.

### *Método dos fins e efeitos (“aim-and-effect approach”)*

No mesmo painel do caso DS61 (“*US - Malt Beverages*”), de 1992, foram considerados similares dois tipos de vinho, contendo ou não uma variedade específica de uva, uma vez que a diferenciação entre os produtos foi considerada como uma violação ao tratamento nacional voltada a proteger a produção local da bebida.<sup>500</sup> Pela primeira vez na OMC, referiu-se ao método da “intenção regulatória” (“*regulatory intent approach*”), que se refere à intenção ou objetivo por trás da criação de uma regulamentação ou de uma lei doméstica. A busca do “propósito subjacente à adoção de uma medida regulatória”, que se trata da busca das motivações que levaram à sua instituição e o que se esperava alcançar com ela, é conhecida como abordagem ou enfoque de “objetivo e efeito” ou “fins e efeitos” pretendidos (“*aim-and-effect approach*”).<sup>501</sup>

Como percebem Peter Van den Bossche e Werner Zdouc, a abordagem de objetivo e efeito busca analisar se a distinção regulatória entre os produtos tem por causa um objetivo de boa-fé (“*aim*”), ou se busca produzir um efeito protecionista (“*effect*”). O método foi utilizado no caso DS31 (“*US - Taxes on Automobiles*”), de 1996,<sup>502</sup> em que se analisou a imposição, pelos Estados Unidos, de um *excise tax* sobre automóveis com preço acima de US\$ 30 mil, cabendo se decidir se haveria similaridade com relação a automóveis com preços abaixo deste marco.

A União Europeia fundamentou a sua reclamação no sentido de que o critério deveria ser a finalidade ou uso do produto, suas características físicas e sua classificação fiscal, reveladores da similitude. No entanto, o painel, ao aplicar o enfoque de “objetivo e efeito”, entendeu que o tributo sobre carros de luxo não se voltava a proteger o mercado doméstico e, com base neste fundamento, entendeu que os carros com valor abaixo

<sup>500</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, *US Malt Beverages (DS61)*.

<sup>501</sup> BOSSCHE; ZDOUC, *The Law and Policy of the World Trade Organization*, p. 398. “*The panel (...) for the first time referred to a ‘regulatory intent’ approach, more commonly referred to as an ‘aim-and-effect’ approach, to the determination of ‘likeness’ of products*”.

<sup>502</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, *US - Taxes on Automobiles (DS31)*, Genebra, Suíça: OMC, 1996.

de US\$ 30 mil não poderiam ser considerados similares, afastando, assim, a aplicação do Artigo III:2, primeira sentença.

O “*aim-and-effect approach*” pode ser, portanto, considerado um subtteste dentro da etapa do exame de similaridade, mas cabe observar que ele foi explicitamente rejeitado no caso DS8 (“*Japan – Taxes on Alcoholic Beverages II*”),<sup>503</sup> por não ser considerado consistente com o Artigo III:2, primeira sentença. Isto porque o fundamento de validade do método da “intenção regulatória” é encontrado na frase “de modo a proteger” (“*so as to afford protection*” ou “SATAP”) a produção nacional, que se encontra no Artigo III:1, enquanto o parágrafo segundo em nenhum momento faz referência a estas palavras. A questão é relevante, pois a segunda sentença remete especificamente ao Artigo III:1, o que não ocorre no caso da primeira sentença, ainda que o sentido do acordo seja o combate à proteção indevida.

O painel considerou, por outro lado, outras camadas de dificuldade trazidas pela abordagem: de um lado, os países acusados passariam a suportar o ônus de provar não apenas o efeito de uma medida, mas também os objetivos que buscavam obter com a sua instituição, o que muitas vezes não é passível de demonstração. Ademais, o painel recordou ser muito comum haver múltiplos objetivos envolvidos em uma medida adotada por um membro, o que tornaria ainda mais complexo se determinar qual objetivo ou conjunto de objetivos seriam determinantes para aplicar a abordagem.

Não obstante tais fatores, é possível, na análise de uma mesma medida, que uma das causas para a sua adoção tenha sido legítima, e outra de cunho protecionista, em maior ou menor grau, tornando ainda mais censurável (e complexa) a sua aplicação. O que o painel trouxe de maneira textual é possível se compreender de maneira implícita na decisão do Órgão de Apelação, rejeitando-se o método da busca do “objetivo e efeito” para se determinar a similaridade, tendo sido demonstrada a fragilidade do método.

Por fim, há casos em que o exame de similaridade foi simplesmente dispensado para fins de aplicação do Artigo III:2, primeira sentença. Na realidade, os produtos foram considerados presumivelmente similares uma vez que a medida interna discriminava apenas com base na origem do produto, como ocorreu no caso DS54 (“*Indonesia - Certain Measures Affecting the Automobile Industry*”),<sup>504</sup> uma vez que, na visão do painel, o fato de o programa indonésio de automóveis realizar a distinção para fins

<sup>503</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, *Japan - Taxes on Alcoholic Beverages II (DS8)*.

<sup>504</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, *DS54 - (“Indonesia - Autos”)*.

tributários entre produtos com base em fatores como a nacionalidade do produtor ou a origem das partes e peças, já seria motivação suficiente para identificar a violação do Artigo III:2, sem a necessidade de demonstração da similaridade.

### ***II. 3. 1. 1. c. Tributação excessiva: constatação de trato tributário menos favorável***

Resta analisar se os tributos incidentes sobre os produtos importados são "superiores" (“*in excess of*”) aos dos produtos domésticos similares, o que, caso confirmado, implicará não estar o membro que impôs a medida interna em conformidade com o Artigo III:2, primeira sentença. Neste caso, a OMC aplica um grau alto de rigor à expressão: a menor quantidade de "excesso" é demais, o que significa que não está condicionada a um teste de efeitos comerciais, nem é qualificada por um padrão de “*de minimis*”.<sup>505</sup>

Assim, qualquer excesso deve ser considerado muito, não cabendo qualquer espaço para a discriminação: a última etapa da análise prefere a régua fria e matemática à flexibilidade argumentativa do acordeão. Chega-se a afirmar ser completamente irrelevante que os “efeitos comerciais” da diferença tributária entre produtos importados e domésticos, refletidos nos volumes de importações, sejam insignificantes ou mesmo inexistentes. O que a primeira leitura indicaria a proteção mesmo no caso de uma anulação da tributação excessiva em uma lógica plurifásica não-cumulativa, em que uma imposição superior sobre o produto importado pudesse ser “repassada” economicamente para o próximo na cadeia, revela-se ainda mais amplo em dois sentidos: de proteção de expectativas, de um lado, e de análise de cada operação individual, de outro.

Sob o primeiro aspecto, o Órgão de Apelação esclarece que o Artigo III protege não apenas a isonomia no tratamento, mas as próprias *expectativas* da relação concorrencial isonômica entre produtos importados e domésticos. E faz questão de observar que a expectativa de tratamento não-discriminatório não se refere apenas a um volume de comércio específico, mas sim à própria relação comercial internacional. Por este motivo,

<sup>505</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **Japan - Taxes on Alcoholic Beverages II (DS8)**, p. 23. “*The only remaining issue under Article III:2, first sentence, is whether the taxes on imported products are “in excess of” those on like domestic products. If so, then the Member that has imposed the tax is not in compliance with Article III. Even the smallest amount of “excess” is too much. “The prohibition of discriminatory taxes in Article III:2, first sentence, is not conditional on a trade effects test’ nor is it qualified by a de minimis standard.” We agree with the Panel’s legal reasoning and with its conclusions on this aspect of the interpretation and application of Article III:2, first sentence*”.

esclarece que os países são livres para buscar seus próprios objetivos internos por meio de tributação ou regulamentação interna, mas logo realiza a importante ressalva: desde que não o façam de uma forma que viole o Artigo III.<sup>506</sup>

Por outro lado, ao falar em “*diferença tributária entre produtos importados e domésticos, refletidos nos volumes de importações*”, denota-se o segundo aspecto da proteção: a inexistência de compensação cruzada. O entendimento é que o tratamento nacional deva ser avaliado em cada operação individual, não havendo espaço para a alegação de que seria possível se equilibrar a tributação maior incidente sobre determinada operação com operações com tributação menor, de modo que, segundo a OMC, a benesse não anula o excesso. Por este motivo, rechaçou-se a alegação de que, apesar de se tratar de uma tributação maior para determinado produto em debate, a tributação na média sobre este produto resultar igual ou mesmo inferior, pois a análise deve se ater ao caso, em cada operação individual, não cabendo se recortar um volume de operações de importação e conjugar com outro volume de operações do mercado interno.<sup>507</sup>

Por fim, no caso DS155 (“*Argentina - Hides and Leather*”), de 2001,<sup>508</sup> a OMC esclareceu que o Artigo III:2 demanda a comparação da real carga tributária incidente sobre as operações (demonstração das alíquotas efetivas), sendo indiferente à análise a demonstração das alíquotas nominais, ou mesmo do eventual impacto econômico que determinadas medidas internas possam ter sobre as oportunidades competitivas de produtos importados e similares nacionais. No caso DS472 (“*Brazil - Certain Measures Concerning Taxation and Charges*”), de 2019,<sup>509</sup> a metodologia voltada a capturar a efetiva carga tributária incidente foi confirmada, entendendo-se que, para se concluir pela violação ou não do Artigo III:2, a avaliação deve ser feita com base em uma avaliação geral das cargas tributárias reais impostas a produtos domésticos e importados.

---

<sup>506</sup> *Ibid.*

<sup>507</sup> Contrário ao entendimento atual do Supremo Tribunal Federal, no sentido de que, diante de uma média equivalente, haverá o pleno atendimento à isonomia.

<sup>508</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **Argentina - Hides and Leather (DS155)**, Genebra, Suíça: OMC, 2001, parag. 11.182. “*In this regard, it is necessary to recall the purpose of Article III:2, first sentence, which is to ensure "equality of competitive conditions between imported and like domestic products". Accordingly, Article III:2, first sentence, is not concerned with taxes or charges as such or the policy purposes Members pursue with them, but with their economic impact on the competitive opportunities of imported and like domestic products. It follows, in our view, that what must be compared are the tax burdens imposed on the taxed products*”.

<sup>509</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **DS472 (“Brazil - Taxation (EU)”)**. “*A determination of whether an infringement of article III:2, first sentence, exists must be made on the basis of an overall assessment of the actual tax burdens imposed on imported products, on the one hand, and like domestic products, on the other hand*”.

**II. 3. 1. 2. Tributação dissimilar de produto diretamente concorrente ou substituível: o desnivelamento tolerável e o teste de quatro fases (Artigo III:2, segunda sentença)**

O Artigo III:2, segunda sentença, contém uma proibição geral contra "tributos internos ou outros encargos" ("*internal taxes or other internal charges*") aplicados a produtos "importados ou domésticos de maneira contrária aos princípios estabelecidos no parágrafo 1" ("*imported or domestic products in a manner contrary to the principles set forth in paragraph 1*").<sup>510</sup> Logo, o Artigo III:1 informa o Artigo III:2, segunda frase, e, por referência específica, afirma que tributos internos "não devem ser aplicados a produtos importados ou domésticos de forma a favorecer a produção doméstica".<sup>511</sup>

Assim, os tributos internos e as demais exigências relacionadas com a circulação do bem (venda, oferta para venda, compra, transporte, distribuição ou utilização no mercado interno) não devem ser aplicados a produtos importados ou nacionais de modo a buscar proteger a produção nacional.

A norma, no entanto, não está completa, uma vez que é dependente das notas e disposições adicionais ao Artigo III que preveem a hipótese de a medida interna adotada pelo país (especificamente um tributo) ter passado pelo teste de três fases da primeira sentença, ou seja, ter-se respondido negativamente a um dos três quesitos: tributo interno, produto similar e tributação excessiva. Neste caso, deverá ser oferecida ao altar sacrificial do segundo filtro de análise, previsto pela segunda sentença, dotada de outra bateria própria de testes.

<sup>510</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **GATT 1994**, art. III. Segunda sentença: "*Moreover, no contracting party shall otherwise apply internal taxes or other internal charges to imported or domestic products in a manner contrary to the principles set forth in paragraph 1*".

<sup>511</sup> *Ibid.*, art. III:1. "*The contracting parties recognize that internal taxes and other internal charges, and laws, regulations and requirements affecting the internal sale, offering for sale, purchase, transportation, distribution or use of products, and internal quantitative regulations requiring the mixture, processing or use of products in specified amounts or proportions, should not be applied to imported or domestic products so as to afford protection to domestic production*". Na tradução oficial brasileira: "*As Partes Contratantes reconhecem que os impostos e outros tributos internos, assim como leis, regulamentos e exigências relacionadas com a venda, oferta para venda, compra, transporte, distribuição ou utilização de produtos no mercado interno e as regulamentações sobre medidas quantitativas internas que exijam a mistura, a transformação ou utilização de produtos, em quantidade e proporções especificadas, não devem ser aplicados a produtos importados ou nacionais, de modo a proteger a produção nacional*" (g.n.).

Assim, segundo a metarregra de interpretação contida na nota ao parágrafo segundo, um tributo interno que satisfaça às prescrições da primeira frase do Artigo III:2 (“*a tax conforming to the requirements of the first sentence*”) somente deve ser considerada como incompatível com as prescrições da segunda sentença nos casos em que houver concorrência entre o produto tributado e um produto **diretamente competidor** ou **diretamente substituível** (“*directly competitive or substitutable product*”) submetido a uma **tributação não-similar** (“*which was not similarly taxed*”).<sup>512</sup>

Em outras palavras, mesmo que não comprovada uma violação expressa ao Artigo III:2, primeira sentença, é possível se proceder a uma segunda tentativa em sua segunda sentença, e buscar produtos que estão um pouco mais distantes no elo concorrencial, mas, nesse caso, será tolerada uma pequena diferença de tributação, pois não é qualquer excesso que configurará uma violação - apenas quando a tributação “não for similar” e com a finalidade de promover a proteção da produção nacional.

As expressões utilizadas neste parágrafo, em especial “*um pouco mais*”, “*uma pequena diferença*”, ou “*similar*” dão conta das dificuldades interpretativas envolvidas na aplicação do Artigo III:2, segunda sentença, o que indica a necessidade de se recorrer ao contencioso da OMC para se compreender o sentido empregado pelo organismo internacional no momento de sua aplicação.

No caso DS8 (“*Japan – Taxes on Alcoholic Beverages II*”), de 1996,<sup>513</sup> o Órgão de Apelação consignou, na forma de premissa, que tanto o Artigo III:2, segunda sentença, bem como o *ad Article* da nota que o acompanha, possuem idêntica hierarquia, tendo sido negociados e acordados simultaneamente. A nota, por seu turno, não substitui nem modifica o conteúdo semântico da segunda frase do Artigo III:2, mas esclarece seu significado, no sentido de uma abdução normativa. Portanto, para atribuir o significado correto à norma interpretada, a leitura do Artigo III:2, segunda sentença, deve necessariamente ser feita em conjunto com a nota que a interpreta e dota de sentido.

Diferentemente da primeira sentença, autocontida neste específico sentido, a segunda sentença conjura textualmente o Artigo III:1. A mais notável distinção entre as duas reside no fato de que, enquanto o Artigo III:1 atua apenas implicitamente sobre as duas

<sup>512</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **GATT 1994**. Notes and Supplementary Provisions - *Ad Article III (...)*. Paragraph 2: “*A tax conforming to the requirements of the first sentence of paragraph 2 would be considered to be inconsistent with the provisions of the second sentence only in cases where competition was involved between, on the one hand, the taxed product and, on the other hand, a directly competitive or substitutable product which was not similarly taxed*”.

<sup>513</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **Japan - Taxes on Alcoholic Beverages II (DS8)**.

questões a serem consideradas na aplicação da primeira sentença, age de maneira explícita como uma questão separada e que deve ser abordada conjuntamente com as outras duas questões levantadas na aplicação da segunda sentença, em uma atuação, portanto, integrativa.

Assim, uma vez estabelecido que (i) a medida se trata de um tributo interno, para o Órgão de Apelação três questões separadas devem ser abordadas para determinar se a medida tributária (“*tax measure*”) é inconsistente com a segunda sentença do Artigo III:2: (ii) se os produtos importados e domésticos são diretamente competitivos ou substituíveis; (iii) se tais produtos são tributados de forma semelhante; e (iv) se a tributação dissimilar é aplicada para favorecer a produção doméstica. Cada uma dessas questões deve ser estabelecida individualmente pelo país queixoso para que se possa considerar a medida inconsistente com a segunda frase do Artigo III:2, estabelecendo-se, assim, um teste de quatro etapas (“*four-tier test*”).

No caso DS31 (“*Canada - Periodicals*”), de 1997,<sup>514</sup> restou consignado pelo Órgão de Apelação que uma medida tributária interna precisa ser avaliada em sua similaridade e tributação excessiva. Caso as respostas para ambas as indagações sejam afirmativas, está configurada uma violação ao Artigo III:2, primeira sentença. Caso a resposta para uma das duas questões seja negativa, é necessário se passar ao segundo conjunto de testes que revelarão se há ou não consistência da medida com a segunda sentença.<sup>515</sup> Assim, não se busca o produto similar no mercado doméstico: o importante é que seja diretamente concorrente ou substituível.

Esta segunda etapa da avaliação contempla uma categoria mais ampla de produtos que podem ser descritos como “diretamente concorrentes ou substituíveis” seguida pela constatação de uma “tributação dissimilar” e, ainda, com “finalidades protetivas”, motivo pelo qual cada uma destas categorias deverá ser avaliada de maneira apartada.

<sup>514</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, *Canada - Periodicals (DS31)*.

<sup>515</sup> *Ibid.* Appellation Body Report: “We feel constrained, therefore, to reverse the legal findings and conclusions of the Panel on “like products”. As the Panel itself stated, there are two questions which need to be answered to determine whether there is a violation of Article III:2 of the GATT 1994: (a) whether imported and domestic products are like products; and (b) whether the imported products are taxed in excess of the domestic products. If the answers to both questions are affirmative, there is a violation of Article III:2, first sentence. **If the answer to one question is negative, there is a need to examine further whether the measure is consistent with Article III:2, second sentence.** Having reversed the Panel’s findings on “like products”, we cannot answer both questions in the first sentence of Article III:2 in the affirmative as is required to demonstrate a violation of that sentence. Therefore, we need to examine the consistency of the measure with the second sentence of Article III:2 of the GATT 1994” (g.n.).



### ***II. 3. 1. 2. a. Tributo interno***

A OMC separa o tributo interno do tributo de fronteira (“*border tax measures*”). Da mesma maneira que o Artigo III:2, primeira sentença, a segunda sentença se volta igualmente a medidas tributárias internas aplicadas direta ou indiretamente sobre os produtos, uma vez que não há diferença entre a primeira e a segunda frases do Artigo III:2 com relação a esse elemento constituinte do teste de tratamento nacional, cabendo as mesmas ponderações realizadas no item *II. 3. 2. 1. a.* deste capítulo.

### ***II. 3. 1. 2. b. Produtos diretamente competitivos ou substituíveis***

Atendidos os requisitos do Artigo III:2, primeira sentença, passa-se a avaliar se a medida interna atende ao requisito do Artigo III:1 (não ter sido criada como forma de proteção da produção doméstica). Esta avaliação, no entanto, exclusivamente para casos de tributos, apenas será feita nos casos em que, cumulativamente: houver concorrência entre o produto importado sujeito à tributação um produto diretamente competitivo ou substituível (“*directly competitive or substitutable products*”) que não seja tributado de forma semelhante.<sup>516</sup> Ou seja, apenas se passa à avaliação do Artigo III:1 se ultrapassados os dois testes da nota que interpreta e complementa o Artigo III:2.<sup>517</sup>

A nota determina que se compreenda o produto importado submetido à medida interna no contexto das condições competitivas no mercado relevante. Unicamente

<sup>516</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **GATT 1994**, art. III:2, Notes and Supplementary Provisions Ad Article III, Paragraph 2. “A tax conforming to the requirements of the first sentence of paragraph 2 would be considered to be inconsistent with the provisions of the second sentence only in cases **where competition was involved between, on the one hand, the taxed product and, on the other hand, a directly competitive or substitutable product** which was not similarly taxed” (g.n.).

<sup>517</sup> É possível se entender, a partir de tal encadeamento lógico, que os dois testes do *Ad Article* da nota ao Artigo III:2 sejam dispensáveis no caso de outros encargos não-tributários, uma vez que a redação do dispositivo complementar inicia evocando “um tributo” (“*a tax*”). Assim, uma medida interna que não se manifeste como tributária estaria submetida apenas ao teste de proteção da produção doméstica. Ou seja, seria possível se interpretar que o Artigo III:2 ao se referir a tributos ou outros encargos internos (“*internal taxes and other internal charges*”), está integrado pela nota adicional apenas com relação aos tributos. Como não haveria sentido em se falar em tributação dissimilar para encargos não-tributários, a análise do produto passa a ser impertinente: caberia apenas a demonstração de que a medida interna não-tributária foi criada para proporcionar proteção à produção nacional (“*as to afford protection to domestic production*”). A nota é exclusiva para os casos em que a avaliação é respeitante a tributos e infensa a serem os produtos concorrentes ou substituíveis.

caso participem da categoria mais ampla de "produtos diretamente competitivos ou substituíveis" é que estarão acomodadas nos domínios do Artigo III:2, segunda sentença para, então, responderem diretamente, por remissão textual, ao Artigo III:1.

No caso DS8 (*"Japan – Taxes on Alcoholic Beverages II"*), de 1996,<sup>518</sup> o Órgão de Apelação endossou a opção do Painel de analisar não apenas questões como características físicas, usos comuns e classificações tarifárias, mas também o "mercado", sob a justificativa de que o GATT, como acordo comercial, torna relevante o exame da concorrência nos mercados relevantes como um dos meios pertinentes para se identificar a classe mais ampla de produtos nomeados pela nota como "diretamente competitivos ou substituíveis".

Como se percebe, a determinação a respeito da amplitude dessa categoria é uma questão que tem sido entendida com base na análise contextual dos casos submetidos ao contencioso da OMC. Assim, da mesma maneira que a determinação a respeito de "produtos similares" na primeira frase, a determinação do intervalo apropriado de "produtos diretamente competitivos ou substituíveis" na segunda sentença é definida caso a caso.

Foram analisados pelo Órgão de Apelação, no caso DS31 (*"Canada - Periodicals"*), de 1997,<sup>519</sup> os periódicos "*split-run*" importados e os periódicos domésticos não "*split-run*". Para fins de contextualização, o termo "*split-run*" se refere a uma publicação de revista que contém dois ou mais conjuntos de páginas que são impressos em diferentes locais ou em diferentes momentos, geralmente para atender a diferentes mercados ou leitores.

O Canadá considerava que as publicações com tiragens diferentes não seriam "diretamente competitivas ou substituíveis" por publicações com conteúdo editorial desenvolvido para o mercado canadense, uma vez que a substituição implica a intercambialidade. Uma vez que o conteúdo é aceito como relevante, as revistas criadas para diferentes mercados não seriam, portanto, intercambiáveis, pois, em muitos casos, forneceriam uma substituição muito ruim como meio de entretenimento e comunicação para o mercado norte-americano, tratando-se, pois, de uma "substitutibilidade imperfeita" - longe da substitutibilidade direta exigida por esta disposição.

Assim, no caso específico apreciado pelo Órgão de Apelação, a questão era se as revistas canadenses "*split-run*" eram "produtos diretamente competitivos ou substituíveis" para efeito de comparação com as revistas estrangeiras importadas que não

<sup>518</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, *Japan - Taxes on Alcoholic Beverages II (DS8)*.

<sup>519</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, *Canada - Periodicals (DS31)*.

eram "*split-run*", decidindo-se que os produtos não precisam ser perfeitamente substituíveis ("*perfectly substitutable*"), caso que recairia na primeira sentença do Artigo III:2 (exame de similaridade). No caso da segunda sentença, a análise reporta a uma "proibição mais ampla".

Já no caso DS75 ("*Korea - Taxes on Alcoholic Beverages*"), de 1999, o Órgão de Apelação se referiu especificamente à relação entre "produtos similares" (Artigo III:2, primeira sentença) e "produtos diretamente competitivos ou substituíveis" (nota ao Artigo III:2, segunda sentença): os primeiros seriam espécie do segundo. Assim, todos os produtos similares são, por definição, produtos diretamente competitivos ou substituíveis, mas nem todos os produtos "diretamente competitivos ou substituíveis" são "similares". A noção de produtos similares deve ser interpretada de forma restrita, enquanto a categoria de produtos diretamente competitivos ou substituíveis é mais ampla.<sup>520</sup>

O Órgão de Apelação entendeu o termo "diretamente competitivo ou substituível" como uma relação entre dois produtos, um importado e outro doméstico, mas em um estado relacional preciso: o de competição. Logo, o contexto da relação competitiva é necessariamente o mercado, *locus* privilegiado no qual os consumidores escolhem entre diferentes produtos, que serão, por seu turno, competitivos ou substituíveis quando intercambiáveis ou aptos a oferecerem "*formas alternativas de satisfazer uma necessidade ou gosto particular*".<sup>521</sup>

Chega-se, assim, a uma definição de "**substituível**" como a relação entre produtos que, em um determinado momento, não são considerados pelos consumidores como substitutos, mas que são, no entanto, capazes de serem substituídos um pelo outro,<sup>522</sup> ou seja, com potencial de substituição. A diferença é relevante na medida em que desloca a realização

<sup>520</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, *Korea - Taxes on Alcoholic Beverages (DS75)*, p. 118. "*Like* products are a subset of directly competitive or substitutable products: all like products are, by definition, directly competitive or substitutable products, whereas not all 'directly competitive or substitutable' products are 'like'. The notion of like products must be construed narrowly but the category of directly competitive or substitutable products is broader".

<sup>521</sup> *Ibid.*, par. 114. "*The term 'directly competitive or substitutable' describes a particular type of relationship between two products, one imported and the other domestic. It is evident from the wording of the term that the essence of that relationship is that the products are in competition. This much is clear both from the word 'competitive' which means 'characterized by competition', and from the word 'substitutable' which means 'able to be substituted'. The context of the competitive relationship is necessarily the marketplace since this is the forum where consumers choose between different products. Competition in the market place is a dynamic, evolving process. Accordingly, the wording of the term 'directly competitive or substitutable' implies that the competitive relationship between products is not to be analyzed exclusively by reference to current consumer preferences*".

<sup>522</sup> *Ibid.* "(...) the word "substitutable" indicates that the requisite relationship may exist between products that are not, at a given moment, considered by consumers to be substitutes but which are, nonetheless, capable of being substituted for one another".

do direito e, conseqüentemente, a coleção probatória a ser produzida, da demanda efetivamente existente (a concorrência atual), para a demanda latente (a concorrência potencial).<sup>523</sup>

E tal se justifica também porque as preferências do consumidor, como se percebeu no caso DS403 (*“Philippines - Taxes on Distilled Spirits”*), de 2012,<sup>524</sup> podem ter sido influenciadas justamente pelas medidas internas sob escrutínio, ou ainda outras medidas protecionistas como tributos, restrições de importações e mesmo regulamentações. Tais medidas podem prostrar as preferências do consumidor e, por isso, a importância de se analisar a demanda latente. Lapidar a afirmação do Órgão de Apelação no caso coreano: *“(…) se a dependência pudesse ser colocada apenas em casos atuais de substituição, o objeto e o propósito do Artigo III: 2 poderiam ser derrotados pelo imposto protetor que a disposição visa coibir”*.<sup>525</sup>

Os produtos serão reputados “diretamente competitivos ou substituíveis” nos termos da nota ao Artigo III:2, segunda sentença quando intercambiáveis ou quando aptos a ofertarem formas alternativas de satisfação de uma demanda, que não poderá ser apenas a efetiva, mas também latente, ou seja, potencial. Características físicas, função, uso efetivo e classificação na nomenclatura do Sistema Harmonizado são importantes para se alcançar a definição, mas insuficientes, na medida em que deve ser considerado o mercado relevante, bem como a elasticidade da substituição.<sup>526</sup>

A situação de mercado, portanto, apresenta-se como norte razoável para o Órgão de Apelação para aferir as condições de substitutibilidade/competição, passando a

<sup>523</sup> BOSSCHE; ZDOUC, **The Law and Policy of the World Trade Organization**, p. 406. *“In assessing whether products are ‘directly competitive or substitutable’, a panel must thus consider not only extant demand (or current competition) but also latent demand (or potential competition)”*.

<sup>524</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **Philippines - Taxes on Distilled Spirits (DS403)**, Genebra, Suíça: OMC, 2012.

<sup>525</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **Korea - Taxes on Alcoholic Beverages (DS75)**, p. 170. Tradução livre a partir de: *“The object and purpose of Article III confirms that the scope of the term “directly competitive or substitutable” cannot be limited to situations where consumers already regard products as alternatives. If reliance could be placed only on current instances of substitution, the object and purpose of Article III:2 could be defeated by the protective taxation that the provision aims to prohibit. Past panels have, in fact, acknowledged that consumer behavior might be influenced, in particular, by protectionist internal taxation”*.

<sup>526</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **Korea - Taxes on Alcoholic Beverages (DS75)**. Com a ressalva de que, neste caso, o Órgão de Apelação enfatizou não ser a elasticidade cruzada da demanda o critério decisivo para determinar se esses produtos são “diretamente competitivos ou substituíveis”. Naquela oportunidade, concordou-se com a ênfase na “qualidade” ou “natureza” da concorrência, em vez da “sobreposição quantitativa da concorrência”, análise que, na prática, tornaria a elasticidade cruzada o critério decisivo para se determinar estar ou não presente a característica buscada e, logo, subestimar a demanda latente (potencial).

complementar critérios físicos ou aparentes rumo a uma visão marcadamente econômico-concorrencial na relação entre produtos nacionais e importados. Observe-se, complementarmente, que a preocupação com a inserção no mercado (condições concorrenciais) e com os hábitos e gostos dos consumidores (perspectiva do consumidor) era um referencial presente no relatório Ajustes Tributários de Fronteira (“*Border Tax Adjustments*”) produzido pelo grupo de trabalho do GATT em 1970,<sup>527</sup> no parágrafo que ofereceu subsídios à definição de similaridade entre produtos para a interpretação da primeira sentença do Artigo III:2.

Assim como no caso de 1996 envolvendo o Japão, no caso da Coreia de 1999, as bebidas alcoólicas locais tradicionais, *shochu* e *soju*, respectivamente, foram consideradas "diretamente competitivas ou substituíveis" por bebidas como uísque, vodka, brandy, rum, gim e licores, enquanto no caso DS87 (“*Chile - Taxes on Alcoholic Beverages*”), de 2000,<sup>528</sup> o pisco foi considerado "diretamente competitivo ou substituível" por destilados importados, como uísque, conhaque e brandy. Já no caso DS308 (“*Mexico - Tax Measures on Soft Drinks and Other Beverages*”), de 2006,<sup>529</sup> os produtos assim considerados foram açúcar de cana doméstico e o xarope de milho com alto teor de frutose importado e, no caso DS403 (“*Philippines - Taxes on Distilled Spirits*”), de 2012,<sup>530</sup> destilados domésticos de matérias-primas designadas (em particular a cana-de-açúcar) e destilados importados de outras matérias-primas (como cereais, uvas).<sup>531</sup>

Neste último caso em especial os critérios para se aferir a característica foram:<sup>532</sup> (i) a relação competitiva entre os produtos em questão no mercado das Filipinas baseada em estudos que apontavam um grau significativo de substituição entre destilados e domésticos, aptos a demonstrar a existência de uma relação competitiva direta,<sup>533</sup> (ii) a

<sup>527</sup> GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE, **Border Tax Adjustment (L/3464)**, parag. 18. “*Some criteria were suggested for determining, on a case-by-case basis, whether a product is ‘similar’: the product’s end-uses in a given market; consumers’ tastes and habits, which change from country to country; the product’s properties, nature and quality. It was observed, however, that the term ‘... like or similar products ...’ caused some uncertainty and that it would be desirable to improve on it; however, no improved term was arrived at.*”.

<sup>528</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **Chile - Taxes on Alcoholic Beverages (DS87)**, Genebra, Suíça: OMC, 2000.

<sup>529</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **Mexico - Tax Measures on Soft Drinks and Other Beverages (DS308)**, Genebra, Suíça: OMC, 2006.

<sup>530</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **Philippines - Taxes on Distilled Spirits (DS403)**.

<sup>531</sup> BOSSCHE; ZDOUC, **The Law and Policy of the World Trade Organization**, p. 405. Perseguimos a cronologia estabelecida pelos autores.

<sup>532</sup> *Ibid.*, p. 409.

<sup>533</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **Philippines - Taxes on Distilled Spirits (DS403)**, parag. 198. “*This factor, combined with other similarities in terms of channels of distribution, the products’ physical characteristics, end-uses and marketing, tariff classification, and internal regulations suggest that the imported*

sobreposição de canais de distribuição dos produtos; (iii) as semelhanças nas características físicas; (iv) seus usos e o marketing empregado; (v) sua classificação na nomenclatura; (vi) as regulações internas sobre o produto; e a (vii) a evidência de competição de preços indicativa de que o produto importado exerce restrições competitivas sobre o doméstico.

### II. 3. 1. 2. c. Tributação "dissimilar"

É possível se vislumbrar, como se analisou acima, uma falta de similaridade entre a vodka e o gim, ou entre o café e o chá, o que afastaria a sua comparabilidade quanto à tributação e, logo, a aplicação da primeira sentença do Artigo III:2. No entanto, por serem em tese diretamente substituíveis ou competitivos no mercado relevante a partir de uma análise de demanda efetiva ou latente, devem ser colocados à prova da segunda sentença. Fossem similares, não caberia espaço para qualquer tributação em excesso. Contudo, o interesse da nota adicional é verificar se os produtos não foram tributados de maneira similar (*"not similarly taxed"*),<sup>534</sup> o que revela o teste de dissimilaridade na tributação.

Conjectura-se, para fins didáticos, o caso hipotético em que o Brasil procede à alteração da alíquota do ICMS-Importação sobre o chá para 80%, enquanto, para o café importado, a alíquota é zerada. Neste caso, ainda que não sejam similares, os produtos têm alguma substituição do ponto de vista econômico e se sobrepõem nas preferências de consumo e finalidades dos consumidores e, assim, ao onerar o café, é possível que o consumidor passe a consumir o chá. Este nexos é aquele que a segunda sentença visa proteger, ainda que os casos sejam menos evidentes do que o do exemplo.

Assim, caso os produtos importados e domésticos diretamente competitivos ou substituíveis forem "tributados de maneira semelhante", ainda que não idêntica, a situação estará intangível à ação do Artigo III:2, segunda sentença. Se qualquer excesso de tributação entre produtos similares configura uma infração, para produtos diretamente competitivos/substituíveis, a diferença precisa ultrapassar o "*de minimis*".

---

*and domestic distilled spirits at issue, irrespective of the raw materials from which they are made, are 'directly competitive or substitutable' within the meaning of Article III:2, second sentence, of the GATT 1994."*

<sup>534</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **GATT 1994**, art. III:2, Notes and Supplementary Provisions Ad Article III, Paragraph 2. "A tax conforming to the requirements of the first sentence of paragraph 2 would be considered to be inconsistent with the provisions of the second sentence only in cases where competition was involved between, on the one hand, the taxed product and, on the other hand, a directly competitive or substitutable product ***which was not similarly taxed***" (g.n.).

As expressões “em excesso” (“*in excess of*”, primeira sentença) e “tributados de maneira não similar” (“*not similarly taxed*”, nota integrativa da segunda sentença) não podem ser interpretados como idênticas, sob pena de inviabilizar a distinção entre a primeira e a segunda sentenças do Artigo III:2.<sup>535</sup>

Logo, as violações que podem ser constatadas quanto à “tributação em excesso” na comparação entre produtos similares importados e domésticos pode eventualmente não caracterizar qualquer violação quando os elementos sujeitos ao esforço comparativo sejam produtos “diretamente competitivos ou substituíveis”, ainda que a diferença analisada seja, matematicamente, exatamente a mesma.

É, portanto, plenamente admitida uma determinada quantidade de tributação em excesso que represente um grau de onerosidade maior para os produtos importados do que para os produtos domésticos “diretamente concorrentes ou substituíveis”. Tal ocorrerá porque, em um caso como este, não se alcançou o excesso em suficiência para alcançar a tributação não similar (dissimilaridade). Dito de outro modo, A noção matemática de “em excesso” deve ser interpretada de forma restrita, enquanto a categoria de “tributação não similar” é mais ampla.

A dissimilaridade vai além do simples excesso: tanto o excesso aberrante como o mínimo excesso são considerados excessivos, já o não similar reclama um excesso além do mínimo (“*de minimis*”). E essa aferição, segundo o Órgão de Apelação, deve ser feita no caso a caso,<sup>536</sup> como ocorreu no caso DS31 (“*Canada - Periodicals*”), de 1997,<sup>537</sup> em que se constatou que o valor foi “suficiente para impedir a produção e venda de periódicos ‘*split-run*’ no Canadá”, ou ainda mais evidente no caso DS403 (“*Philippines - Taxes on Distilled Spirits*”), de 2012,<sup>538</sup> em que as bebidas destiladas importadas foram tributadas de dez a quarenta vezes mais que as bebidas destiladas domésticas, cabendo, ainda, a observação de

<sup>535</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **Japan - Taxes on Alcoholic Beverages II (DS8)**, p. 29 (Appellation Body Report). “*The interpretation of ‘in excess of’ and ‘not similarly taxed’ as the same would disregard the difference between the first and second sentences of Article III:2. Therefore, there may be cases where imported products are taxed more than domestic ‘like products’ but not enough to conclude that they are ‘not similarly taxed’ under Article III:2, second sentence, when they are directly competitive or substitutable. In other words, there could be a level of excess taxation that is a greater burden on imported products than on domestic ‘directly competitive or substitutable products’ but still not enough to justify a conclusion that such products are ‘not similarly taxed’.*”

<sup>536</sup> *Ibid.* “*The differential taxation must be more than de minimis to be considered ‘not similarly taxed’ in any given case. It is also necessary to determine on a case-by-case basis whether a particular differential amount of taxation is de minimis or not. Therefore, the tax burden on imported products must be heavier than on ‘directly competitive or substitutable’ domestic products, and that burden must be more than de minimis in any given case for them to be considered ‘not similarly taxed’.*”

<sup>537</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **Canada - Periodicals (DS31)**.

<sup>538</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **Philippines - Taxes on Distilled Spirits (DS403)**.

que restará igualmente constatada a dissimilaridade tributária quando apenas alguns dos produtos importados não forem tributados de forma semelhante.<sup>539</sup>

### *II. 3. 1. 2. d. Dissimilaridade de modo a proteger a produção nacional (“Satap”)*

As medidas internas, sejam elas tributos ou outros encargos, não poderão contrariar os princípios estabelecidos no Artigo III:1. Especificamente para tributos, aplicam-se os testes da nota ao Artigo III:2 que direciona para os requisitos de produto diretamente substituível ou competidor e de tributação dissimilar. Em todos os casos, passa a ser necessário entender se a medida foi construída “de modo a proteger” (“*so as to afford protection*” ou “*Satap*”) a produção doméstica.<sup>540</sup>

A tributação dissimilar, para o Órgão de Apelação,<sup>541</sup> é questão separada da análise da expressão “*Satap*”, devendo ser abordada individualmente. Por evidente que, caso dois produtos diretamente concorrentes/substituíveis apresentem tributação similar, torna-se desnecessário se investigar de o tributo sobre o produto importado teve finalidades protetivas. É a dissimilaridade que disparará o impulso investigatório sobre a proposição “*de modo a oferecer proteção*”.

Não é uma violação ao GATT o país aplicar, sobre produtos diretamente competidores/substituíveis, tributação dissimilar (acima do “*de minimis*”), desde que tal medida não tenha sido aplicada de modo a proteger a produção doméstica.<sup>542</sup> A busca da finalidade protetiva requer, segundo o Órgão de Apelação, uma análise “*abrangente e objetiva da estrutura e aplicação da medida*” mediante o exame dos “*critérios subjacentes usados em uma medida tributária específica, sua estrutura e sua aplicação geral*”.<sup>543</sup>

<sup>539</sup> BOSSCHE; ZDOUC, *The Law and Policy of the World Trade Organization*, p. 411. Menção realizada pelo Órgão de Apelação no caso DS31 (“*Canada - Periodicals*”), de 1997.

<sup>540</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, *GATT 1994*, art. III:1. “*The contracting parties recognize that internal taxes and other internal charges, and laws, regulations and requirements affecting the internal sale, offering for sale, purchase, transportation, distribution or use of products, and internal quantitative regulations requiring the mixture, processing or use of products in specified amounts or proportions, should not be applied to imported or domestic products so as to afford protection to domestic production*”.

<sup>541</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, *Japan - Taxes on Alcoholic Beverages II (DS8)*, p. 27.

<sup>542</sup> BOSSCHE; ZDOUC, *The Law and Policy of the World Trade Organization*, p. 412.

<sup>543</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, *Japan - Taxes on Alcoholic Beverages II (DS8)*, p. 31–32. “*We believe it is possible to examine objectively the underlying criteria used in a particular tax measure, its structure, and its overall application to ascertain whether it is applied in a way that affords protection to domestic products*”.



Para isso, recomenda a estratégia de se buscar desvelar a finalidade de proteção a partir do *design*, arquitetura e estrutura da medida, ou mesmo por meio da magnitude da dissimilaridade da tributação, e, ao fim, a “*plena consideração de todos os fatos relevantes e todas as circunstâncias relevantes*”,<sup>544</sup> abrindo oportunidade de produção de um amplo cabedal argumentativo e probatório voltado a garantir a efetividade do tratamento nacional. Se constatado que a tributação sobre a produção nacional é mais baixa e a de importados é superior (dissimilar), tem-se um indício de estrutura protetiva no desenho da norma.

O Órgão de Apelação rejeitou, em outros casos,<sup>545</sup> o argumento de que a constatação de uma medida tributária interna protetiva da produção nacional deve ser necessariamente acompanhada de prova de que a tributação dissimilar tenha algum surtido algum efeito comercial identificável. Em seu entendimento, o Artigo III não se preocupa com os volumes de comércio e, portanto, não é necessário que se comprove qualquer efeito comercial em particular. A consideração é importante, pois a locução “de modo a proteger” (“*so as to afford protection*”) foi entendida como “uma medida voltada ou tendente a proteger” em detrimento de “uma medida que protegeu” ou “que tenha gerado os efeitos esperados”.

Também a questão da motivação que deu origem à medida foi esclarecida pelo Órgão de Apelação nos seguintes termos: “*não é uma questão de intenção*”.<sup>546</sup> Assim, torna-se desnecessário se indagar a respeito do desígnio legislativo ou regulatório que levou à sua imposição, ou mesmo por qual razão ela teria sido erigida. A análise se restringe a se tratar de uma determinação cuja existência assume um teor protecionista, sendo possível, inclusive, não ter havido qualquer motivação comercial como objetivo pretendido.

Por outro lado, se a intenção, caso comprovada, venha a ser manifestamente protecionista, dificilmente não restará configurada a infração aos princípios do Artigo III:1 do GATT, como ocorreria no caso, por exemplo, de uma exposição de motivos com pendores claramente voltados à proteção da produção doméstica em detrimento de produtos diretamente competidores/substituíveis importados, pois, neste caso, estará lesada a própria

---

<sup>544</sup> *Ibid.*, p. 32. “*In conducting this inquiry, panels should give full consideration to all the relevant facts and all the relevant circumstances in any given case*”.

<sup>545</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **Korea - Taxes on Alcoholic Beverages (DS75)**.

<sup>546</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **Japan - Taxes on Alcoholic Beverages II (DS8)**, p. 27–28. “*This is not an issue of intent. It is not necessary for a panel to sort through the many reasons legislators and regulators often have for what they do and weigh the relative significance of those reasons to establish legislative or regulatory intent*”.

expectativa de não-discriminação, não importando, como se desenvolveu acima, se a medida chegou ou não a produzir os efeitos de proteção. Este o sentido da busca da estrutura ou *design* da medida tributária que auxilia o realizador da norma a indagar a respeito dos objetivos ou propósitos revelados pela medida.<sup>547</sup>

Assim, não importam os motivos que levaram à criação de uma medida interna, nem se chegou de fato a produzir efeitos comerciais, mas apenas que ela tenha sido aplicada “de modo a proteger a produção nacional”.

### **II. 3. 1. 3. Não-discriminação regulatória (artigo III:4)**

O Artigo III:4 determina que os produtos de um território de um membro que ingressem no território de outro membro não usufruirão tratamento *menos* favorável que o concedido a produtos similares de origem nacional com relação às leis, regulamento e exigências relacionadas com a sua circulação no mercado interno.<sup>548</sup>

Assim, não se restringe o Artigo III a tributos, mas a qualquer tipo de tratamento diferenciado entre similares. Ou seja, qualquer diferença relacionada com a venda, oferta para a venda, compra, transporte, distribuição e utilização no mercado interno entre produtos domésticos e importados não será tolerada. O escopo de atuação do dispositivo se volta, em geral, às regulamentações que impactam a venda e o uso dos produtos importados.

No caso DS161 (“*Korea – Various measures on Beef*”), de 2001,<sup>549</sup> o Órgão de Apelação estabeleceu a existência também de um teste de três etapas para verificação de consistência com as regras comerciais, cabendo verificar se: **(i)** a medida se trata de uma lei, regulamento ou exigência; **(ii)** os produtos comparados, doméstico e importado, são similares;<sup>550</sup> e **(iii)** os produtos importados sofreram tratamento menos favorável. Observe-se

<sup>547</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **Chile - Taxes on Alcoholic Beverages (DS87)**.

<sup>548</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **GATT 1994**, parag. III:4. “*The products of the territory of any contracting party imported into the territory of any other contracting party shall be accorded treatment no less favorable than that accorded to like products of national origin in respect of all laws, regulations and requirements affecting their internal sale, offering for sale, purchase, transportation, distribution or use. The provisions of this paragraph shall not prevent the application of differential internal transportation charges which are based exclusively on the economic operation of the means of transport and not on the nationality of the product*” (g.n.).

<sup>549</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **Korea - Measures Affecting Imports of Fresh, Chilled and Frozen Beef (DS161)**, Genebra, Suíça: OMC, 2001.

<sup>550</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **Japan - Taxes on Alcoholic Beverages II (DS8)**; ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **European Communities - Measures Affecting Asbestos and**

que o Artigo III:4 não faz referência específica ao Artigo III:1 que, apesar de participar, na condição de um princípio geral contextualizador, da interpretação, não demanda a argumentação destacada a respeito se tratar de uma medida editada “de modo a proteger” (“*so as to afford protection*”) a produção doméstica, sendo inaplicável o requisito “Satap”, salvo como elemento de refutação: a segunda sentença do Artigo III:4 excepciona, na condição de modalidade não-discriminatória, o encargo interno que: (i) incida sobre o transporte; (ii) cujo fato gerador exclusivo seja a operação econômica dos meios de transporte; e (iii) cuja causa não seja a nacionalidade do produto.

Observe-se que exigências técnicas de agências reguladoras sobre o transporte de mercadorias já estariam claramente excluídas como hipótese de violação pela primeira sentença em virtude de inexistência de tratamento menos favorável, tendo em vista que o espectro da sua incidência acolhe tanto o transporte de mercadorias domésticas como importadas, indistintamente.<sup>551</sup>

No entanto, a jurisprudência da OMC entendeu, como no caso DS371 [*Thailand - Cigarettes (Philippines)*], de 2011,<sup>552</sup> que a mera exigência de uma medida adicional sobre produtos importados com relação a nacionais não significa necessariamente tratamento menos favorável,<sup>553</sup> sendo necessário maior elaboração para se demonstrar a discriminação. O que faz a segunda sentença é demandar um grau ainda mais elaborado de justificativa para o transporte, pois se vislumbra a possibilidade de que o transporte de um produto importado demande um encargo maior que o de um nacional devido às especificidades da operação, com a ressalva sempre presente: a cobrança não poderá ter como causa ou justificativa a origem do produto, mas a operação.

As “leis, regulamentos ou determinações”, como confirmado pelo Órgão de Apelação no caso DS108 (*US - FSC*), de 2006,<sup>554</sup> por seu turno, devem ser entendidas como quaisquer regras que possam impactar negativamente as condições concorrenciais entre

**Products Containing Asbestos (DS135)**. Há um extenso debate sobre a similaridade para fins de aplicação do Artigo III:4 sobre o qual não nos alongaremos para as finalidades da tese, salvo naquilo que se revelar pertinente para o seu objeto de análise.

<sup>551</sup> Observe-se que a cobrança de pedágios, por exemplo, estaria regida pelo Artigo III:2, que reporta não apenas a tributos, mas também a “outros encargos internos de qualquer tipo” (“*internal charges of any kind*”) na primeira sentença, e “outros encargos internos” (“*other internal charges*”) na segunda sentença.

<sup>552</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **Thailand - Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines (DS371)**, Genebra, Suíça: OMC, 2011.

<sup>553</sup> BOSSCHE; ZDOUC, **The Law and Policy of the World Trade Organization**, p. 433. Os autores não abordam o Artigo III:4, segunda sentença, de forma separada do restante do dispositivo.

<sup>554</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **United States - Tax Treatment for “Foreign Sales Corporations” (DS108)**.

nacionais e importados, tendo o termo “afetando” (“*affecting*”) sido entendido no caso DS27 - (“*EC - Bananas III*”), de 2012,<sup>555</sup> como “tendo efeito sobre”. Desta feita, qualquer medida, abrangendo também “requisitos”, que apresente potencial impacto sobre a circulação ou que gere efeitos adversos sobre as condições concorrenciais deverão ser capturadas pelo Artigo III:4, sendo desnecessário se comprovar o impacto efetivo sobre as decisões de compra no mercado interno.<sup>556</sup>

Por isso mesmo que a palavra “relacionados a” (“*in respect of*”) dispositivos em geral “que afetem” (“*affecting*”) a circulação de mercadorias define, de maneira ampla, o espaço de atuação do Artigo III:4, o que permitiu, no caso DS108 (“*US - FSC*”), o reconhecimento da abrangência do dispositivo para algumas medidas de tributação direta, desde que haja uma “(...) *efetiva relação entre produtos e a (...) tributação da renda (...) [e] tratamento menos favorável*”<sup>557</sup> ocasionado pela medida. Neste sentido, não haveria uma incidência “em excesso” a ser verificada (como ocorre no Artigo III:2, primeira sentença), mas “(...) *apenas tratamento menos favorável*”.<sup>558</sup>

Como estabelecido no caso DS135 (“*EC - Measures Concerning Asbestos and Asbestos-Containing Products*”), de 2001,<sup>559</sup> o vocábulo “similar” deve ser aplicado a produtos em relação competitiva. Como se percebe, ainda que “similares”, não necessariamente a medida incidente sobre o importado será inconsistente com o Artigo III:4, cabendo se comprovar, ainda, que se conferiu “tratamento menos favorável” ao produto importado com relação ao nacional. A expressão “tratamento não menos favorável” (“*treatment no less favourable*”) expressa o princípio geral não discriminatório do Artigo III:1

<sup>555</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **European Communities - Regime for the Importation, Sale and Distribution of Bananas (DS27)**, Genebra, Suíça: OMC, 2012.

<sup>556</sup> BOSSCHE; ZDOUC, **The Law and Policy of the World Trade Organization**, p. 417.

<sup>557</sup> VETTORI, **Contribuição ao estudo sobre as influências recíprocas entre a tributação da renda e o comércio internacional**, p. 73.

<sup>558</sup> *Ibid.*

<sup>559</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **European Communities - Measures Affecting Asbestos and Products Containing Asbestos (DS135)**, parag. 99–100. “As products that are in a competitive relationship in the marketplace could be affected through treatment of imports ‘less favourable’ than the treatment accorded to domestic products, it follows that the word ‘like’ in Article III:4 is to be interpreted to apply to products that are in such a competitive relationship (...). We recognize that, by interpreting the term ‘like products’ in Article III:4 in this way, we give that provision a relatively broad product scope – although no broader than the product scope of Article III:2. In so doing, we observe that there is a second element that must be established before a measure can be held to be inconsistent with Article III:4. Thus, even if two products are ‘like’, that does not mean that a measure is inconsistent with Article III:4. A complaining Member must still establish that the measure accords to the group of ‘like’ imported products ‘less favourable treatment’ than it accords to the group of ‘like’ domestic products. The term ‘less favourable treatment’ expresses the general principle, in Article III:1, that internal regulations ‘should not be applied ... so as to afford protection to domestic production’. If there is ‘less favourable treatment’ of the group of ‘like’ imported products, there is, conversely, ‘protection’ of the group of ‘like’ domestic products”.

de que os regulamentos internos não devem ser aplicados de modo a proteger a produção doméstica.<sup>560</sup> Do tratamento menos favorável do importado decorre a proteção dos domésticos similares.

No caso DS472 (“*Brazil - Taxation*”), de 2019,<sup>561</sup> foi definido que o termo “leis, regulamentos e exigências” abrange uma variedade de medidas governamentais, desde regras obrigatórias que se aplicam a todos, até ações governamentais que apenas criam incentivos ou desincentivos para ações voluntárias de particulares. O Órgão de Apelação manteve a conclusão do Painel de que teria havido tributação em excesso pelo Artigo III:2, primeira sentença, mas considerou que também os requisitos de acreditação nos programas de Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC) resultaram em tratamento menos favorável para os importados, o que consistiria em ofensa igualmente ao Artigo III:4.

Já no caso DS308 (“*Mexico - Taxes on Soft Drinks*”), de 2006,<sup>562</sup> o Órgão de Apelação entendeu que tanto o tributo sobre a circulação da mercadoria como os requisitos contábeis podem ser considerados medidas que afetam o uso interno no México de adoçantes não provenientes da cana-de-açúcar, como açúcar de beterraba e xarope de milho com alto teor de frutose, nos termos do Artigo III:4. Assim, também os tributos podem estar sujeitos ao dispositivo, motivo pelo qual as mesmas disposições da legislação chinesa foram consideradas inconsistentes tanto com o Artigo III:2 como com o III:4 no caso DS342 (“*China - Auto Parts*”), de 2001.<sup>563</sup>

### ***II. 3. 2. Arcabouço de aplicação das medidas de fronteira: o mecanismo do Artigo II:1 e II:2 do GATT***

A partir da leitura conjunta dos parágrafos II:1 e II:2, é possível se compor um arcabouço lógico estruturado, por meio da conjugação de dispositivos do GATT, voltado a organizar as premissas normativo-aplicativas construídas até este momento. Busca-se estruturar um instrumento de análise das medidas tributárias e, entre elas, identificar-se o

<sup>560</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **GATT 1994**, art. III:1. “(...) *should not be applied to imported or domestic products so as to afford protection to domestic production*”.

<sup>561</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **DS472 (“Brazil - Taxation (EU)”)**, parag. 7.65.

<sup>562</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **DS308 (“Mexico - Taxes on Soft Drinks”)**.

<sup>563</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **China - Auto Parts (DS342)**.

ferramental nivelador rumo a um esforço de compreensão do funcionamento do mecanismo do tratamento nacional.

Segundo o Artigo II:1(a),<sup>564</sup> os países devem formar, mediante negociações (rodadas), uma lista de concessões mútuas sobre aquilo que deverão passar a considerar como o patamar de tratamento não menos favorável a ser praticado entre eles em matéria comercial.

O Artigo II:1(b), primeira sentença, primeira parte,<sup>565</sup> dispõe que a Parte I da lista de concessões definirá o direito aduaneiro ordinário (que denominamos mais acima como direito aduaneiro em sentido estrito, e que no Brasil se expressa pelo imposto de importação e pelo imposto de exportação). Logo, toda medida aduaneira ordinária instituída pelo país que ultrapassar os direitos fixados na lista ficarão isentos na relação comercial entre os países-membros e, logo, exigi-los constituirá uma violação.

Prevê o Artigo II:1(b), primeira sentença, segunda parte<sup>566</sup> que a Parte I da lista de concessões deverá prever os termos, condições e requisitos para a sua aplicação. Assim, *contrario sensu*, os termos, condições e requisitos não previstos na lista, não serão tolerados se não estiverem excepcionados no Acordo e, não havendo qualquer ressalva na lista, como é o caso brasileiro, não se tolerará qualquer termo, condição ou requisito que o Brasil venha a adotar.

O Artigo II:1(b), segunda sentença<sup>567</sup> prevê que a lista também discriminará outros direitos ou encargos de qualquer natureza (ODEs) exigidos na condição de medidas de fronteira, vigentes na data do Acordo, que estarão isentos na relação comercial entre os países-membros. Assim, ODEs são os encargos cobrados na fronteira que não estão

<sup>564</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, GATT 1994, art. II:2(a). “Each contracting party shall accord to the commerce of the other contracting parties treatment no less favourable than that provided for in the appropriate Part of the appropriate Schedule annexed to this Agreement”.

<sup>565</sup> *Ibid.*, art. II:1(b), primeira sentença, primeira parte. “**The products described in Part I of the Schedule relating to any contracting party, which are the products of territories of other contracting parties, shall, on their importation into the territory to which the Schedule relates, and subject to the terms, conditions or qualifications set forth in that Schedule, be exempt from ordinary customs duties in excess of those set forth and provided therein**”.

<sup>566</sup> *Ibid.*, art. II:1(b), primeira sentença, segunda parte. “The products described in Part I of the Schedule relating to any contracting party, which are the products of territories of other contracting parties, shall, on their importation into the territory to which the Schedule relates, **and subject to the terms, conditions or qualifications set forth in that Schedule, be exempt from ordinary customs duties in excess of those set forth and provided therein**”.

<sup>567</sup> *Ibid.*, art. II:1(b), segunda sentença. “Such products shall also be exempt from all **other duties or charges of any kind** imposed on or in connection with the importation in excess of those imposed on the date of this Agreement or those directly and mandatorily required to be imposed thereafter by legislation in force in the importing territory on that date”.

discriminados em lista, ou que são cobrados em excesso com relação à previsão tempestiva em lista, ou, ainda, não excepcionados expressamente pelo Artigo II:2.

O Artigo II:2<sup>568</sup> discrimina, em um rol taxativo, as três modalidades de medidas de fronteira que poderão ser aplicadas a qualquer tempo sobre a importação de qualquer produto pelos países além daquelas previstas na lista de concessões (em especial, direitos aduaneiros ordinários em sentido estrito, seus termos, condições e requisitos e outros direitos e encargos).<sup>569</sup> A expressão “*a qualquer tempo*” explicita o descasamento de tais medidas com a lista de concessões, uma vez que se considera que a sua exigência não será uma afronta à não-surpresa e à isonomia de tratamento pretendidas pela pauta tarifária, constituindo, antes, instrumentos voltados justamente a aperfeiçoar a não-discriminação.

Por este motivo, o Artigo II:2(b)<sup>570</sup> excepciona a cobrança de direitos *antidumping* ou compensatórios, enquanto o Artigo II:2(c)<sup>571</sup> as taxas ou encargos relativos ao custo do serviço. O Artigo II:2(a),<sup>572</sup> por seu turno, deixado por último entre as medidas de fronteira pertinentes a este tudo, trata justamente daquilo a que denominamos “nivelamento”. O dispositivo determina que o país será livre para criar um encargo equivalente a um tributo exigido sobre o nacional similar ou uma mercadoria com a qual o produto importado tenha sido fabricado ou produzido no todo ou em parte.

Em uma interpretação conjunta dos dispositivos acima, é possível se afirmar que estão isentas as medidas de fronteira exigidas até o limite daquelas: **(a)** descritas na lista de concessões, sejam elas direitos aduaneiros ordinários em sentido estrito ou “outros direitos e encargos” (ODEs) notificados até o momento da assinatura do GATT, ou na data da adesão do país ao acordo, se posterior; e **(b)** discriminadas como encargos de equivalência, direitos compensatórios ou *antidumping*, e taxas de serviço.

A não-discriminação opera a partir da identificação da medida de fronteira com uma destas categorias, sendo a ODE a classificação residual que, caso em excesso àquela notificada em lista, configurará violação. Caso se constate que a medida é relativa não a um

<sup>568</sup> *Ibid.*, art. II:2, caput. “*Nothing in this Article shall prevent any contracting party from imposing at any time on the importation of any product: (...)*”

<sup>569</sup> Excepcionam-se, ainda, os direitos de tratamento preferencial a serem discriminados na Parte II da Lista de Concessões, previstos no Artigo II:1(c), mas que, no caso do Brasil, encontra-se em branco (“*Nil*”).

<sup>570</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **GATT 1994**, art. II.2(b). “*Any anti-dumping or countervailing duty applied consistently with the provisions of Article VI*”.

<sup>571</sup> *Ibid.*, art. II:2(c). “*Fees or other charges commensurate with the cost of services rendered*”.

<sup>572</sup> *Ibid.*, art. II:2(a). “*A charge equivalent to an internal tax imposed consistently with the provisions of paragraph 2 of Article III in respect of the like domestic product or in respect of an article from which the imported product has been manufactured or produced in whole or in part*”.

evento de fronteira, mas a um evento interno, passa-se à aplicação do Artigo III, que demanda testes específicos de isonomia para se verificar a higidez da exigência perante o sistema GATT.

### ***II. 3. 2. 1. Encargo equivalente a tributo interno: o controle nivelador e os três filtros isonômicos***

O chamado “encargo de equivalência”, como se pode perceber, é uma específica medida de fronteira permitida, voltada a se contrapor a uma medida interna com a finalidade de anular a discriminação entre o produto importado e o nacional, e pode ser compreendido como uma das mais rígidas ordens de aplicação do material isonômico.

Na análise do Artigo II:2(a), verifica-se que o GATT não impede que o país membro, a qualquer tempo, aplique sobre a importação de qualquer produto “*encargo equivalente a um tributo interno exigido*”, conforme o Artigo III:2, sobre um produto nacional similar ou uma mercadoria com a qual o produto importado tenha sido fabricado ou produzido no todo ou em parte.

Qual, no entanto, deve ser a extensão da remissão ao Artigo III:2? Porque a referência ao dispositivo é voltada ao “tributo interno”. Logo, trata-se de um tributo interno “exigido de forma consistente com as disposições do” (“*imposed consistently with the provisions of*”) dispositivo em referência.

Assim, o que se nivela é o tributo interno legítimo, e jamais a violação. Isto ocorre porque a violação, no caso de uma medida interna, é controlada por um mecanismo autônomo: o próprio Artigo III:2.

Isso não quer dizer que o nivelamento prescindia dos testes do Artigo III:2: muito pelo contrário, ele pressupõe a sua aplicação. Assim, antes de se proceder ao nivelamento, a medida interna já deve ter sido aprovada em todos os testes isonômicos do seu dispositivo de regência.

Logo, um tributo interno de 10% aplicado sobre um evento interno, tal como a saída do estabelecimento importador de um produto importado, deve passar, em primeiro lugar, pelos testes do Artigo III:2, primeira sentença. Se um produto similar doméstico for tributado a 8%, está configurado o excesso e, logo, violação ao tratamento nacional.



Se não houver um produto similar, no entanto, passa-se à bateria de testes do Artigo III:2, segunda sentença. Neste caso, se o produto diretamente concorrente/substituível tiver uma tributação de 8%, então está configurada a dissimilaridade tributária, devendo ser demonstrado que a diferença tem cunho protecionista e, logo, restará caracterizada a violação. Se não houver produto diretamente concorrente/substituível ou se restar comprovado não haver finalidade de proteção da produção nacional, a medida interna é legítima.

Apenas neste momento é que se passa à aplicação de uma medida de fronteira niveladora e aos seus respectivos testes de similaridade e de equivalência. Caso se estabeleça uma medida de fronteira niveladora de 12%, os 2% sobejantes serão considerados não equivalentes, ou seja, não acobertados pela isenção excepcional do Artigo II:2(a) e, logo, serão considerados “outros direitos e encargos” (ODEs), passando a ser governados pelo Artigo II:1(b), segunda sentença: uma vez não constantes da lista de concessão, serão considerados uma violação ao GATT.

A medida de equivalência de fronteira deve ser exigida na mesma proporção que o tributo interno que esteja de acordo com o tratamento nacional. A equivalência, portanto, está diretamente conectada com a frase “exigido de forma consistente com as disposições do” (*“imposed consistently with the provisions of”*) e, logo, uma acusação de violação ao nivelamento do Artigo II:2(a) dispensa a remissão expressa ao III:2, pois esta é pressuposto de análise daquela, como, ademais, foi decidido no caso DS360 (*“India - Additional Import Duties”*),<sup>573</sup> no qual o Órgão de Apelação ponderou não ser possível se alcançar qualquer conclusão sobre a consistência do encargo de equivalência sem antes analisar a higidez das medidas internas que ele visa nivelar.

Na realidade, mesmo o Painel já havia entendido que *“(...) o Artigo II:2(a) se refere a um tributo interno imposto ‘consistente com’ o Artigo III:2, porque isso é o que o GATT 1947 prescreveu (e o GATT 1994 ainda prescreve hoje)”*,<sup>574</sup> indicativo de não haver

<sup>573</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **DS360 (“India - Additional Import Duties”)**, parag. 2.212. *“We do not think it is possible to draw particular inferences from the reference to consistency with Article III:2 regarding the GATT 1947 negotiators’ intentions in respect of those cases, discussed above, where a border charge is equivalent to an internal tax, but the tax is imposed inconsistently with Article III:2. Indeed, as we have suggested, Article II:2(a) in our view refers to an internal tax imposed “consistently with” Article III:2 because this is what the GATT 1947 prescribed (and the GATT 1994 still prescribes today)”*.

<sup>574</sup> *Ibid.* Discordamos do posicionamento do Painel, corretamente superado e revertido pelo Órgão de Apelação, no sentido de que a referência do Artigo II:2(a) não imporia um requisito adicional a ser observado para que uma medida de fronteira fique fora do escopo do Artigo II:1. A dificuldade experimentada pelo Painel, cujo raciocínio em um primeiro momento indica se sentir compelido a analisar a medida interna, e logo em seguida se

como se proceder a qualquer análise sobre a medida de fronteira sem antes se realizar a demonstração da consistência com o Artigo III:2, pois um tributo interno que não satisfaça a estes predicados de validade perante a cláusula do tratamento nacional não poderá ser nivelado, o que significaria ampliar um desacerto, de maneira a cloná-lo na fronteira. E por isso mesmo concluiu o Órgão de Apelação que, ao contrário do que sugeria o Painel, a parte reclamante não é obrigada a apresentar uma reivindicação independente de violação do Artigo III:2 se deseja contestar a consistência de um tributo de equivalência,<sup>575</sup> uma vez que o elemento "tributo consistentemente com as disposições do Artigo III:2" é parte integrante da avaliação do Artigo II:2(a)

Correto, portanto, o posicionamento da OMC ao afirmar que “(...) *quando um tributo de fronteira é equivalente a um tributo interno, ele está sujeito ao Artigo III:2, e o tributo interno (...) deve ser imposto de forma consistente com o Artigo III:2*”.<sup>576</sup> A mecânica de remissões internas no sistema GATT evita que se repita, dentro do Artigo II:2(a) os requisitos do Artigo III:2, e ignorar a aplicação do dispositivo negaria a efetividade do Acordo.

---

nega a fazê-lo, explica-se exclusivamente do ponto de vista processual, exigindo-se que a parte reclamante consigne expressamente, em uma investigação sob o Artigo II:2(a), que pretende igualmente o exame de consistência de um tributo interno com o Artigo III:2 (“*tantum devolutum quantum appellatum*”). Não discutiremos na presente tese haver ou não preclusão consumativa no caso de ausência da alegação, ainda que nossa conclusão seja no sentido negativo, uma vez que entendemos a análise do Artigo III:2 como pressuposto de aplicação da medida de equivalência, da mesma forma que o Órgão de Apelação compreendeu. Ademais, entendemos que o posicionamento restritivo militar em desapareço ao princípio da efetividade, no contexto da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados de 1969, que estabelece que os tratados internacionais devem ser interpretados de maneira a assegurar sua eficácia e aplicação prática, desde que fazê-lo não seja contrário ao objetivo e propósito do tratado. Esse princípio tem como objetivo garantir que os tratados sejam implementados e cumpridos de forma efetiva, de modo que os objetivos e interesses dos Estados Partes sejam alcançados. Observamos ser, de toda forma, altamente salutar e recomendável ao país-membro evitar a discussão mediante a inclusão do argumento subjacente de descumprimento da cláusula do tratamento nacional na exigência da medida interna, caso entenda existir, uma vez que o instituto da preclusão, mesmo que não previsto explicitamente no GATT ou em outros acordos da OMC, é reconhecida pela jurisprudência dos painéis e do Órgão de Apelação como um princípio geral de direito internacional aplicável aos seus procedimentos, como no caso DS343 (“*US - Shrimp Thailand*”) [ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **United States - Measures Relating to Shrimp from Thailand (DS343)**, Genebra, Suíça: OMC, 2008.].

<sup>575</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **DS360 (“India - Additional Import Duties”)**, par. 180. Órgão de Apelação: “*We therefore consider that whether a charge is imposed ‘in excess of’ a corresponding internal tax is an integral part of the analysis in determining whether the charge is justified under Article II:2(a). Contrary to what the Panel suggests, a complaining party is not required to file an independent claim of violation of Article III:2 if it wishes to challenge the consistency of a border charge with Article III:2*”.

<sup>576</sup> *Ibid.*, par. 2.212. “*Where a border charge is equivalent to an internal tax, it is subject to Article III:2, and so the internal tax to which the border charge is equivalent must be imposed consistently with Article III:2. If a reference to other requirements to be complied with – specifically, those contained in Article III:2 – was to be included in Article II:2(a), it stands to reason that the text of Article II:2(a) would do so in a manner that reflects, and is consistent with, what the GATT 1947 prescribed and, hence, would contemplate an internal tax imposed consistently with Article III:2*”.

Não se cogita, portanto, a criação de um mecanismo nivelador para igualar uma medida interna discriminatória, pois o eco de uma discriminação é outra discriminação, estendida para a fronteira. Ao encargo de equivalência não é permitido ressoar o tributo interno inconsistente com o Artigo III:2. Caso o fizesse, a medida não seria niveladora, mas sim uma violação sujeita à guilhotina não-discriminatória do Artigo II:1, como concluiu, de maneira acertada, a OMC.<sup>577</sup>

O mesmo raciocínio, diga-se, deve ser aplicado ao Artigo II:2(b)<sup>578</sup> quando se refere à isenção de um direito *antidumping* ou compensatório “*aplicado de forma consistente com as disposições do Artigo VI*”, ou seja, sob pena de igual submissão ao Artigo II:1. Tal interpretação, seja para os encargos de equivalência, seja para os direitos do Artigo II:2(b), é consentânea com os objetivos expressos no preâmbulo do GATT rumo à redução das barreiras tarifárias.<sup>579</sup>

O filtro do Artigo II:2(a) é composto, portanto, por dois testes para se verificar se a medida será considerada isenta: em primeiro lugar, **(i)** trata-se de **(i.a)** produtos nacionais similares; ou de **(i.b)** mercadoria com a qual o produto importado tenha sido fabricado ou produzido no todo ou em parte? Em segundo lugar, **(ii)** trata-se de um encargo equivalente a um tributo interno?

A “equivalência” deve ser entendida de forma ampla, como esclareceu o Órgão de Apelação no caso DS360 (“*India - Additional Import Duties*”), segundo o qual o termo exige uma avaliação comparativa que é tanto qualitativa quanto quantitativa em natureza, não se limitando à função desempenhada por determinado tributo interno, mas devendo incluir também considerações quantitativas relacionadas ao seu efeito e quantidade,<sup>580</sup> e tão precisa quanto possível como estabelecido no caso GD171 (“*United States - Taxes on Petroleum and certain Imported Substances*”), de 1987.<sup>581</sup>

<sup>577</sup> *Ibid.* “*In the light of this, the fact that the text of Article II:2(a) contemplates an internal tax imposed ‘consistently with’ Article III:2 in our view does not support the conclusion that the GATT 1947 negotiators considered that if a contracting party subsequently imposed an internal tax inconsistently with Article III:2, the border charge equivalent to that internal tax would be subject to the provisions of Article II:1.*”

<sup>578</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **GATT 1994**, art. II.2(b). “*Any anti-dumping or countervailing duty applied consistently with the provisions of Article VI*”.

<sup>579</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **GATT 1994**. “*Being desirous of contributing to these objectives by entering into reciprocal and mutually advantageous arrangements directed to the substantial reduction of tariffs and other barriers to trade and to the elimination of discriminatory treatment in international commerce*”.

<sup>580</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **DS360 (“India - Additional Import Duties”)**, par. 175. “*Therefore, we believe that the term ‘equivalent’ requires a comparative evaluation that encompasses both qualitative and quantitative aspects. This evaluation should not be limited to the relative role of a charge and an internal tax, but should also consider quantitative factors related to their impact and amount. Based on*

O nivelamento exige, portanto, três filtros ou conjuntos sucessivos de testes de isonomia: **(i)** os três testes do Artigo III:2, primeira sentença; **(ii)** os quatro testes do Artigo III:2, primeira sentença; e **(iii)** os dois testes do Artigo II:2(a). Passa-se a decompor esta afirmação, obtida a partir da série de premissas estabelecidas por este capítulo, para se alcançar a síntese operativa a seguir.

O **primeiro filtro**, do Artigo III:2, primeira sentença, estabelece três testes: **(i.a)** trata-se de um tributo interno ou encargo de qualquer espécie aplicado direta ou indiretamente sobre produtos?; **(i.b)** trata-se de um produto doméstico similar?; e **(i.c)** o tributo foi cobrado em excesso? O **segundo filtro**, do Artigo III:2, segunda sentença, estabelece quatro testes: **(ii.a)** trata-se de um tributo interno?; **(ii.b)** trata-se de um produto diretamente concorrente ou substituível?; **(ii.c)** a tributação foi dissimilar?; e **(ii.d)** houve finalidade de proteger a produção doméstica? Por fim, o **terceiro filtro**, do Artigo II:2(a), estabelece dois testes: **(iii.a)** trata-se de um produto doméstico similar, ou uma mercadoria com a qual o produto importado tenha sido fabricado ou produzido no todo ou em parte?; e **(iii.b)** trata-se a medida de fronteira que busca neutralizá-lo de um encargo equivalente a um tributo interno?

O ajuste nivelador consiste, portanto, apenas na resposta à última questão **(iii.b)**, mas formulá-la pressupõe percorrer todo o caminho. Não ultrapassar quaisquer dos testes implicará violação ao sistema GATT: apenas a medida que sobreviver à depuração da tripla filtragem isonômica será considerada um encargo de equivalência legítimo.

---

*these reasons, we believe that the Panel was mistaken in giving the term 'equivalent' an excessively narrow interpretation".*

<sup>581</sup> GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE, **United States - Taxes on Petroleum and certain Imported Substances - (Superfund) - (GD/171) - (L/6175 - 34S/136)**, Genebra, Suíça: GATT, 1987, par. 5.27-5.28. Para se determinar a "medida equivalente", o Painel chegou à minúcia de considerar o percentual de produto tributado na composição química do produto final. Em seu exemplo, se um encargo for exigido sobre um perfume em virtude do fato de sua composição apresentar álcool, e não sobre o valor do perfume, o nivelamento precisaria levar em consideração o valor do álcool e não o valor do perfume, ou seja, o valor do conteúdo e não o valor do todo, e apenas assim se alcançaria a equivalência. *"The Panel, having concluded that the tax on certain chemicals was in principle eligible for border tax adjustment, then examined whether the tax on certain imported substances meets the national treatment requirement of Article III:2 first sentence. This provision permits the imposition of an internal tax on imported products provided the like domestic products are taxed, directly or indirectly, at the same or a higher rate. Such internal taxes may be levied on imported products at the time or point of importation (Note ad Article III) (...)The drafters of the General Agreement explained the word "equivalent" used in this provision with the following example: "If a [charge] is imposed on perfume because it contains alcohol, the [charge] to be imposed must take into consideration the value of the alcohol and not the value of the perfume, that is to say the value of the content and not the value of the whole" (...).The tax on certain imported substances equals in principle the amount of the tax which would have been imposed (...) on the chemicals used as materials in the manufacture or production of the imported substance if these chemicals had been sold in the United States for use in the manufacture or production of the imported substance".*



## CAPÍTULO III – APLICAÇÃO DO MECANISMO NIVELADOR ÀS MEDIDAS DE FRONTEIRA BRASILEIRAS

### III. 1. O papel das medidas niveladoras no comércio internacional

#### *III. 1. 1. A tábua tarifária entre a extrafiscalidade e o essencialismo*

Em busca de uma independência didático-científica, a ciência do direito tributário, “(...) *notadamente em vista de uma necessária reação a sincretismos financistas, foi tradicionalmente desenvolvida por meio de uma análise estrutural do direito*”,<sup>582</sup> ávida por responder sobre o que é o tributo, e não sobre o seu uso. O desafio que se coloca, portanto, é se indagar a respeito de “(...) *como as estruturas normativas tributárias se comportam (ou devem se comportar) quando modalizadas na função de estimular ou desestimular comportamentos humanos*”,<sup>583</sup> para além dos propósitos arrecadatórios. A indagação pelos usos, e não pelos significados, não é estranha como método ou tradição de pensamento.<sup>584</sup>

De fato, sob um perfil dogmático, o reconhecimento a respeito das funções que uma norma desempenha pode fornecer enfoques adequados para o exercício do seu controle, sendo necessário que as finalidades extrafiscais estejam de acordo com o perfil constitucional e, sob o prisma da legalidade, devam respeito aos acordos e convenções internacionais: “(...) *ainda que não se possa falar no reconhecimento constitucional de uma neutralidade econômica (...), fora da função extrafiscal, as normas tributárias têm de tratar os contribuintes de modo igualitário*”,<sup>585</sup> ou seja, de acordo com os critérios de discriminação estabelecidos pelo texto constitucional.

<sup>582</sup> BOMFIM, Diego, **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**, Tese de doutorado, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 276.

<sup>583</sup> *Ibid.*

<sup>584</sup> BRANCO, **Argumentação tributária de lógica substancial**, p. 27. “*Daí não haver estranheza em se tomar o sentido de uso ou de tópica como ponto de partida para o estudo da argumentação como fundamento das razões, pois o que se busca é resolver um problema, curar um paciente, ainda que a cura implique trapacear a convenção médica. Ao se retomar tal tradição do pensamento, fica mais simples compreender a afirmação wittgensteiniana de que seguir uma regra não seria uma pergunta pelas causas, mas pela justificação. A causa da decisão se perdeu; o fundamento exposto na polis, no domínio público, não: ‘(...) a linguagem funciona em seus usos, não cabendo, assim, cogitar dos significados das palavras, mas de suas funções práticas’ reconstituídas a partir da dinâmica da vida. Não por outro motivo que, a partir da afirmação de Wittgenstein de que a linguagem seria uma forma de vida (lebensform), Stephen Toulmin derivaria sua ideia sobre ciência: não uma atividade intelectual maquínica e objetiva, mas, antes, uma fatia de vida*”.

<sup>585</sup> BOMFIM, **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**, p. 279. Para Diego Bomfim, a delegação da alteração de alíquotas de “impostos regulatórios” pelo Poder Legislativo ao Poder Executivo

Assim, se as normas tributárias não devem ser analisadas como se sua única finalidade fosse a arrecadação,<sup>586</sup> está colocado o desafio de “(...) *verificar como as estruturas normativas tributárias se comportam (...) quando modalizadas na função de estimular ou desestimular comportamentos humanos*”,<sup>587</sup> e não na função arrecadatória, a que se chama de extrafiscalidade. Vista como gênero, ela incluiria “(...) *todos os casos não vinculados nem à distribuição equitativa da carga tributária, nem à simplificação do sistema tributário*”,<sup>588</sup> ainda que, no caso dos ajustes de fronteira, busque promover outra faceta da isonomia: entre nacionais e importados. Como espécie, parece se voltar ao tributo como meio para a obtenção de um fim que não busca se concretizar por meio da arrecadação, mas pelos efeitos econômicos provocados pela sua exigência. Se a extrafiscalidade não tem “(...) *poder justificativo em si, a tal ponto que sua menção possa dispensar a adução da justificativa geral para o tratamento desigual entre os contribuintes*”,<sup>589</sup> há de se recordar que, no caso das medidas de fronteira, a teleologia visa não excepcionar, mas concretizar a isonomia.

Assim, o reconhecimento da existência de normas tributárias voltadas à “(...) *intervenção sobre o Domínio Econômico implica sujeitarem-se elas a maior atenção, quando se tem em conta compromissos firmados pelo Brasil na ordem internacional*”,<sup>590</sup> que as limitam. Como apontam Claude Berr e Henri Trémeau, o imposto de importação surge neste contexto como o instrumento legítimo de proteção, com uma função fiscal apenas residual.<sup>591</sup> Desta feita, ao se tornar signatário do GATT, o país reconhece que sua única e exclusiva barreira comercial legítima, na condição de tributo ou encargo financeiro exigido na fronteira, é a tarifa aduaneira, modelo que pode ser adotado por países voltados ao liberalismo ou ao

---

apenas seria possível no caso de autorizações constitucionais de extrafiscalidade. Assim, “(...) *além dos chamados impostos regulatórios, nenhum outro tributo pode se sujeitar à permissão de alterabilidade de alíquotas por ato do Poder Executivo*”.

<sup>586</sup> LEHNER, Moris, Consideração Econômica e Tributação conforme a Capacidade Contributiva. Sobre a Possibilidade de uma Interpretação Teleológica de Normas com Finalidades Arrecadatórias, in: SCHOUERI, Luís Eduardo et al (Orgs.), **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**, São Paulo: Dialética, 1998, p. 145. Única e tampouco última, pois “(...) *apenas as normas regulatórias têm finalidades diferenciáveis, e portanto úteis para uma interpretação teleológica, em relação a seus destinatários. Em contrapartida, a finalidade arrecadatória (...) não serve como premissa para a interpretação teleológica (...) já que em caso contrário se teria por correta a interpretação que levasse à mais alta arrecadação tributária*”.

<sup>587</sup> BOMFIM, **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**, p. 276.

<sup>588</sup> SCHOUERI, **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**, p. 32. Entre os exemplos utilizados pelo autor de extrafiscalidade, encontram-se a redistribuição da renda e da terra, a promoção do desenvolvimento regional ou setorial, e a defesa da indústria nacional. Ela incluiria, portanto, além de normas com função indutora, objeto de seu estudo, “(...) *outras que também se movem por razões não fiscais, mas desvinculadas da busca do impulsionamento econômico por parte do Estado*”.

<sup>589</sup> ÁVILA, **Teoria da igualdade tributária**, p. 197.

<sup>590</sup> SCHOUERI, **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**, p. 209–210.

<sup>591</sup> BERR; TREMEAU, **Le droit douanier**, p. 3.

protecionismo nas trocas comerciais, uma vez que poderão promover e expressar suas políticas de maneira transparente por meio dos direitos aduaneiros em sentido estrito.<sup>592</sup>

As definições sob a perspectiva funcional, no entanto, merecem algum cuidado. Em que pese a percepção de que as normas tributárias desempenham diferentes funções jurídicas tenha representado um marco importante para este campo da ciência jurídica, “(...) *é preciso reconhecer que a classificação não pode se dar no plano abstrato*”,<sup>593</sup> evitando-se, desta feita, a aposição do rótulo a determinada classe de tributos como “extrafiscal” ou outras categorizações de perfil ontológico, sendo recomendável, antes, a admissão de que “(...) *o significado não é uma coisa que se perfila do outro lado dos signos*”,<sup>594</sup> e de que a postura essencialista ou representacionista conduz a desacertos, valorosa contribuição de José Maria Arruda de Andrade à realização e interpretação das normas tributárias.<sup>595</sup>

Toma-se como objeto a flexibilidade atribuída à medida de fronteira, reconhecida por parte da doutrina como uma decorrência do seu “efeito indutor”.<sup>596</sup> A afirmação do autor é verdadeira sob uma “interpretação conforme” a racionalidade da tributação incidente sobre o comércio internacional, ou seja: *desde que* limitada aos direitos aduaneiros em sentido estrito (barreiras tarifárias), uma vez que por “indução”, neste contexto, entende-se a promoção de políticas comerciais.<sup>597</sup>

<sup>592</sup> MESSERLIN, Patrick Alexis (Org.), **La nouvelle organisation mondiale du commerce**, Paris: IFRI : Dunod, 1995, p. 42.

<sup>593</sup> ROCHA, Paulo Victor Vieira da, Fiscalidade e Extrafiscalidade: uma Análise Crítica da Classificação Funcional das Normas Tributárias, **Revista Direito Tributário Atual**, v. 32, n. Dialética/IBDT, p. 256–274, 2014, p. 273–274.

<sup>594</sup> BRANCO, **Argumentação tributária de lógica substancial**, p. 51. “*No contexto desta gramática profunda, segundo a qual o significado não é uma coisa que se perfila do outro lado dos signos, a ligação entre os nomes e as coisas comunga uma intenção, e da interação entre as pessoas resultam acordos, e neste sentido é que a abordagem pelos argumentos possibilita que se lance alguma luz sobre esta relação nem sempre harmoniosa ou sequer coerente. Não se trata, ainda, de uma concordância quanto às definições de cada um dos elementos, mas quanto aos juízos, ou seja, em primeiro lugar: antes a formulação de uma proposição reativa ao ambiente de entorno do que um estado mental, uma essência, ou mesmo a tentativa de sua representação – e daí por que, parece-nos, seria possível se considerar o representacionismo como uma variação do essencialismo, seu pressuposto*”.

<sup>595</sup> ANDRADE, José Maria Arruda de, **Interpretação da norma tributária**, 1. ed. São Paulo: MP Editora/APET, 2006, p. 129–130. “*Wittgenstein abandonou a teoria da figuração e da representação e passou a propor não mais a crítica do que é ‘dizível’ ou não (...), mas a terapia conceitual, ou seja, impedir que o teórico caia nas armadilhas em que ele próprio (...) um dia caiu*”.

<sup>596</sup> SCHOUERI, **Direito tributário**, p. 56.

<sup>597</sup> *Ibid.* “*Reconhecido o efeito indutor dos tributos, redobra a importância de o sistema ser dotado de mecanismos que lhe confiram agilidade, para reagir a necessidades conjunturais. Por essa razão é que diversos sistemas tributários preveem facilidade para alteração das alíquotas dos tributos aduaneiros. Afinal, por meio deles pode-se desestimular a importação (protegendo a indústria nacional) ou até mesmo a exportação*” (g.n.).



Na realidade, também os tributos ditos equalizadores poderiam eventualmente reclamar alguma flexibilidade, mas não para conferir proteção à indústria ou para finalidades outras senão a previsibilidade das relações. A função extrafiscal por eles desempenhada é o nivelamento e, por este motivo, justificar sua alteração em finalidades comerciais é frustrar os compromissos comerciais assumidos por meio de acordos e convenções e, portanto, em desprezo à legislação tributária, por decorrência do art. 96 do Código Tributário Nacional.

Se a mitigação da legalidade é permitida pelo texto constitucional, por outro lado, será sempre sob as condições estabelecidas pelo legislador, o que impede a sua alteração imotivada, pois “(...) *se as condições são previstas pela lei, cabe ao Chefe do Poder Executivo apontar a presença daquelas condições*”.<sup>598</sup> Acresça-se que “(...) *as finalidades extrafiscais, no Direito Tributário, não têm poder justificativo em si, a tal ponto que sua menção possa dispensar a adução de justificativa geral para o tratamento desigual entre os contribuintes*”.<sup>599</sup>

É necessário se esclarecer, neste momento, que qualquer flexibilização ou mitigação à legalidade ou anterioridade jamais deverá ter por fundamento “a extrafiscalidade”, mas o desempenho de uma função específica que a justifique. Assim, cabe se investigar a respeito da conformação das limitações ao poder de tributar. O § 1º do art. 153 da Constituição faculta ao Poder Executivo, dentro dos limites “e condições” da lei, alterar as alíquotas dos impostos sobre a importação e sobre a exportação, bem como do imposto sobre produtos industrializados; a alínea ‘b’ do inciso I do § 4º do art. 177 da Cide-Combustíveis importação.

Encontrar um racional para as exceções à legalidade e à anterioridade é bastante arriscado,<sup>600</sup> mas, no caso do imposto de importação e de exportação, na lógica da exclusividade da tábua tarifária para a promoção de políticas de comércio internacional (uma específica manifestação da extrafiscalidade), esta será a única fundamentação possível para a atuação do Poder Executivo ao majorar determinada alíquota. É necessário que o país possa exercitar livremente a sua tarifa efetiva, desde que abaixo do teto consolidado em lista.

Observe-se ser, sob tal perspectiva, igualmente coerente a exceção ofertada à CIDE-Combustíveis incidente sobre a importação, pois, desta maneira, é possível a este

---

<sup>598</sup> *Ibid.*, p. 339.

<sup>599</sup> ÁVILA, **Teoria da igualdade tributária**, p. 197.

<sup>600</sup> SCHOUERI, **Direito tributário**, p. 359. “É bastante arriscado buscar uma lógica na sistemática atual”.

tributo fazer frente à sua contraparte interna, igualmente excepcionada, e este será o fundamento (extrafiscal) da sua majoração. Diferente, inclusive, da extrafiscalidade proposta pela medida interna de correspondência, voltada a estimular determinadas condutas.

As medidas de fronteira voltadas ao ajuste reclamam a mesma flexibilidade daquelas medidas internas que elas visam ajustar. E isto ocorre porque o seu passo deve estar em harmonia para que se alcance o almejado nivelamento. Caso se exigisse a manifestação do Congresso Nacional para a promoção do ajuste, o descompasso temporal entre as exigências implicaria violação à não-discriminação.

Tampouco se aplicará qualquer anterioridade aos direitos aduaneiros em sentido estrito, sob os mesmos fundamentos. Por outro lado, todos os tributos niveladores brasileiros são regidos unicamente pela anterioridade nonagesimal ou especial. No caso do IPI-Importação e do ICMS-Importação, em virtude da alínea 'c' do art. III do art. 150 e, nos casos do PIS-Importação, da Cofins-Importação, e da CIDE-Combustíveis, por força do § 6º do art. 195, todos da Constituição. No entanto, se o antecedente é ajuste de fronteira, o conseqüente não é “será uma exceção apenas à anterioridade geral”, mas sim “deverá obedecer à mesma regra aplicável ao tributo interno que visa nivelar”.

E isto ocorre porque, para todos os casos, exceto para o imposto de importação e o imposto de exportação, a justificativa para serem excepcionados da anterioridade geral é bastante simples: porque as medidas internas que visam corrigir também o são. No caso do imposto de importação, a justificativa é a implementação de uma proteção ao mercado interno. Tal postura desloca o olhar “da extrafiscalidade” para “as extrafiscalidades” no âmbito da tributação sobre o comércio internacional.

### ***III. 1. 2. Os tributos niveladores não promovem políticas comerciais, mas isonomia de tratamento***

Se a única discriminação tolerada pelo tratamento nacional é o direito aduaneiro em sentido estrito, nos termos do Artigo II:1, a medida de fronteira paratarifária do encargo de equivalência tem como objetivo manter a integridade da lista de concessões, instrumento voltado a materializar as negociações comerciais legítimas conduzidas pelos países. Tais normas, ao nivelarem a tributação dos importados com aquela incidente sobre os

nacionais, funciona como lastro ou medida para a desigualação a ser promovida pelo único instrumento tributário possível: o imposto de importação.

O primeiro passo para se aplicar a não-discriminação é reconhecer que políticas de indução de comportamentos específicos dos agentes econômicos e que tenham por objetivo impactar as correntes de comércio, os fluxos e trocas comerciais entre os países, podem ser implementadas, do ponto de vista das normas tributárias, exclusivamente por meio de medidas aduaneiras tarifárias em sentido estrito, que, no direito tributário, manifestam-se por meio do imposto de importação e do imposto de exportação regulados pelo Artigo II:1.

As demais medidas de fronteira devem ser exclusivamente voltadas a concretizar a isonomia, o que, novamente sob os óculos da tributação, ocorrerá por meio de duas medidas paratarifárias específicas: normas de nivelamento da cobrança realizada sobre as importações com relação àquela incidente sobre eventos internos, previstas no Artigo II:2(a), ou as taxas sobre serviços relativos à importação previstas no Artigo II:2(c).

As fronteiras tributárias, para se referir à expressão de Henry Tilbery,<sup>601</sup> apresentam o convívio de figuras típicas que não podem ser confundidas, e a criação de figuras adicionais ao imposto de importação não se revela como uma técnica possível, uma vez que toda a construção do arcabouço internacional é realizada em torno da tarifa.

Assim, eventuais medidas tributárias complementares ao imposto de importação podem eventualmente até serem chamadas sem o compromisso técnico ou metodológico de “adicionais” ao imposto de importação, mas, caso se opte pelo seu controle jurídico, serão ou encargos paratarifários (do tipo nivelador, ou do tipo sinalagmático), ou outros direitos e encargos (ODEs), que deverão passar pelos seus respectivos testes isonômicos, cada um dos quais devidamente especificados no capítulo anterior.

Não há qualquer espaço para a promoção de política comercial ou proteção do mercado interno por meio de instrumentos tributários que não por meio do imposto de importação. O tributo equalizador que apresentar por fundamento qualquer extrafiscalidade diferente da niveladora estará a incorrer em uma ilegalidade passível de ser fulminada no Poder Judiciário e no Órgão de Solução de Controvérsias da OMC.

Se, por um lado, há o reconhecimento de normas tributárias dotadas de uma finalidade extrafiscal, por outro “(...) o legislador, tendo adotado um sistema legislativo

---

<sup>601</sup> TILBERY, Henry, **Tributação e integração da América Latina**, São Paulo: José Bushatshky, 1971, p. 21.

*inicial harmônico, não pode dele se afastar sem uma justificativa condizente*".<sup>602</sup> Contudo, uma vez escolhido e justificado o fim, ele não pode ser excluído, "(...) *nem colidir com aquela finalidade predeterminada (...) relativamente à obrigação tributária objeto de instituição*",<sup>603</sup> de modo a se utilizar, *e.g.*, o tributo nivelador para a promoção de objetivos outros, como a arrecadação ou a proteção da produção nacional.

Aos olhos do GATT, abstraindo-se as limitações internas de cada membro ao poder de tributar, é plenamente possível ao país estabelecer um IPI de 100%, desde que trate de forma não-discriminatória o importado e o seu similar nacional, ou um ICMS de 300%: desde que não discrimine. Inadmissível, por outro lado, será o ICMS-Importação de 0,2% conviver com o ICMS de 0,15% sobre o similar nacional, pois tal prática revelará uma violação, e a medida de fronteira equivalente a 0,05% será entendida como um pseudonivelamento a ser enquadrado na condição de ODE não excepcionado em lista e, portanto, ilegal.

Enquanto há casos de exemplos facilmente verificáveis, é possível haver discriminações ocultas, implícitas ou de difícil visualização, e ambas serão igualmente regidas pelas regras dos Artigos I a III do GATT. O primeiro caso tem sido chamado pela jurisprudência da OMC e por parte da doutrina de discriminação "*de jure*", enquanto o segundo "*de facto*",<sup>604</sup> expressões que merecem a crítica de se voltarem, ambas, a casos juridicamente regulados.

De toda sorte, segundo o Órgão de Apelação, sempre que for possível se detectar um tratamento diferenciado de acordo com a origem do produto apenas depois de uma interpretação de perfil teleológico, encontrando-se uma discriminação implícita à regra (forma pela qual é possível se enxergar a chamada interpretação "*de facto*", evitando-se a expressão), será plenamente aplicável o tratamento nacional, como, aliás, ocorreu no caso DS8 ("*Japan – Taxes on Alcoholic Beverages II*"),<sup>605</sup> ou no caso DS161 ("*Korea – Various*

<sup>602</sup> ÁVILA, **Teoria da igualdade tributária**, p. 195–196.

<sup>603</sup> *Ibid.*, p. 194.

<sup>604</sup> BOSSCHE; ZDOUC, **The Law and Policy of the World Trade Organization**, p. 381. TREBILCOCK, M. J.; HOWSE, Robert, **The regulation of international trade**, 3rd ed. London: Routledge, 2005, p. 71–72.

<sup>605</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **Japan - Taxes on Alcoholic Beverages II (DS8)**. Neste caso, questionou-se uma tributação maior imposta sobre a *vodka* (tanto nacional como importada) com relação ao *shochu*, de produção predominantemente local, levando ao questionamento sobre se *shochu* e *vodka* poderiam ser considerados similares.

*measures on Beef*”), de 2001,<sup>606</sup> hipóteses nas quais se vislumbrou que o efeito prático da tributação interna (e de sua contraparte de fronteira) era discriminatório.

Assim, a impossibilidade de parcelamento de tributos apurados no contexto da importação, requisitos administrativos que impliquem dificuldades envolvidas na sua repetição administrativa, a necessidade de pagamento sem possibilidade de apuração em conta gráfica ou compensação, são exemplos de encargos que eventualmente poderão configurar uma violação ao tratamento nacional. Ainda que em nada e por nada se confundam com encargos de equivalência, quando muito, serão consideradas discriminações regulatórias reguladas pelo Artigo III:4, ainda que tal dispositivo se volte a medidas internas, como se desenvolverá adiante.

Haverá, no entanto, casos passíveis de enquadramento no Artigo II:2(a) que poderão evidenciar discriminações ocultas ou de difícil visualização, como aqueles já identificados pelo relatório de 1970 elaborado pelo grupo de trabalho do GATT:<sup>607</sup> a tributação de bens (como energia, equipamentos de capital, tais como máquinas, e materiais auxiliares) e serviços (como transporte e publicidade) utilizados na produção e circulação dos importados não seriam capturados pelo nivelamento. Tais medidas internas de difícil apuração foram detectadas pelo relatório da OCDE de 1967 sob a alcunha de “tributos ocultos”.<sup>608</sup>

Uma segunda limitação aos ajustes de equalização seria aquela inerente à cumulatividade: não apenas a dificuldade de se identificar o desnivelamento diante de múltiplas incidências em cascata, mas também os arrastos cumulativos observados em tributos que inicialmente seriam não-cumulativos, mas que apresentam restrições e limitações ao creditamento.

A complexidade se torna ainda maior em cadeias marcadas por incidências ora cumulativas, ora não-cumulativas, como ocorre com o PIS e a Cofins, ou, ainda, recortada por empresas que apuram por regimes tributários alternativos, como o Simples Nacional, ou mesmo marcados por etapas isentas ou não-tributadas, eventos que invariavelmente resultarão

---

<sup>606</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **DS161 (“Korea – Various measures on Beef”)**. O governo da Coreia do Sul determinou que a carne de gado produzida em pastagem de pecuária extensiva pudesse ser vendida unicamente em açougues especializados. No entanto, como a Coreia pratica quase que exclusivamente o modelo de pecuária intensiva, a carne do mercado doméstico era predominantemente importada. A proteína importada da Austrália perdeu condições de competitividade, uma vez que a carne passou a ser vendida em locais distantes dos centros de consumo. Segundo o Órgão de Apelação, trata-se de tratamento menos favorável na medida em que implica menor exposição do produto ao consumidor, questão que foi apreciada sob a perspectiva do Artigo III:4.

<sup>607</sup> GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE, **Border Tax Adjustment (L/3464)**.

<sup>608</sup> OECD, *Border Tax Adjustments, Consultation Procedure, Arrangements adopted by the Trade Committee*, Paris, TC(67)14.

em um acúmulo (ou arrasto) tributário ao longo da cadeia. A solução, nestes casos, é um nivelamento imperfeito realizado mediante a cobrança de taxas médias para categorias de produtos ou setores econômicos.

Exsurtem, assim, duas limitações imperativas para os países: em primeiro lugar, tributos niveladores não podem ser utilizados para promover políticas ou efeitos extrafiscais diferentes daqueles para os quais foram concebidos. Em segundo lugar, tributos niveladores servem para nivelar. E devem fazê-lo da maneira mais precisa possível, de modo a se atingir um estado comparativo de “equivalência”, pois, sempre que detectada a imprecisão no tratamento de importados e nacionais por meio da aplicação dos filtros isonômicos, ela deverá ser fulminada.

### **III. 2. Limites à equivalência e os filtros isonômicos aplicados às normas tributárias niveladoras brasileiras**

#### ***III. 2. 1. Desnivelamento tributário na operação de circulação das mercadorias***

O imposto sobre vendas mercantis e o imposto sobre vendas e consignações,<sup>609</sup> de natureza multifásica e cumulativa, foram revogados pela Emenda Constitucional nº 18/1965 à Constituição de 1946, que classificou como “impostos sobre produção e circulação” tanto o imposto sobre produtos industrializados (IPI) como o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICM).

Tais normas foram posteriormente substituídas pela Constituição de 1967 ao lado de uma evolução legislativa complementar e ordinária “(...) *que se poderia dizer tumultuada e que resultou da pressa com que o governo federal desejou implantar a reforma tributária, cujo ponto mais saliente foi a introdução do ICM*”.<sup>610</sup> A Emenda Constitucional nº 18/1965 foi complementada pela Lei nº 5.172/1966, cujo inciso II do art. 52 introduziu pela primeira vez a figura do ICM incidente sobre a importação de produtos.

<sup>609</sup> COSTA, Alcides J., Impôsto de vendas e consignações: análise dos sistemas de arrecadação, **Revista de Administração de Empresas**, v. 3, p. 53–72, 1963. Neste artigo, Alcides Jorge Costa analisou o imposto sobre vendas e consignações quando se debatia a sua reforma, que, em 1965, dois anos depois da publicação do estudo, criaria o imposto sobre circulação de mercadorias.

<sup>610</sup> COSTA, **ICM na Constituição e na Lei Complementar**, p. 54.

Se o Ato Complementar nº 36/1967, em seu art. 7º, alçou a lei do ano anterior ao patamar de Código Tributário Nacional (CTN), em seu art. 8º, por outro lado, revogou o ICM-Importação<sup>611</sup>. No ano seguinte, foi editado o Decreto-Lei nº 406/1968, cujo inciso II do art. 1º determinava a criação do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias que teria como fato gerador a entrada, em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior pelo titular do estabelecimento.

O ICM incidente sobre a importação seria alçado ao patamar constitucional apenas com a edição do art. 1º da Emenda Constitucional nº 23/1983 que veio a alterar o art. 23 da Emenda Constitucional nº 1/1969 à Constituição de 1967, prevendo a sua incidência sobre a entrada “(...) de mercadoria importada do exterior por seu titular, inclusive quando se tratar de bens destinados a consumo ou ativo fixo do estabelecimento”.

Atualmente, Constituição Federal de 1988 outorga, por meio do inciso II de seu art. 155, competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituir imposto sobre “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”, denominado ICMS em função da agregação de novos fenômenos econômicos à hipótese de incidência constitucionalmente autorizada.

Os Estados, mesmo diante da ausência de edição de norma geral no prazo do §8º d art. 34, do ADCT, passaram a exercer competência legislativa com fundamento no inciso I e §3º do art. 24, da Constituição para instituir o Convênio ICMS nº 66 de 1988, na qualidade de norma transitória, situação que seria remediada pela edição e entrada em vigor da Lei Complementar nº 87/1996 (“Lei Kandir”), cujo art. 13 descreve a base de cálculo do ICMS-Importação<sup>612</sup> e o inciso I do § 1º do art. 2º aponta, como seu fato gerador, a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade.<sup>613</sup>

<sup>611</sup> *Ibid.*

<sup>612</sup> Base de cálculo nos termos da Lei Complementar nº 87/1996 (“Lei Kandir”): (i) da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação; (ii) do imposto de importação, do imposto sobre produtos industrializados (IPI), do imposto sobre operações de câmbio (IOF) e de quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras como PIS/COFINS-Importação e AFRMM; (iii) do próprio ICMS; (iv) dos seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição; e (v) do frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado (art. 13, inciso V e §1º). O IPI-Importação é aportado à base de cálculo mesmo que não estejam presentes as condições do art. 13, §2º, dada a previsão nominal e sem qualquer condição na alínea “c” do art. 13, inciso V.

<sup>613</sup> BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo; BOZZA, Fábio Piovesan, ICMS-Importação: enquanto tem bambu, tem flecha, **Consultor Jurídico**, v. Coluna Território Aduaneiro, p. 1–5, 2022. Não incidirá o tributo nas seguintes hipóteses: (a) saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato (Súmula STF nº

Trata-se de um encargo de equivalência incidente na fronteira, uma vez que seu fato gerador ocorre no momento do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior (inciso IX do art. 12). Contudo, a aplicação dos testes isonômicos deve levar em consideração as especificidades e complexidades decorrentes tanto de sua materialidade como de sua implementação pelos entes da federação.

O objetivo nivelador do ICMS-Importação tem como obstáculo a complexidade da incidência de sua contraparte nacional, em especial devido **(i)** à sua incidência, que demanda a constatação: do bem como uma mercadoria, da circulação jurídica definitiva com transferência da titularidade, da pessoa como promotora habitual de operações de venda com intuito lucrativo; **(ii)** do fato de ser plurifásico, incidindo a cada etapa da cadeia de circulação do bem (o que faz com que uma isenção ou não incidência na última saída promovida não signifique a desoneração do bem do ICMS); **(iii)** da multiplicidade de alíquotas e regras aplicáveis a depender da origem, destino e uso pelo adquirente do bem; e **(iv)** das condicionantes existentes em sua base de cálculo para inclusão de determinadas rubricas.

Tais características estressam a atividade niveladora, uma vez que as normas do GATT nem sempre disponibilizam suficiente grau de concreção para contemplar um tributo com tal nível de complexidade e destoante da realidade internacional dos tributos sobre valor agregado. Como promover a equalização na fronteira se o tributo interno: **(i)** tiver se integrado ao custo de um bem mesmo que a última circulação seja desonerada; **(ii)** incidir de forma diferente (ou até mesmo não incidir) sobre a mesma mercadoria a depender de sua origem, destino e uso pelo adquirente; e **(iii)** não ter em sua base de cálculo determinadas rubricas que compõem o valor aduaneiro?

Os casos complexos parecem demandar soluções que se voltem a abraçar, e a não ignorar, a complexidade, sempre que possível. Neste sentido, mantém-se aquilo que se denominou anteriormente neste estudo de “terceiro filtro isonômico”, contudo, superada a comprovação da similaridade, a equivalência demanda maior cuidado com relação às especificidades de cada tributo, devendo ser esclarecido o que se deseja nivelar, bem como quais as características da operação interna.

---

573); **(b)** mero deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, ainda que localizados em estados distintos (ADC nº 49, Tema 1.099 da Repercussão Geral, Súmula STJ nº 166 e Resp nº 1.125.133/SP); **(c)** entradas de mercadorias e bens originados de outros Estados para não contribuintes do imposto independentemente de quantidade, valor ou habitualidade para caracterizar ato comercial (ADI nº 4.565); **(d)** entrada temporária de mercadoria em território nacional mediante arrendamento mercantil sem opção de compra (Tema nº 297 da Repercussão Geral).



Assim, especificamente para o ICMS, a resposta niveladora poderá se encontrar modalizada, entre outros elementos, pela espécie de negócio jurídico praticado (*i.e.* doação, locação, arrendamento), de remetente (comerciante ou não), de adquirente (contribuinte ou não), de enquadramento (mercadoria, ativo permanente, salvo), e finalidade (industrialização, uso e consumo, revenda) do bem, além da observância de eventuais cobranças promovidas à parte (frete e seguros).

### ***III. 2. 1. 1. Isenção de medida interna sobre produtos nacionais***

O imposto sobre vendas mercantis e o imposto sobre vendas e consignações,<sup>614</sup> de natureza multifásica e cumulativa, foram revogados pela Emenda Constitucional nº 18/1965 à Constituição de 1946, que classificou como “impostos sobre produção e circulação” tanto o imposto sobre produtos industrializados como o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias.

Tais normas foram posteriormente substituídas pela Constituição de 1967 ao lado de uma evolução legislativa complementar e ordinária “(...) *que se poderia dizer tumultuada e que resultou da pressa com que o governo federal desejou implantar a reforma tributária, cujo ponto mais saliente foi a introdução do ICM*”.<sup>615</sup> A Emenda Constitucional nº 18/1965, por seu turno, foi complementada pela Lei nº 5.172/1966, cujo inciso II do art. 52 do CTN introduziu pela primeira vez a figura do ICM incidente sobre a importação de produtos. Se o Ato Complementar nº 36/1967, em seu art. 7º, alçou a lei do ano anterior ao patamar de Código Tributário Nacional (CTN), em seu art. 8º, por outro lado, revogou o ICM-Importação.<sup>616</sup>

No ano seguinte, foi editado o Decreto-Lei nº 406/1968, cujo inciso II do art. 1º determinava a criação do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias que teria como fato gerador a entrada, em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior pelo titular do estabelecimento. O ICM incidente sobre a importação seria alçado ao patamar constitucional apenas com a edição do art. 1º da Emenda

<sup>614</sup> COSTA, Imposto de vendas e consignações. Neste artigo, Alcides Jorge Costa analisou o imposto sobre vendas e consignações quando se debatia a sua reforma, que, em 1965, dois anos depois da publicação do estudo, criaria o imposto sobre circulação de mercadorias.

<sup>615</sup> COSTA, **ICM na Constituição e na Lei Complementar**, p. 54.

<sup>616</sup> *Ibid.*

Constitucional nº 23/1983 que veio a alterar o art. 23 da Emenda Constitucional nº 1/1969 à Constituição de 1967, que passou a prever a sua incidência sobre a entrada “(...) *de mercadoria importada do exterior por seu titular, inclusive quando se tratar de bens destinados a consumo ou ativo fixo do estabelecimento*”.

Foi sob este contexto normativo que o Supremo Tribunal Federal veio a apreciar, entre 1975 e 1976, diversos casos em que houve a instituição do ICM sobre nacionais e importados, seguidos de isenção, por norma superveniente, do tributo interno, como no Recurso Extraordinário nº 84.010, de 08/07/1976, em que se discutiu a cobrança de ICM-Importação incidente sobre fungicida importado da Holanda, enquanto, no Brasil, o produto similar nacional estava isento do tributo por decorrência de previsão regulamentar.<sup>617</sup>

Tais precedentes levaram à edição, em 15/12/1976, da Súmula nº 575, segundo a qual, “*à mercadoria importada de país signatário do GATT, ou membro da ALALC, estende-se a isenção do imposto de circulação de mercadorias concedida a similar nacional*”.

O nivelamento, portanto, foi construído a partir do recurso ao primeiro dos três filtros isonômicos, previsto pelo Artigo III:2, primeira sentença, uma vez que se trata de tributo interno aplicado sobre a operação de circulação de produtos com tributação em excesso ao importado na comparação com aquela incidente sobre o produto doméstico similar, o que leva à conclusão que as normas tributárias niveladoras se aplicam também para a hipótese de redução da medida interna que implica cobrança excessiva sobre o importado, caracterizando, assim, a violação.

A súmula, por sua vez, foi espelhada pelo Superior Tribunal de Justiça, que editaria, em 07/12/1990, a Súmula STJ nº 20, segundo a qual “*a mercadoria importada de país signatário do GATT é isenta do ICM, quando contemplado com o similar nacional*”. As duas epítomes sumulares se restringem à primeira sentença do Artigo III:2 do acordo, e pressupõem a similaridade, a tributação em excesso, e a medida interna ser aplicada direta ou indiretamente sobre produtos, uma vez que se dirigem ao ICM.

---

<sup>617</sup> Foram identificados os seguintes casos do Supremo Tribunal Federal que trataram da matéria que levou à edição da Súmula nº 575, de 15/12/1976: Recurso Extraordinário nº 76099 (publicado em 09/05/1975, RTJ nº 73/454); Recurso Extraordinário nº 83430 (publicado em 26/03/1976); Recurso Extraordinário nº 83531 (publicado em 09/04/1976); Recurso Extraordinário nº 82509 (publicado em 09/04/1976, RTJ 78/266); Recurso Extraordinário nº 83806 (publicado em 26/04/1976, RTJ nº 78/625); Recurso Extraordinário nº 83428 (publicado em 26/04/1976, RTJ 77/981); Recurso Extraordinário nº 84400 (publicado em 30/04/1976); Recurso Extraordinário nº 84892 (publicado em 08/07/1976); e Recurso Extraordinário nº 84010 (publicado em 08/07/1976, RTJ 80/217).

Diferente é o caso que decorreu da celebração do Convênio de Porto Alegre de 16/02/1968, a partir do qual se passou a isentar do imposto o “peixe salgado e seco”. Sob o § 6º do art. 23 da Constituição de 1967, as isenções do imposto em apreço deveriam ser concedidas ou revogadas nos termos dos convênios celebrados e ratificados pelos Estados, e, sob o § 21 do art. 2º da Lei Complementar nº 24/1975, a validade de tal documento estaria condicionada à decisão unânime dos Estados.

Assim, em 13/06/1980, foi firmado em Salvador o Convênio Interestadual nº 7/1980, que restringiu a isenção do tributo sobre do gênero “peixe seco e salgado”, dele retirando a espécie bacalhau. Esta foi a base para que o Estado do Rio de Janeiro editasse o Decreto nº 3.294/1980, voltado a ratificar os termos do Convênio, o que levou à discussão sobre a existência de uma violação ao tratamento nacional.

No Recurso Extraordinário nº 105.606-1/RJ, sob a relatoria do Ministro Rafael Mayer, julgado em 07/06/1985, os importadores reclamaram a extensão do favorecimento para o bacalhau importado da Noruega. Em seu voto, o relator considerou que o bacalhau, como espécie de peixe seco e salgado, nele teria o seu similar nacional, o que atrairia a aplicação do Artigo III do GATT e, logo, a Súmula nº 575.<sup>618</sup>

A decisão veio a repercutir no Superior Tribunal de Justiça, como no Recurso Especial nº 1.149-RJ, no qual o Ministro Calos Velloso, em voto vista, consignou que, apesar da inexistência de um “bacalhau brasileiro”, o GATT não busca o produto idêntico, mas o similar. As decisões reiteradas<sup>619</sup> levaram à edição da Súmula STJ nº 71, editada em 15/12/1992, já sob a atual roupagem constitucional, segundo a qual “*o bacalhau importado de país signatário do GATT é isento do ICMS*”.

<sup>618</sup> A redação não é clara, mas parece reconhecer a similaridade em virtude da relação de gênero e espécie (a similaridade decorre do fato de a espécie guardar as conotações, entendidas como características típicas, do gênero): “*Se o acórdão afasta a hipótese de que o bacalhau seja produto similar, porque não é produto nacional, - e se existisse seria mais do que similar pois seria idêntico, - é correto que situe a sua similaridade com o produto nacional que tenha as conotações do gênero. Não há negar, e nesse ponto é pacífica a jurisprudência da Corte, que o bacalhau importado, como espécie do gênero peixe seco e salgado, pode ser catalogado no gênero correspondente, produto de origem nacional, que é o peixe seco e salgado*”. Da mesma forma foi decidido, posteriormente, pelo Supremo Tribunal Federal em outros casos, como no Recurso Extraordinário nº 110.437-RJ, sob a relatoria do Ministro Aldir Passarinho, no Recurso Extraordinário nº 111.711-RJ, sob a relatoria do Ministro Rafael Mayer, e no Recurso Extraordinário nº 114.379-MG, sob a relatoria do Ministro Francisco Rezek.

<sup>619</sup> A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal foi citada em diversos casos, que concluíram pela configuração da violação ao acordo, entre os quais se destacam os seguintes casos: Recurso Especial nº 715-RJ, sob a relatoria do Ministro Vicente Cernicchiaro; Recurso Especial nº 5.142-SP, sob a relatoria do Ministro Américo Luz; Recurso Especial nº 10.635-SP (91.0008444-1), sob a relatoria do Ministro José de Jesus Filho; Recurso Especial nº 10.872-SP (91.090387), sob a relatoria do Ministro Ilmar Galvão; Recurso Especial nº 12.059-RJ (91000126837), sob a relatoria do Ministro Antonio de Pádua Ribeiro; Recurso Especial nº . 21.577-SP (92.0009843-6), sob a relatoria do Ministro Garcia Vieira.

Reconhece-se a importância do debate, que confirmou a aplicabilidade das regras estabelecidas pelo GATT no plano interno, ainda que se deva assumir uma postura crítica com relação ao exame de similaridade entre o “peixe seco salgado” e o bacalhau norueguês, uma vez que a largura do acordeão das cortes superiores brasileiras, para fazer menção à expressão cunhada no caso DS8 (“*Japan – Taxes on Alcoholic Beverages II*”),<sup>620</sup> parece ter sido demasiado lassa. O exame, como firmado pela jurisprudência da OMC, deve ser restrito, sob pena de não haver diferença com relação à segunda sentença (“produtos diretamente competitivos ou substituíveis”).

Também o relatório “*Border Tax Adjustments*” produzido em 1970 apontou que o conceito de similar deveria ser construído caso a caso a partir de critérios, tais como os usos finais do produto em um determinado mercado, os gostos e hábitos dos consumidores, ou as propriedades, natureza e qualidade do produto, além de outros que possam ser relevantes.<sup>621</sup> No caso apreciado pelas cortes, o peixe seco e salgado tem um custo baixo e se trata de alimento popular e cotidiano, enquanto o bacalhau apresenta uma natureza e qualidade não compatíveis com tais atributos. Ainda que o método dos fins e efeitos (“*aim-and-effect approach*”) utilizado no caso DS31 (“*US - Taxes on Automobiles*”), de 1996,<sup>622</sup> tenha sido rejeitado em outros casos devido às dificuldades anteriormente abordadas nesta tese, a exclusão do bacalhau da isenção do peixe seco e salgado não parece ter tido por objetivo produzir um efeito protecionista.

De toda sorte, uma vez afastada a similaridade entre os produtos, sequer o filtro do Artigo III:2, segunda sentença, identifica a violação, pois os produtos não são diretamente concorrentes ou substituíveis. Não parece crível que o bacalhau da Noruega venha a ser substituído por um peixe seco e salgado, mas por outro peixe considerado igualmente “nobre”, ou até mesmo por lagostas, crustáceo que sequer ao mesmo filo taxonômico pertence, o que remete novamente e aos gostos e hábitos dos consumidores. Tampouco se vislumbra a finalidade de proteção ao mercado interno (“*Satap*”), mas, antes, a captura da capacidade contributiva por meio da exclusão do bacalhau do espectro da isenção fiscal.

A redação da súmula do Superior Tribunal de Justiça parece ser merecedora de reparos, pois passa ao largo da análise “caso a caso” (“*on a case-by-case basis*”), de forma

---

<sup>620</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, *Japan - Taxes on Alcoholic Beverages II (DS8)*.

<sup>621</sup> GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE, *Border Tax Adjustment (L/3464)*.

<sup>622</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, *US - Taxes on Automobiles (DS31)*.

a ultrapassar a cláusula do tratamento nacional, uma vez que não é todo bacalhau que, ao ser importado de país signatário do GATT, será isento, a ver o que ocorre quando o Brasil deixa de isentar aquilo que a corte reputou como similar nacional, o que de fato veio a ocorrer em 1999, como reconhecido pelo Recurso Especial nº 871.760/BA,<sup>623</sup> julgado em 11/03/2009, sob a relatoria do Ministro Luiz Fux.<sup>624</sup>

### ***III. 2. 1. 2. Imunidade dos importadores e desnivelamento de caráter não-isonômico***

Uma vez abordada a consequência na fronteira de isenção de medida interna, passa-se a abordar a imunidade do importador e seus efeitos sobre o nivelamento. O Supremo Tribunal Federal entendeu que a imunidade tributária subjetiva se aplica apenas ao “contribuinte de direito”, assim entendido como aquele com o qual é estabelecida a relação jurídico-tributária e que possui o dever de recolhimento do tributo, e não ao contribuinte “de fato”, assim entendido como aquele que arca com o ônus econômico do tributo, mediante repasse no preço, na operação de circulação de mercadorias (Tema nº 342 de repercussão geral).

<sup>623</sup> O que levou à fixação da tese, publicada como o Tema Repetitivo nº 89 (STJ), de que “*as operações de importação de bacalhau (peixe seco e salgado, espécie do gênero pescado), provenientes de países signatários do GATT, realizadas até 30 de abril de 1999, são isentas de recolhimento do ICMS*”. Adicione-se que, em março de 2022, o Supremo Tribunal Federal, na apreciação do Recurso Extraordinário nº 627.280 (Tema 502), sob a relatoria do ministro Luís Roberto Barroso, deixou de conhecer recurso interposto contra acórdão que entendeu que o processo de secagem e salga do peixe se enquadraria na hipótese de incidência do IPI, uma vez que o bacalhau seco e salgado não é comercializado da forma como é retirado da natureza, e que seria descabido equiparar o peixe fresco nacional ao bacalhau importado, por serem evidentes as diferenças entre os produtos, pois o brasileiro não passa pelo processo de cura. Foi aprovada pelo Plenário a seguinte tese de julgamento: “*É infraconstitucional, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a controvérsia relativa à incidência de IPI sobre o bacalhau seco e salgado oriundo de país signatário do GATT*”.

<sup>624</sup> Menciona-se, *a latters*, que, se de um lado é indesejada a ampliação da similaridade para se buscar abranger produtos não-similares, de outro devem ser vistas com ressalva eventuais tentativas de criação artificial de distinções, como a negativa de reconhecimento do direito à aplicação de benefícios fiscais outorgada a produtos “*in natura*” quando minimamente manuseados. Retoma-se, para estes casos, a importância da demonstração da sua imprescindibilidade para o transporte dos produtos, especialmente em operações de circulação internacional, o que levou o Poder Judiciário a entender que atos com as mercadorias que não alterassem sua natureza ou classificação fiscal não impediriam o enquadramento na benesse fiscal, como pode ser visto no Agravo em Recurso Especial nº 851.817/SP (“*Embora o CNAE da autora seja diverso daqueles estabelecidos pelo art. 40, § 6º, Anexo III, RICMS, deve-se fazer uma interpretação de modo a lhe aplicar o benefício fiscal do creditamento, pois países (...) como o Brasil, que é subscritor do GATT, fazem jus a prevalência do acordo internacional que confere mesmidade (sic) de tratamento fiscal aos produtos das partes contratantes*”) e na Apelação Cível nº 1001016-32.2023.8.26.0562.

No caso do ICMS incidente sobre as circulações ocorridas em território nacional, o contribuinte de direito é o alienante da mercadoria que costumeiramente realiza operações de venda com intuito lucrativo (art. 4º da Lei Complementar nº 87/1996). Já no caso do ICMS-Importação, o importador, na qualidade de adquirente da mercadoria, figura ao mesmo tempo como contribuinte de direito e de fato, nos termos do inciso I do §1º do art. 4º da lei em apreço.

Assim, quando um adquirente imune adquire produto no mercado doméstico, há imposição do ICMS e repasse do custo, mas, na aquisição de produto importado, a entrada dos bens é efetivada sem a incidência de ICMS-Importação, conforme exemplificado no Tema nº 336 da Repercussão Geral<sup>625</sup> e na Súmula Vinculante nº 57,<sup>626</sup> o que caracteriza, como se pode perceber, um desnivelamento às avessas, de caráter não-isonômico.

### ***III. 2. 1. 3. Inclusão de tributos na base do ICMS-Importação***

A base de cálculo do ICMS na circulação nacional é correspondente à integralidade do valor pago ao alienante como contraprestação pela transferência da propriedade, com a inclusão obrigatória do montante **(i)** do próprio imposto; **(ii)** do seguro, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição; **(iii)** do frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado; e **(iv)** do montante do IPI, caso existente, quando a operação realizada tiver como destinatário um não-contribuinte do ICMS ou for relativa à aquisição de um bem para uso próprio (e não industrialização ou comercialização).

Por outro lado, a base de cálculo do ICMS-Importação definida na Lei Complementar nº 87/96 é composta pelo valor aduaneiro, que, além da integralidade do valor pago pelo importador, inclui o frete, seguro e despesas referentes a capatazia (mesmo que custeados e promovidos pelo importador), com a adição **(i)** do imposto de importação, do IPI

<sup>625</sup> Supremo Tribunal Federal - **Tema nº 336 de repercussão geral**: “As entidades religiosas podem se caracterizar como instituições de assistência social a fim de se beneficiarem da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Constituição, que abrangerá não só os impostos sobre o seu patrimônio, renda e serviços, mas também os impostos sobre a importação de bens a serem utilizados na consecução de seus objetivos estatutários”.

<sup>626</sup> Supremo Tribunal Federal - **Súmula Vinculante nº 57** – “A imunidade tributária constante do art. 150, VI, d, da CF/88 aplica-se à importação e comercialização, no mercado interno, do livro eletrônico (e-book) e dos suportes exclusivamente utilizados para fixá-los, como leitores de livros eletrônicos (e-readers), ainda que possuam funcionalidades acessórias”.

(mesmo que não presentes as condições existentes para o acréscimo existentes na imposição nacional), do IOF e de quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras como PIS-Importação, Cofins-Importação e AFRMM; e (ii) do próprio ICMS.

A base de cálculo prevista para operações de importação é superior àquela reservada para operações nacionais, seja devido à inclusão de valores ou à supressão das condicionantes para composição da base de incidência nacional, majorando-se a carga tributária a ser paga na entrada de produtos estrangeiros em comparação com a aquisição interna. Em nenhum cenário a base de cálculo da tributação nacional será composta por PIS-Importação, Cofins-Importação, AFRMM, taxas e despesas aduaneiras, e, portanto, a violação não é dependente das especificidades da operação.

No entanto, observa-se que o valor aduaneiro deve ser governado pelas regras do Acordo de Valoração Aduaneira, o que remete à idêntica construção que será realizada no item III. 2. 2. 3. (*“Inclusão do frete e do seguro na base de cálculo do IPI-Importação e ajuste nivelador”*), para concluir-se pela existência de uma violação, como será analisado adiante no presente estudo.

### ***III. 2. 1. 4. O tratamento assimétrico entre importados e nacionais***

Os Estados adotam para a importação a mesma alíquota imputada nas operações internas. Embora inexista qualquer obrigação na Lei Complementar nº 87/1996 de identidade de alíquotas, a fixação de uma alíquota superior na importação com relação às operações internas compreenderia uma violação ao Artigo II:2(a).

Contudo, nas operações interestaduais de mercadorias para contribuintes habituais do ICMS, é aplicável apenas a alíquota interestadual, de 7% ou 12% a depender dos Estados envolvidos, sempre em nível inferior às alíquotas de operações intraestaduais. A sistemática tem por objetivo a repartição de receitas tributárias, de modo a permitir uma arrecadação efetiva maior do Estado de destino, uma vez que o recolhimento inferior na etapa de entrada acarreta reflexamente um crédito menor passível de compensação em conta gráfica, gerando um débito efetivo de ICMS maior (caso considerada apenas essa operação de maneira individualizada).

A necessidade de recolhimento ou a sua efetivação em patamares maiores, de modo a antecipar o dispêndio de caixa ou aumentar o custo efetivo do produto para o

adquirente é um diferencial competitivo na disputa concorrencial. Além disso, como se trata do mesmo Estado que arrecadará a alíquota na operação subsequente (ainda que ela seja interestadual), não há perda arrecadatória, sendo alcançado o mesmo efeito econômico da entrada interestadual: a plenitude da tributação pelo Estado se materializará na saída subsequente.

A cobrança da alíquota interna nas importações de bens para revenda ou industrialização, a despeito da existência da alíquota interestadual inferior, possui outro efeito reflexo: o acúmulo de créditos por ocasião da saída interestadual, uma vez que tais saídas possuem uma alíquota inferior, especialmente no caso de bens importados.

Desta forma, identifica-se que a adoção das alíquotas internas nas situações de importação para revenda ou industrialização gera um desnivelamento comparativo com relação a produtos similares nacionais passíveis de neutralização pela adoção das alíquotas existentes para operações interestaduais.

Como resposta à concessão ilegítima de benefícios fiscais de ICMS relacionados à importação e desembaraço dos produtos em determinados Estados, no contexto daquilo que ficou conhecido como “Guerra dos Portos”, o Senado Federal editou a Resolução nº 13/2012 estabelecendo a alíquota de 4% para produtos estrangeiros nacionalizados que não fossem submetidos a processo de industrialização ou, ainda que submetidos a esse processo, resultassem em mercadorias ou bens com conteúdo de importação superior a 40%, em substituição alíquotas de 7% ou 12%.

A política teve como finalidade assegurar a transferência de recursos tributários para o Estado de destino, de maneira a permitir que ele cobrasse um valor maior de DIFAL no caso de operações tendo como destinatários consumidores finais dos produtos, obtivesse um valor de débito comparativamente maior na operação de saída subsequente realizada no seu território em razão da redução do montante de crédito. A solução, no entanto, tornou mais vantajoso aos comerciantes brasileiros operarem com produtos nacionais para evitar um custo tributário superior.

No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.858, embora o voto do ministro relator Edson Fachin tenha abordado a impossibilidade de outorga de tratamento desvantajoso aos produtos importados com fundamento na vedação à discriminação tributária do art. 152 da Constituição e no GATT, a posição vencedora formada em torno do voto do ministro Gilmar Mendes estabeleceu que, apesar das *“repercussões negativas (...) inclusive tangenciando assuntos ligados ao comércio exterior e à proteção da*



*indústria nacional*”, a Resolução nº 13/2012 estaria “*dentro das balizadas constitucionais*” e teria dado “*resposta adequada*” ao complexo problema, abstendo-se de avaliar uma eventual violação ao acordo.

O voto do ministro Roberto Barroso, por outro lado, abordou expressamente a questão, de maneira a concluir que inexistiria tratamento menos favorecido às mercadorias estrangeiras em relação às nacionais já que “*a resolução não reduz nem majora a carga tributária devida sobre a circulação de tais bens; há apenas uma redistribuição da arrecadação tributária entre os Estados*”, sendo “*infundada a acusação de discriminação em razão da procedência das mercadorias, quando o sujeito passivo com uma operação com mercadoria importada tem o mesmo ônus fiscal que qualquer outro com uma mercadoria nacional*”.

Em primeiro lugar, apenas o valor do débito de alíquota interestadual é passível de compensação com créditos na conta gráfica da não-cumulatividade. Eventuais valores apurados a título de DIFAL devem ser pagos em favor do Estado de destino, não sendo passíveis de aproveitamento eventuais créditos mantidos pelo vendedor, conforme art. 20-A da Lei Complementar nº 87/1966. A adoção de uma alíquota interestadual reduzida gera o acúmulo de créditos na operação, fazendo com que a efetiva exigência do ICMS supere o valor original da mercadoria somado ao agregado na cadeia de circulação, o que gera um efeito cumulativo contrário ao mandamento constitucional de não-cumulatividade.<sup>627</sup>

Tal situação se torna ainda mais crítica no caso da alíquota definida na Resolução do Senado Federal nº 13/2012 de 4% aplicada sobre a importação de mercadorias, o que aprofunda o acúmulo de crédito nas saídas interestaduais de produtos importados, salvo diante da criação de benefícios tributários, contraditoriamente, a situação que a resolução fora criada para combater.<sup>628</sup>

---

<sup>627</sup> A preocupação de se evitar o arrasto cumulativo na cadeia do ICMS justificou o estabelecimento de uma não-incidência em saídas para outros estabelecimentos do mesmo contribuinte na Ação Declaratória nº 49, tendo o Supremo Tribunal Federal permitido o repasse extraordinário de créditos à filial receptora.

<sup>628</sup> Em uma situação hipotética, (i) se uma mercadoria é importada a uma alíquota de 18% de ICMS-Importação, o importador deverá recolher R\$ 18,00. No caso de uma saída interestadual para um consumidor final localizado em outro Estado com alíquota de 18%, sem qualquer margem de lucro, haverá a necessidade de recolher R\$ 14,00 para o Estado de destino, totalizando uma imposição tributária de R\$ 32,00 direcionada ao importador/vendedor, superior à aplicação da alíquota sobre o valor da operação final (efeito cumulativo). Por outro lado, (ii) sob as mesmas premissas, no caso de saída interestadual para industrial/revendedor, o importador/vendedor não precisará recolher qualquer valor ao Estado de destino ou origem além dos R\$ 18,00 já inicialmente pagos, mas apenas R\$ 4,00 será aportado como crédito ao adquirente. Na nova etapa de revenda, ainda que inexista margem de lucro, o adquirente deverá recolher mais R\$ 14,00, novamente totalizando uma imposição tributária de R\$ 32,00 em toda a cadeia, novamente superior à aplicação da alíquota sobre o valor da operação final e revelando efeito cumulativo.

Sobre este particular, as desonerações indiretas do ICMS, em que há a concessão de um crédito presumido para fins de apuração não-cumulativa deste tributo ou um crédito financeiro em pecúnia devem ser objeto de análise. Ainda que a benesse tributária não tenha relação direta com a imposição e, eventualmente, o débito da importação e o da venda nacional sejam idênticos, a recuperação de valores não pode ser desprezada, sendo necessário se avaliar a equivalência das operações quanto ao dispêndio total e definitivo de caixa do contribuinte para satisfação da obrigação tributária, motivo pelo qual o Poder Judiciário brasileiro tem validado pretensões de aproveitamento de créditos presumidos ou financeiros para operações com mercadorias importadas oriundas de países signatários do GATT.<sup>629</sup>

Incentivos fiscais vinculados a determinadas características da operação, como o tipo ou atividade do remetente ou do adquirente, ou a determinada utilização do produto, tampouco podem, tais como a exigência de assunção de compromissos locais (*e.g.* geração de empregos, aumento da arrecadação tributária, ou similares) voltadas ou relacionadas ao vendedor não podem ser impostas como condição para a extensão da desoneração às importações, diante da impossibilidade prática de cumprimento, o que implicaria a criação de uma barreira protecionista.

Exceção deve ser feita a incentivos vinculados a finalidades desenvolvimentistas relacionados **(i)** ao estabelecimento de empresas produtoras em locais não-centrais para evolução econômica da região; e/ou **(ii)** ao micro ou pequeno porte da empresa, submetida ao seu próprio microsistema econômico. No primeiro caso, o encargo assumido, com todas as dificuldades inerentes a desbravar o desenvolvimento regional tem impacto no preço, o que impossibilita o reconhecimento da similaridade do produto ali produzido com relação ao importado. Já no segundo caso, o porte da empresa inviabiliza a própria comparabilidade entre as empresas que, como demonstrado no primeiro capítulo desta tese, trata-se de condição para se constatar o tratamento não-isonômico, rumo a uma

---

<sup>629</sup> Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo - Acórdão da Apelação Cível 0026452-98.2020.8.26.0114. Similar decisão foi adotada em relação a desonerações da base de cálculo da saída subsequente do próprio produto importado ou de outro originado da industrialização deste pelo mesmo motivo, vide Apelação Cível 1053285-04.2015.8.26.0053. Por outro lado, há uma maior resistência em relação aos tratamentos jurídicos benéficos que não impliquem desoneração, dos quais se destaca o diferimento da imposição tributária para a saída subsequente. No âmbito dos Tribunais de Justiça Estaduais, a questão da aplicabilidade do GATT é controvertida, existindo precedentes favoráveis à aplicação (*e.g.* Apelações Cíveis 1011922-61.2020.8.26.0053, 1007677-32.2020.8.26.0562 e 5000412-65.2021.8.21.0027) e contrários (*e.g.* Agravo de Instrumento 2218186-58.2020.8.26.0000 e Apelação Cível 1021280-12.2019.8.26.0562), estes últimos fundados **(i)** na impossibilidade de interpretação extensiva em incentivos fiscais; e **(ii)** que a adoção do diferimento não modificaria o tratamento efetivo do produto, já que supostamente não o encareceria ou desoneraria.

interpretação do tratado conforme os objetivos constitucionais de desenvolvimento regional e erradicação da pobreza.<sup>630</sup>

Por fim, diante de um tratamento tributário benéfico restritivo para operações internas ou interestaduais, como no caso da regra do Estado de Minas Gerais que na operação de importação deve ser aplicado o tratamento tributário menos benéfico entre os possíveis, consignada no art. 527 do Anexo IX do Regulamento de ICMS deste Estado<sup>631</sup>. O Estado de Minas Gerais argumenta em manifestações que **(i)** o GATT não traz qualquer disposição sobre o que deve ser feito quando o produto nacional estivesse sujeito a cargas tributárias diferentes a depender da origem; e **(ii)** que outorgar o mais favorável entre os existentes afrontaria a proibição de discriminação em função da origem das mercadorias (art. 152 da Constituição Federal) e acarretaria uma distorção de índole concorrencial e iria em sentido inverso ao racional de proteção da produção nacional (art. 170, inciso IV da Constituição Federal).

A aplicação do tratamento mais benéfico entre os disponíveis na legislação parece se amoldar à regra de tratamento nacional do GATT e evitar a discriminação de origem, pois o contrário implicaria a aplicação de pressão tributária inferior a determinados produtos.

---

<sup>630</sup> Diante da impossibilidade de se presumir que o produto importado será aplicado nas funções determinadas na regra do incentivo, não se vislumbra diferença dessa situação para qualquer aquisição ocorrida em solo nacional. Existindo descumprimento da condição, deverá o Estado promover o lançamento para cobrar o tributo devido, inexistindo razão para criar um óbice injustificável às operações de importação, tal como apontado na Apelação Cível nº 1027710-14.2018.8.26.0562<sup>630</sup> que abordou o tema: TJSP - Apelação Cível nº 1027710-14.2018.8.26.0562 – “*Isenção que se estende a mercadoria importada de país signatário do GATT - Destinação à industrialização não caracterizada que, contudo, não obstará a isenção, em virtude da possibilidade da incidência do imposto integral por ocasião da circulação do produto industrializado*”.

(; Apelação / Remessa Necessária 1027710-14.2018.8.26.0562; Relator (a): Marcelo L Theodósio; Órgão Julgador: 11ª Câmara de Direito Público; Foro de Santos - 1ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 16/04/2019; Data de Registro: 16/04/2019)

<sup>631</sup> Art. 527. Na importação de mercadoria de país signatário de acordo internacional no qual haja previsão de aplicação à operação interna ou interestadual subsequente do mesmo tratamento da mercadoria similar nacional, para fins de cálculo do imposto devido na operação de importação, será aplicado o tratamento tributário previsto para a operação interna com mercadoria similar nacional.

Parágrafo único. Na hipótese em que o tratamento previsto para a operação interna seja mais benéfico do que o tratamento previsto para a operação interestadual com mercadoria similar nacional, será aplicado à operação de importação o tratamento previsto para a operação interestadual.

### III. 2. 2. *Desnívelamento tributário sobre produtos industrializados*

Em 30 de junho de 1949, foi adotado pelo GATT o relatório do caso “*Brazilian Internal Taxes*” (CP.3/42),<sup>632</sup> voltado ao exame da adequação à cláusula do tratamento nacional dos Decreto-Lei nº 7.404/1945 (Lei do Imposto de Consumo), do Decreto-Lei nº 8.538/1946 e da Lei nº 494/1948. Nesta oportunidade, a delegação brasileira declarou que seu governo estava disposto a enviar mensagem solicitando ao Congresso Nacional adequar às regras do GATT as leis existentes que estabeleciam diferentes níveis de tributação em relação a produtos nacionais e importados, em especial a lei de 1948.

Em 07 de dezembro de 1950, foi produzido novo relatório pelo grupo de trabalho (CP.5/37),<sup>633</sup> tendo por objeto de exame o Projeto de Lei nº 483/1950, que modificava o imposto sobre o consumo e, conforme declaração da delegação brasileira, tratava-se de “um primeiro passo em um processo gradual de remoção de todos os impostos discriminatórios”.<sup>634</sup> Concluiu-se, naquela oportunidade, que de fato o projeto de lei parecia eliminar as medidas reputadas como discriminatórias, com a ressalva textual registrada de que tal conclusão não prejudicaria o direito de qualquer parte contratante do GATT que se sentisse prejudicada formulasse objeções quanto à consistência da legislação brasileira com relação às provisões do acordo.

De fato, a Lei nº 494/1948 voltou à pauta em 17 de outubro de 1953, quando a delegação da França indicou não ter havido qualquer alteração superveniente à sessão ocorrida três anos antes, manifestando, em nota (GATT/L/160),<sup>635</sup> seu desejo de fazer um balanço da situação, tendo o Brasil informado que o Congresso ainda não havia aprovado o projeto de lei voltado a harmonizar a tributação interna com o GATT. Em 23 de outubro, foi

<sup>632</sup> GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE, **Brazilian Internal Taxes - First Report adopted by the Contracting Parties (GATT/CP.3/42 - II/181)**, Genebra, Suíça: Working Party on Brazilian Internal Taxes (GATT), 1949.

<sup>633</sup> GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE, **Report of Working Party “E” on Brazilian Internal Taxes (GATT/CP.5/37)**, Genebra, Suíça: Working Party “E” on Brazilian Internal Taxes (GATT), 1950.

<sup>634</sup> *Ibid.*, par. 3. “*The Brazilian Delegation informed the working Party that the draft law was a first step in what would be a gradual process of removing all the discriminatory taxes. The draft law was intended to remove the new or increased discrimination between domestic and foreign products which had been introduced since October 30, 1947, and, in addition, although this was not required so long as the Agreement was being applied only on a provisional basis, it provided, on some commodities, for the removal of some of the discrimination which had existed prior to that date.*”

<sup>635</sup> GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE, **Note by the French delegation (GATT/L/160)**, Genebra, Suíça: GATT, 1953.

editada uma Resolução (GATT/L/166),<sup>636</sup> solicitando ao governo brasileiro adotar todas as medidas necessárias para trazer seus tributos à conformidade com o acordo.

Tais instrumentos normativos internos foram revogados pelo art. 121 da Lei nº 4.502/1964, que instituiu o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), denominação dada pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 34/1966,<sup>637</sup> indicativo do posicionamento do GATT no sentido de que tal tributo seria um imposto indireto elegível ao tratamento nacional e, logo, passível de nivelamento por meio de um encargo de equivalência.

### ***III. 2. 2. 1. Norma niveladora isonômica ou às avessas: IPI-Importação para uso próprio***

O art. 241 do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro - RA), o inciso I do art. 51 do CTN e do art. 24 do Decreto nº 7.212 (Regulamento do IPI - RIPI)<sup>638</sup> apontam, como contribuinte do IPI-Importação, para a figura do importador. No Recurso Extraordinário nº 723.651, julgado em 04/02/2016, sob a relatoria do Ministro Marco Aurelio Mello, fixou-se o Tema nº 643 de repercussão geral que o imposto incide também na importação de produto para pessoa física não contribuinte habitual do tributo, ainda que não desempenhe atividade empresarial e para uso próprio.

O ministro considerou que a lei, ao reportar a “importador”, não realiza a distinção entre pessoas naturais ou jurídicas, sendo neutras as circunstâncias da aquisição, se realizada em contexto comercial ou não. Assim, ao posicionamento contrário de que a incidência neste caso redundaria na inviabilidade de creditamento do imposto, em violação à não-cumulatividade, opôs-se o argumento de que tal técnica de arrecadação se trata de solução para evitar o acúmulo de tributos ao longo de uma cadeia plurifásica, que não ocorreria neste caso, não podendo ser interpretada de maneira a conferir imunidade ao importador destinatário final.

---

<sup>636</sup> GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE, **Resolution Proposed for Adoption by the Contracting Parties - Brazilian Internal Taxes (GATT/L/166)**, Genebra, Suíça: GATT, 1953.

<sup>637</sup> Decreto-Lei nº 34/1966 – Art. 1º O Imposto de Consumo, de que trata a Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, passa a denominar-se Imposto sobre Produtos Industrializados.

<sup>638</sup> O art. 241 do Regulamento Aduaneiro de 2009 transcreve a alínea ‘b’ do inciso I do art. 35 da Lei nº 4.502/1964, ainda com a redação do Imposto sobre Consumo, texto que é atualizado no art. 24 do RIPI.

Um fundamento se destaca ao longo do voto: “(...) *considere-se que, ocorrendo a tributação em território nacional, há a incidência do tributo*”. É possível se aplicar o outro lado da moeda ao se promover o reequilíbrio da pressão fiscal entre importados e similares nacionais de forma a não se onerar excessivamente o mercado interno. Tal faceta, no entanto, não tem como fundamento a não-discriminação nos termos do GATT, e tampouco buscará amparo jurídico no Artigo II:2(a), pois, apesar de caminhar no sentido da equivalência, encontra-se com o sinal trocado. O acordo em nenhum momento veda o tratamento menos favorável do nacional, o que pode ser buscado pelo aplicador com base na isonomia, na forma daquilo que se denominou como “*norma niveladora isonômica*”, realizado às avessas da cláusula do tratamento nacional.

Correta a percepção de Misabel Derzi de que o IPI, assim como o ICMS incidentes na importação “(...) *não têm nenhum objetivo protecionista, mas é fenômeno necessário de isonomia e de equidade*”.<sup>639</sup> E tal ocorre devido à sistemática voltada à desoneração de exportações, segundo a qual “(...) *os produtos e serviços importados chegam ao país do destino livres de todo imposto*”. Implicaria não violação ao tratamento nacional, mas, pelo contrário, “(...) *à regra da livre concorrência e aos interesses nacionais pôr em posição desfavorável a produção nacional*”, sobre a qual incidem IPI e ICMS, do que decorre a sua conclusão: “(...) *daí a necessidade de se fazer incidir o IPI sobre a importação de produtos industrializados*”.<sup>640</sup>

A norma tributária niveladora é aquela que representa um encargo de equivalência na fronteira com relação a uma medida interna. O que se encampa é um argumento baseado no inciso II do art. 150 da Constituição. Constata-se que, sozinho, ele não pode ser o fundamento último da decisão, pois, na ausência de lastro positivo instituidor da

<sup>639</sup> BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel, **Direito tributário brasileiro - CTN comentado**, 14. ed. Rio de Janeiro: Forense (Grupo Editorial Nacional - GEN), 2018, p. 743.

<sup>640</sup> *Ibid.* “(...) *saindo os produtos exportados sem o pagamento do imposto incidente sobre a produção industrial nos países de origem (ou equivalentes como o IVA ou TVA sul-americano ou europeu), submetem-se ao imposto (IPI) no país de destino (...) o IPI alcança quaisquer operações relativas a produtos industrializados nacionais ou estrangeiros (porém apenas esses) (...). Entendemos que as duas hipóteses estão dentro do campo de abrangência do IPI*”. Sobre o argumento de que a pessoa física, ao adquirir bem importado, não possa tomar créditos de IPI, encampado pela jurisprudência do STF superada no julgamento do Recurso Extraordinário nº 723.651: “(...) *Tal posição, que se consolidou, era esdrúxula, pois nenhum consumidor, adquirente do mesmo produto no mercado interno, para uso próprio, tem direito de crédito. E, no mercado interno, há incidência do IPI e do ICMS sobre toda a produção nacional em geral. Os tributos não cumulativos, já deixamos patente, oneram o consumo, por isso, nada mais razoável e conforme a Constituição do que tratar os produtos e mercadorias estrangeiros como tratamos os nacionais. Seria necessário que a Constituição o dissesse expressamente? Além disso, a questão não envolve a não cumulatividade, ela exatamente garante que os consumidores – no caso importadores – suportem o encargo fiscal. Ainda não devem os tribunais inviabilizar o princípio do destino, que vigora em toda a parte*”.

totalidade dos elementos do fato gerador, não bastará a isonomia para sustentar a incidência, devendo haver norma válida e eficaz no ordenamento instituidora da obrigação tributária. Como a análise do Supremo Tribunal Federal resta adstrita ao argumento constitucional, seu arrimo deve ser partilhado entre as duas pontas da âncora jurídica: de um lado, o dispositivo constitucional que veicula o comando isonômico e, de outro, as normas de regência que instituem o IPI-Importação, em prestígio ao princípio da legalidade (B).

Na decomposição do “*layout*” argumentativo do qual se serve a presente pesquisa,<sup>641</sup> passa a ser possível encontrar o seguinte encadeamento: tendo em vista que a produção nacional é onerada pelo IPI incidente na saída do estabelecimento industrial antes de chegar à pessoa física (D/G), logo, necessariamente (Q), deve incidir IPI-Importação sobre o produto importado (C), devido à isonomia (W), em virtude das disposições do inciso II do art. 150 da Constituição combinado o art. 241 do RA, o inciso I do art. 51 do CTN e do art. 24 do RIPI.

### *III. 2. 2. 1. a. A ilegalidade das normas tributárias niveladoras sobre produtos sem similar nacional*

Outras inferências podem ser feitas a partir deste julgamento. Em seu voto, o ministro Luís Roberto Barroso afirmou, com correção, que “(...) *a incidência do IPI objetiva equalizar as aquisições feitas no mercado interno e as operações de importação*”, mas, logo em seguida, afirmou, ao tratar da relação entre alienantes nacionais e estrangeiros: “(...) *o que caminha também em sentido diametralmente oposto ao caráter extrafiscal que marcadamente o IPI possui, como mecanismo de proteção do mercado interno*”. Em sua interpretação, “(...) *toda a estrutura constitucional montada para o II, IPI e IE aponta para sua dimensão extrafiscal*”.

Como se demonstrou, diferentes são os efeitos extrafiscais de cada um destes tributos, ora aduaneiros em sentido estrito, voltados à promoção de políticas fiscais (II

<sup>641</sup> Conforme explicitado no item I. 3. 3. da presente tese, utiliza-se, como instrumento de decomposição argumentativa o modelo desenvolvido por Stephen Toulmin, no qual se produz uma conclusão [C], baseada em dados [D/G], por meio de um qualificador modal [Q] com base em uma garantia [W] em virtude de um apoio [B], conclusão esta que poderá ser refutada [a menos que R], resultando no seguinte modelo de análise: “**D, assim, Q, C, já que W, por conta de B, a menos que R**”. BRANCO, **Argumentação tributária de lógica substancial**.

e IE), ora niveladores, voltados a equalizar a tributação incidente sobre o produto importado com a do similar nacional (IPI). Da mesma forma, deve-se temperar a afirmação de que “*por essa razão*” (ou seja, “a” extrafiscalidade, como se monolítica fosse), “*(...) são impostos que excepcionam os princípios da legalidade e da anterioridade (...), exceção feita ao IPI, que se submete à anterioridade nonagesimal*”. Na verdade, o sentido das exceções acompanha as respectivas funções que desempenham no ordenamento, que são diferentes: ora proteção (II e IE), o que demanda flexibilidade em altíssimo grau, ora nivelamento (IPI-Importação), que demanda flexibilidade na medida do tributo interno que visa equalizar.

Outra preocupação, externada pelo voto do ministro Luiz Fux e endossada pelo ministro Ricardo Lewandowski, foi no sentido de que a manutenção da tributação pelo tributo sobre produtos importados sem similares nacionais impactaria, em seu sentir, indevidamente itens essenciais, tais como equipamentos médicos. De fato, a aplicação da regra isonômica permite construções diferentes daquelas reguladas pelo GATT, pois a não-discriminação materializada na cláusula do tratamento nacional é uma específica manifestação, dimensão ou modo de ser da isonomia.

Assim, a hipótese versada em debate pelos ministros de excepcionar a tributação do IPI-Importação para itens essenciais sem similar nacional poderia ser eventualmente apreciada em concreto diante das normas constitucionais, mas a decisão em abstrato em caso restrito à importação de veículos esbarraria na tese do legislador negativo, segundo a qual as decisões “*(...) podem declarar a nulidade das normas jurídicas (eficácia negativa da decisão), mas não podem alterar de nenhum modo o seu conteúdo (eficácia positiva das decisões)*”,<sup>642</sup> motivo pelo qual a tese firmada para o Tema nº 643 de repercussão geral se restringiu à importação de veículo automotor para uso próprio. A hipótese, no entanto, merece maior detalhamento à luz do GATT.

Em um caso de existência de um produto nacional, a resposta estaria dada: a incidência deve ocorrer na fronteira de maneira equivalente àquela exigida do similar nacional. Caso o IPI incidente sobre a saída do produto do estabelecimento se encontre desonerado em virtude da aplicação do princípio da seletividade (inciso I do § 3º do art. 153

---

<sup>642</sup> ÁVILA, Humberto, **Sistema constitucional tributário**, 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 354–356. “*Essa jurisprudência restritiva, decorrente do princípio da separação dos poderes, foi estendida para normas constitucionais que precisam da interposição de leis para a sua aplicabilidade (‘leges imperfectae, interpositio legislatoris’). O Poder Judiciário não pode substituir a norma faltante*”.



da Constituição),<sup>643</sup> seu correspondente na fronteira deverá unicamente espelhar tal condição. Tais situações são de difícil verificação diante da inexistência de alíquotas diferenciadas entre o IPI incidente sobre a saída do estabelecimento e o IPI sobre a importação, imputando-se eventuais desonerações diretamente na TIPI.

Contudo, situação diversa é aquela em que não há similar nacional, o que inviabilizaria a equivalência. Tais casos estão acobertados, no caso do imposto de importação (II), pela previsão do art. 118 do Regulamento Aduaneiro de 2009,<sup>644</sup> mas, mesmo no caso deste imposto, não bastará o reconhecimento da inexistência de similar nacional para que incida a incidência, conforme disposição pedagógica do art. 115 da norma regulamentar.<sup>645</sup> Em igual sentido, para fins de tributação estadual (ICMS), aqueles bens discriminados na lista de bens sem similar nacional (“Lessin”)<sup>646</sup> são objeto de isenção por parte de alguns Estados apenas em casos bastante específicos, como no caso de mercadorias destinadas ao Poder Público.<sup>647</sup>

O expediente do *ex-tarifário*, exceção à regra de tributação incidente sobre um determinado código da nomenclatura na TIPI, trata-se de uma redução temporária também aplicável ao IPI, a ser decidida, mediante pleito específico, pelo Comitê-Executivo de Gestão da Câmara de Comércio Exterior (Camex), a quem cabe estabelecer (ou, no caso, excepcionar) as alíquotas do imposto de importação (inciso IV do art. ° do Decreto nº 11.428/2023).

<sup>643</sup> BOTALLO, Eduardo Domingos, **IPI: princípios e estrutura**, São Paulo: Dialética, 2009, p. 53. “(...) o IPI, até o advento da EC 18, de 1º de dezembro de 1965, era denominado ‘imposto sobre consumo de mercadoria’. Todavia, em que pese a qualificação que passou a ostentar a partir de então, ele, sob a perspectiva econômica, preservou características muito mais voltadas para o consumo de bens do que para a sua produção industrial propriamente dita. Daí porque, segundo tal égide, ele vem sendo utilizado como instrumento de ordenação político-econômica, seja favorecendo a realização de operações havidas por necessárias, úteis ou convenientes à sociedade, seja dificultando, por meio de incidências mais pesadas, a prática de outras, que não se mostrem capazes de ir ao encontro do interesse coletivo”.

<sup>644</sup> **Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro) - Art. 118.** Observadas as exceções previstas em lei ou neste Decreto, a isenção ou a redução do imposto somente beneficiará mercadoria sem similar nacional e transportada em navio de bandeira brasileira. (O dispositivo ecoa a previsão do art. 17 do Decreto-Lei nº 37/1966 combinado com o art. 2º do Decreto-Lei nº 66/1969).

<sup>645</sup> **Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro) - Art. 115.** A isenção ou a redução do imposto somente será reconhecida quando decorrente de lei ou de ato internacional.

<sup>646</sup> Resolução Gecex nº 326/2022, a que se refere o inciso I do § 4º do art. 1º da Resolução do Senado nº 13/2012, ordenada por meio de códigos da nomenclatura comum do Mercosul (NCM).

<sup>647</sup> Tem-se, como exemplo, a previsão do Anexo 2 do Regulamento do ICMS do Estado de Santa Catarina: **RICMS/SC-01 (Anexo 2) - Art. 1º** São isentas as seguintes operações internas: (...) XI – a saída de bens e mercadorias destinadas aos órgãos da administração pública estadual direta e às suas fundações e autarquias, mantidas pelo poder público estadual, observado o disposto no § 5º (Convênio ICMS 26/03) (...) § 5º Relativamente ao disposto no inciso XI: (...) III – no caso de operação realizada com mercadoria importada do exterior, deve ser comprovada a inexistência de similar produzido no país, atestada por órgão federal especializado ou por entidade representativa do setor produtivo da respectiva mercadoria.

O instrumento poderia ser utilizado no caso da importação de um determinado medicamento ou equipamento médico sem similar nacional para obstar a incidência do IPI-Importação. Contudo, justamente por seu caráter pontual e temporário, não parece responder de maneira satisfatória ao mandamento isonômico que, caso aplicável, demanda por perenidade.<sup>648</sup> Cabe, no entanto, responder-se à questão: há violação ao GATT neste caso?

Toda a estrutura da não-discriminação construída pelos Artigos II e III do GATT pressupõe uma relação de “tratamento não menos favorável” a ser dispensado entre o produto nacional e aquele proveniente do exterior. Não se admite a discriminação entre “equivalentes”. Contudo, tal equivalência é modalizada: exige-se a similaridade nos Artigos II:2(a), norma de nivelamento, e no Artigo III:2, primeira sentença, norma de tratamento nacional de medida interna. O Artigo III:2, segunda sentença, por outro lado, prescinde da similaridade, bastando que os produtos sejam diretamente concorrentes ou substituíveis, vedando, neste caso, a tributação “dissimilar” (acima do *de minimis*).

Para testar a hipótese em apreço, supõe-se terem sido devidamente aplicados os testes acima, concluindo-se não haver, no mercado nacional, qualquer produto similar ou diretamente concorrente ou substituível. Neste caso, a incidência deve passar a ser testada como uma medida de fronteira relativa à importação. Não se trata de um imposto de importação previsto pelo Artigo II:1(a), tarifa ou direito aduaneiro em sentido estrito; não se trata de um encargo de equivalência previsto pelo Artigo II:2(a), pois nada visa equalizar; claramente não se trata de um direito antidumping previsto no Artigo II:2(b) ou de uma taxa de serviço prevista no Artigo II:2(c).

O IPI-Importação exigido sobre produto importado **(a)** sem similar nacional e **(b)** sem produto diretamente concorrente ou substituível passa a ser considerado, pelos

<sup>648</sup> O imposto de importação admite mutações técnicas, mas em um estrito campo de aplicação. A Tarifa Externa Comum (TEC), admite alterações técnicas de caráter temporário ou permanente, tidas como exceções tarifárias. As alterações de caráter temporário são cotas para desabastecimento, LETEC, LEBIT e ex-tarifários. Voltam-se a suprir as cotas para desabastecimento, quando se observa um desequilíbrio entre oferta e demanda de determinado produto, mas desde que cumpridos requisitos específicos e dentro de um período determinado, e diante de que demonstrada a relevância e urgência, bem como demonstração de quais são os impactos econômicos esperados com a alteração da alíquota proposta. A LETEC, um dos mais antigos mecanismos de governança tributária nacional no âmbito mercosulino, permite o aumento ou a redução da TEC, perfurando-a. No mesmo sentido do LEBIT, para bens de informática, a LETEC foi concebida como regra de transição sem fins de perenidade, e a previsão do tratamento nacional diferenciado sobre um número determinado de itens ou linhas tarifárias considerava os diferentes graus de desenvolvimento de cada país, de forma que as listas brasileira e argentina sempre foram bastante próximas, sob a ideia de uma redução gradativa na lista até o momento em que não houvesse mais exceções, alcançando-se, enfim, a tarifa externa comum almejada pelo tratado de Assunção. Por fim, os *ex-tarifários* implicam, em regra, a redução temporária de alíquotas sobre bens de capital (BK) e de informática e telecomunicação (BIT).

termos do acordo, como espécie de “outros direitos e encargos” (ODE) que, por não estar previsto na Parte I lista de concessões na data da assinatura do Acordo de Marrakesh, é considerado isento nos termos do Artigo II:1(b), segunda sentença, e sua cobrança configura uma violação, que deve ser considerada ilegal pelo Poder Judiciário brasileiro e pelo Órgão de Solução de Controvérsias da OMC.

Descabe o argumento de que, diante da ausência de tributação, as empresas passariam a substituir a produção local pela importação, pois o estímulo à produção nacional deve ser realizado pelo meio adequado para a finalidade extrafiscal pretendida, o imposto de importação, cuja majoração, neste caso, servirá para prover de transparência e conformidade as relações comerciais internacionais.

Os tributos niveladores têm por objetivo nivelar a tributação sobre importados com a interna: não havendo tributação interna, ou sequer produção nacional, descabe se falar em equalização, ajuste ou nivelamento, pois nada haverá para equalizar, ajustar ou nivelar.

### ***III. 2. 2. 2. IPI sobre a importação e sobre a revenda***

#### ***III. 2. 2. 2. a. Constitucionalidade da dupla incidência do IPI***

Em agosto de 2020,<sup>649</sup> o Supremo Tribunal Federal julgou constitucional a incidência do IPI no desembaraço aduaneiro de produto industrializado e na sua saída do

<sup>649</sup> Não se ingressa, na presente pesquisa, no debate a respeito da chamada “relativização” da coisa julgada. Registra-se, no entanto, que, a partir de junho 2014, com o julgamento do Recurso Especial nº 1.411.749, o STJ entendia pela ilegalidade da segunda incidência do IPI, vindo a reafirmar seu posicionamento em junho de 2015, com o julgamento do Recurso Especial nº 1.427.246. Contudo, em outubro de 2015, a 1ª Seção do STJ, no julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.403.532/SC, firmou a Tese nº 912 (“Os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil”). Ocorre que, entre 2014 e 2015, alguns contribuintes, inclusive por meio de ações coletivas, obtiveram provimento em recursos que debatiam a legalidade da cobrança. Tais decisões, transitadas em julgado, passaram a ser alvo de ações rescisórias propostas pela Procuradoria da Fazenda Nacional, mas foram preservadas com base na Súmula STF nº 343 (“Não cabe ação rescisória por ofensa a literal disposição de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais”). Em 24/08/2020, foi firmada a Tese STF nº 906 (“É constitucional a incidência do IPI no desembaraço aduaneiro de bem industrializado e na saída do estabelecimento importador para comercialização no mercado interno”). Em 08/02/2023, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 949.297, foi firmada a seguinte tese nos Temas STF nº 881 e nº 885 (“as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações”). Assim, respeitadas a irretroatividade e anterioridade, a partir da publicação da ata do julgamento pelo STF em sentido diverso daquele firmado pela

estabelecimento importador para comercialização no mercado interno, de forma a negar provimento aos recursos extraordinários nº 979.626 e nº 946.648, com repercussão geral reconhecida (Tema 906).<sup>650</sup>

A alegação foi construída em torno da ofensa à isonomia com base no inciso II do art. 150 da Constituição ante a oneração excessiva do importador em relação ao industrial nacional, diante de dupla incidência, enquanto a União Federal sustentou a incidência do IPI sobre “bens industrializados”, e não sobre o processo de industrialização, tendo a Procuradoria Geral da República opinado no sentido da constitucionalidade da exigência.

O relator, Ministro Marco Aurélio Mello, entendeu que o fato gerador do imposto não seria “(...) a industrialização propriamente dita, mas o negócio jurídico a envolver o resultado de um processo produtivo”. Assim, se o termo “operação” envolver qualquer negócio relacionado a um produto industrializado, estará a se invadir competência estadual do ICMS, mediante a “proliferação de equiparações desvinculadas de qualquer correspondência com a produção nacional”.

Para o ministro, apenas haveria justificativa para a segunda incidência caso observado um novo processo de industrialização posterior ao desembaraço, sendo descabida a equiparação entre importador e industrial. A base do voto do relator é que a nova incidência, “(...) sob o pretexto de equiparar, desigualada” nacionais e importados, conferindo-se tratamento discriminatório ao ato de revenda do bem pelo importador e “(...) fazendo com que o IPI passe a incidir sobre a margem de lucro do importador ao comercializá-lo no mercado nacional”, resultando em violação ao GATT.

Em voto divergente, e posteriormente vencedor, o Ministro Alexandre de Moraes entendeu que o IPI “(...) não incide sobre a industrialização em si, mas sobre o

---

coisa julgada, passa a ter efeitos a decisão nova, independentemente de ação rescisória. Um caso em especial, julgado poucas semanas antes da formação do entendimento do STF, chama a atenção: na Ação Rescisória nº 6.015, o STJ suspendeu as execuções amparadas na decisão transitada em julgado no Recurso Especial nº 1.427.246, que afastou a incidência do IPI na saída de bens de origem estrangeira do estabelecimento do importador. Segundo o relator, o ministro Gurgel de Faria, o *distinguishing* foi necessário porque se tratava de coisa julgada que beneficiaria toda uma categoria (um mandado de segurança coletivo impetrado pelo Sindicato das Empresas de Comércio Exterior de Santa Catarina) sob pena de ofender isonomia e livre concorrência: “(...) a possibilidade da continuidade de seu cumprimento pode trazer graves impactos aos cofres públicos, ante a dificuldade prática e operacional de reverter as decisões judiciais ou administrativas pautadas no alegado título rescindendo, o qual, em razão de seu caráter normativo, pode ensejar um número indeterminado de beneficiados”. Poucas semanas depois, o STF entenderia pela desnecessidade de ação rescisória para reavaliar a coisa julgada.

<sup>650</sup> Tese fixada no Tema 906: “É constitucional a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) no desembaraço aduaneiro de bem industrializado e na saída do estabelecimento importador para comercialização no mercado interno”.

*produto industrializado*” e que as hipóteses dos incisos I (desembaraço) e II (saída) do art. 46 do Código Tributário Nacional não seriam mutuamente excludentes, desde que observada a não-cumulatividade do inciso II do § 3º do art. 153 da Constituição, não havendo “bitributação” diante de dois fatos geradores distintos. Sob tal lógica, cabe ao estabelecimento industrial ou equiparado se creditar do IPI-Importação pago no desembaraço (inciso V do art. 226). A equiparação se justificaria “(...) porque essa fase da operação não pode ser alcançada pela tributação nacional”, atuando o importador como “‘substituto’ tributário do exportador estrangeiro”.

O voto condutor apontou que a base de cálculo do IPI-Importação é o valor declarado pelo importador, enquanto o IPI interno incide sobre “(...) o valor da operação de que decorrer a saída destes do estabelecimento do contribuinte”, do que concluiu: “(...) a base de cálculo do IPI no desembaraço aduaneiro não captura a margem de lucro obtida pelo importador quando (...) revende o produto no mercado interno”. Mais adiante, revelou entender que “(...) a tributação teve por objetivo somente neutralizar os incentivos fiscais concedidos pelo país exportador”, e que tributar a revenda atende ao tratamento nacional, pois apenas nesta fase é “(...) que será possível alcançar a margem de lucro do estabelecimento importador equiparado ao industrial”.

O racional elaborado pelo voto vencedor elucidou que o GATT não impede que se conceda uma condição mais favorável ao produto importado, na medida em que proíbe o tratamento “menos favorável”; contudo, “(...) o princípio da isonomia obriga que seja dado tratamento idêntico” a contribuintes que se encontrem na mesma situação. E é por este motivo que considera que, como o industrial interno tributa uma base que contempla custos de produção e lucro, também o importador deverá ser onerado sobre tal parcela, sob pena de ofensa (não ao GATT), à norma doméstica de isonomia.

Em segundo lugar, para o ministro Alexandre de Moraes, “(...) o IPI tem função eminentemente extrafiscal, e visa, dentre outros objetivos, ser instrumento indutor da atividade econômica e industrial do País”. Tendo em vista seu objetivo de proteção à indústria nacional, não faria sentido, portanto, onerar mais o produto interno se comparado com o importado.

O ministro Ricardo Lewandowski, por seu turno, ao votar com a divergência, entendeu adequada a equiparação entre importador e fabricante, pois apenas o desembaraço não é suficiente para que se disponibilize a mercadoria ao consumidor, sendo necessário que ocorra a circulação do produto no mercado nacional. Tampouco entendeu

haver afronta ao GATT, uma vez que o acordo se aplica “(...) apenas no ingresso do produto do país, ou seja, no ato do desembarço aduaneiro. Quando da ocorrência do segundo fato gerador, o produto já foi inserido no mercado interno”.

Foi, desta feita, firmado, em agosto de 2020, o Tema 906 da repercussão geral, por seis votos a quatro: *"é constitucional a incidência do IPI no desembarço aduaneiro de bem industrializado e na saída do estabelecimento importador para comercialização no mercado interno"*.<sup>651</sup>

### *III. 2. 2. 2. b. O juízo subsidiário de legalidade, a recepção do GATT pela Constituição de 1988, e a extrafiscalidade do IPI-Importação*

Não cogita a presente tese debater a respeito da decisão do Supremo Tribunal Federal quanto à extensão da materialidade do IPI, se prescinde ou requer a existência de um processo produtivo. Destaca-se, por outro lado, o pedido (declaração da inconstitucionalidade da incidência do IPI na revenda posterior à incidência do IPI-Importação) e a causa de pedir (afronta ao inciso II do art. 150 da Constituição) apresentados à Corte. Por este motivo, correto o posicionamento no sentido de que, sob o fundamento da isonomia, não há qualquer sentido em se onerar mais o produto interno que o importado, ainda que fazê-lo não implique qualquer violação ao GATT.

Salienta-se, sob esta necessária separação, que, de maneira superveniente ao juízo de constitucionalidade, é necessário que se realize um juízo subsidiário de legalidade, ou, no presente caso, de convencionalidade. Não basta que a norma seja constitucional, pois, ao prescindir de legalidade, não apresentará os necessários predicados de validade e eficácia autorizadores da cobrança do crédito tributário. Diferente seria a decisão pela inconstitucionalidade, que, sozinha, retiraria o fundamento de validade das normas advenientes. A distinção foi prevista em abstrato pela legislação processual ao antever a possibilidade de julgamento independente de matérias constitucionais e infraconstitucionais.<sup>652</sup>

---

<sup>651</sup> Foram vencidos os ministros Marco Aurélio Mello (Relator), Edson Fachin, Rosa Weber, e Roberto Barroso. Acompanharam a divergência inaugurada pelo ministro Alexandre de Moraes (redator do acórdão vencedor), que se sagrou vitoriosa, os Ministros Dias Toffoli (Presidente), Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, e Luiz Fux. Não participou do julgamento, por motivo de licença médica, o Ministro Celso de Mello.

<sup>652</sup> A previsão se volta a matérias em que não há relação de prejudicialidade entre as matérias. Código de Processo Civil - Art. 1.037. Selecionados os recursos, o relator, no tribunal superior, constatando a presença do pressuposto do caput do art. 1.036, proferirá decisão de afetação, na qual: (...) § 9º Demonstrando distinção

A aplicação dos filtros isonômicos do Artigo II:2(a) e do Artigo III:2, primeira e segunda sentenças, apresenta, entre seus elementos constitutivos, matéria que demanda necessária incursão no contexto fático e análise de coleção probatória para que se proceda ao exame de similaridade.<sup>653</sup> Neste sentido se decidiu, em março de 2022, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 627.280/RJ, em que o relator, Ministro Roberto Barroso, recordou que a competência seria do Supremo Tribunal Federal caso se discutisse “(...) a constitucionalidade do acordo do GATT ou a competência (...) para firmar tratados”,<sup>654</sup> mas que a análise da aplicação da cláusula do tratamento nacional “(...) é matéria infraconstitucional e sua análise depende do exame de fatos e provas”.

Em igual sentido o entendimento do ministro Alexandre de Moraes, para quem “(...) analisar eventual violação a acordo internacional do GATT na cobrança de IPI (...) demandaria o exame da legislação infraconstitucional de regência do IPI bem como dos termos do aludido acordo”. Tais premissas, nos termos do voto, tornam “(...) eventual ofensa à Constituição Federal meramente mediata, ou reflexa, inviabilizando o conhecimento do apelo”.

Assim, os efeitos da coisa julgada do Tema nº 906, firmado em 2020, tocam a isonomia prevista no inciso II do art. 150 da Constituição, mas a segunda camada da discussão, a respeito da análise de violação às cláusulas do GATT, apresenta índole infraconstitucional e não seria conhecida segundo o atual entendimento do Supremo Tribunal Federal.

Para se concluir a respeito da motivação determinante, é necessário que a análise se volte ao voto vencedor do Ministro Alexandre de Moraes, designado para a redação do acórdão. Duas afirmações devem ser ressaltadas: em primeiro lugar, que o importador deve sofrer a incidência do IPI sobre o lucro, sob pena de ofensa à isonomia (inciso II do art. 150 da Constituição). Não se avalia a correção do voto, mas quais foram seus fundamentos. Segundo este raciocínio, o GATT não proíbe tratamento menos favorável ao nacional, mas ao importado. E, segundo ele, o que se julga é se o IPI incidente sobre a revenda é inconstitucional. Conclui: caso retirada a incidência, haverá tratamento desigual e, portanto, é da norma constitucional que decorre o fundamento de sua incidência. O acórdão, portanto,

---

entre a questão a ser decidida no processo e aquela a ser julgada no recurso especial ou extraordinário afetado, a parte poderá requerer o prosseguimento do seu processo.

<sup>653</sup> Súmula STF nº 279. “Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário”.

<sup>654</sup> Questões pacificadas no Recurso Extraordinário nº 229.096, em que se reconheceu, por unanimidade de votos, ter sido o GATT recepcionado pela Constituição de 1988 e, em seguida, que a isenção de tributo estadual prevista em tratado internacional não caracteriza isenção heterônoma.

considera não haver qualquer ofensa à isonomia na cobrança do IPI no desembaraço e na revenda, motivo pelo qual nega provimento ao recurso extraordinário.

Em uma decomposição lógica do argumento,<sup>655</sup> é possível se afirmar que a garantia (W) da passagem dos dados para a conclusão de todos os ministros, mas, particularmente, do voto vencedor, foi a isonomia. No entanto, como se percebe, o apoio (B) a esta garantia poderia ser ora o inciso II do art. 150 da Constituição, ora o tratamento nacional do GATT (Decreto nº 1.355/1994). A preferência do acórdão pelo primeiro ancoramento positivo, o plano constitucional, aliada ao entendimento firmado, por unanimidade de votos, no Recurso Extraordinário nº 627.280/RJ, no sentido de entender que a avaliação de ofensa ao tratamento nacional se trata de matéria de índole infraconstitucional levam à conclusão ser possível o juízo subsidiário de conformidade ao GATT mesmo depois da fixação do Tema nº 906.

Fixa-se, assim, a seguinte premissa, de **índole constitucional e já decidida** pelo STF: é constitucional a incidência de um IPI sobre o desembaraço e outra sobre a revenda. Parte-se para a segunda etapa da construção, de **índole infraconstitucional e alheia ao STF**: se as duas cobranças estão em conformidade com o tratamento nacional, e em qual medida. O que é possível se fazer “em tese”, em uma pesquisa como a presente, que pressupõe a similaridade, não o é ao Poder Judiciário, que deverá realizar o exame do IPI sobre a revenda, em primeiro lugar, sob o filtro do Artigo III, primeira e segunda sentenças, e do IPI-Importação, em segundo lugar, sob o filtro do Artigo II:2(a).

Em segundo lugar, é necessário se realizar à crítica à afirmação de que o IPI tem função extrafiscal de proteção do mercado interno, o que contraria toda a construção dos últimos quase oitenta anos desde a assinatura do GATT/1947 a respeito da não-discriminação e joga por terra o princípio da proteção tarifária exclusiva, além de todas as rodadas de negociação entabuladas pelos países, com participação ativa do Brasil, em torno da tarifa fundada na lista de concessões.

Mais que uma confusão entre conceitos teóricos do direito internacional, afirmar que o IPI-Importação pode promover pautas protecionistas é a abertura para o

<sup>655</sup> BRANCO, **Argumentação tributária de lógica substancial**. Referimo-nos a uma específica lógica, de cunho substancial, a partir da qual é possível se extrair a “gramática profunda” do argumento não-euclidiano próprio das ciências jurídicas. Sob esta construção, os dados/bases (D, de “*data*”, ou G, de “*grounds*”, termo que Stephen Toulmin passa a utilizar a partir de 1979) fazem a passagem para uma conclusão (C), sob um modal lógico (“necessariamente”) autorizados por uma garantia (W, de “*warrant*”) que, por seu turno, tem por fundamento um apoio B, de “*backing*”), salvo se diante de um argumento de refutação (R, de “*rebuttal*”). Assim “*D, W, logo, necessariamente C, com base em B, salvo se R*”.



descumprimento de compromissos internacionais assumidos pelo Brasil, para a ausência de transparência tanto na política comercial internacional adotada pelo país como também a respeito da função desempenhada pelos tributos,<sup>656</sup> além de contrariar e violar a própria jurisprudência histórica do Supremo Tribunal Federal no sentido de que os tratados devem ser cumpridos.

Em especial, aponta-se a contrariedade com relação: **(i)** ao Recurso Extraordinário nº 80.004/SE, julgado em 01/06/1977, sob a relatoria do ministro Cunha Peixoto, que reconheceu que os tratados se encontram no mesmo nível hierárquico das leis internas; **(ii)** à Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.480 MC/DF, julgado em 04/09/1997, sob a relatoria do ministro Celso de Mello, no sentido de que os tratados são incorporados à ordem jurídica interna e devem ser cumpridos como resultado de duas vontades, a do Congresso Nacional e a da presidência da República; e **(iii)** ao Recurso Extraordinário nº 229.096, julgado em 16/08/2007, sob a relatoria do ministro Ilmar Galvão, tendo sido a ministra Cármen Lúcia nomeada relatora do acórdão, que decidiu, por unanimidade de votos, ter a Constituição de 1988 **recepicionado** o GATT.

Sobre os efeitos daquilo que se entende por recepcionar o acordo, ressalta-se o entendimento do ministro Ilmar Galvão ao enxergar no art. 98 do CTN unicamente a explicitação de um caráter geral dos acordos, que não expressam ato da União Federal “(...) *como mera ordem central, mas da União, ordem total e, como tal, endereçado a todos os brasileiros*”, o que motivou o ministro Carlos Ayres Brito em sua afirmação de que haveria “(...) *cinco pessoas públicas de base territorial: a Federação, e mais as quatro internas: a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios*”, o ministro Marco Aurélio Mello a registrar que “(...) *no cenário internacional, somente a União goza de soberania*”, e o ministro Celso de Mello no sentido de haver “(...) *uma relação de coalescência, na Federação, entre uma ordem jurídica total (...) e uma pluralidade de ordens jurídicas parciais*”.

A jurisprudência ressoa, portanto, a construção de José Souto Maior Borges ao afirmar que “(...) *não é, a rigor, de isenção heterônoma, senão autônoma, que se trata. Autonomia da pessoa isentante – a Federação – cuja única peculiaridade consiste no caráter*

---

<sup>656</sup>É possível se observar que, se o § 5º do artigo 150 da Constituição tem por objetivo esclarecer a respeito dos impostos que incidem sobre as mercadorias, chegando a determinar a criação de lei específica para esta finalidade (Lei nº 12.741/2012), o uso de um tributo voltado a nivelar para proteger a produção nacional caracteriza uma tergiversação que milita em sentido oposto ao da ideia de cidadania fiscal e de consciência a respeito da função desempenhada pelos tributos.

*plurilateral da instituição*”.<sup>657</sup> Desta feita, o Brasil, ao recepcionar o GATT, deve obediência ao Artigo II:1(b), primeira sentença, e a afirmação de que o IPI-Importação seria voltado a promover proteção ao mercado interno contraria a cláusula segundo a qual os produtos, ao entrarem no território de outro país membro, ficarão **isentos** dos direitos aduaneiros ordinários que ultrapassarem os direitos fixados na Parte I da lista das concessões feitas por esta Parte Contratante, observados os termos, condições ou requisitos constantes da mesma lista.<sup>658</sup> Como se afirmou anteriormente, a extrafiscalidade deste tributo é atuar como um encargo de equivalência na fronteira, e jamais como instrumento de política fiscal.

É neste sentido que passa a ser possível se refutar o equívoco de que o acordo se aplica apenas no ingresso do produto do país, ou seja, até ato do desembaraço aduaneiro. Afirmá-lo é negar a existência não apenas da metodologia de aplicação sucessiva dos filtros isonômicos voltados a garantir a não-discriminação, mas o próprio Artigo III do GATT, que não se aplica às medidas de fronteira, mas apenas às medidas internas.<sup>659</sup> A análise sobre a concessão de tratamento não menos favorável a produtos importados em comparação com produtos similares domésticos se vale, necessariamente, de incidências posteriores à submissão da mercadoria a despacho aduaneiro.<sup>660</sup>

### III. 2. 2. 2. c. Avaliação em concreto da violação

Uma vez definido que tanto o GATT<sup>661</sup> como o convívio do IPI-Importação com o IPI-revenda<sup>662</sup> são constitucionais, e que a avaliação a respeito do tratamento nacional, que envolve a aplicação dos filtros isonômicos, é matéria infraconstitucional,<sup>663</sup> passa-se à

<sup>657</sup> BORGES, José Souto Maior, **Teoria geral da isenção tributária**, 3a. ed. revista e atualizada. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, p. 52–56.

<sup>658</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **GATT 1994**, art. II:2(b). “*The products described in Part I of the Schedule relating to any contracting party, which are the products of territories of other contracting parties, shall, on their importation into the territory to which the Schedule relates, and subject to the terms, conditions or qualifications set forth in that Schedule, be exempt from ordinary customs duties in excess of those set forth and provided therein*”.

<sup>659</sup> BOSSCHE; ZDOUC, **The Law and Policy of the World Trade Organization**, p. 177. “*Article III of the GATT 194 applies only to internal measures, not to border measures*”.

<sup>660</sup> *Ibid.*, p. 379.

<sup>661</sup> Recurso Extraordinário nº 229.096, julgado em 16/08/2007, sob a relatoria do ministro Ilmar Galvão, nomeada para redigir o acórdão a ministra Cármen Lúcia.

<sup>662</sup> Recursos Extraordinários nº 979.626, julgado em 24/08/2020, sob a relatoria do ministro Marco Aurélio Mello, nomeado para redigir o acórdão o ministro Alexandre de Moraes (voto vendedor que definiu o Tema nº 906 de repercussão geral).

<sup>663</sup> Recurso Extraordinário nº 627.280/RJ, julgado em 21/03/2022, sob a relatoria do ministro Luís Roberto Barroso.

análise do IPI-revenda, aperfeiçoando-se aquilo que se denominou acima de juízo subsidiário de legalidade.

É possível se afirmar que o IPI incidente sobre a importação tem como fato gerador a aquisição de produto de procedência estrangeira, vindo a ocorrer no momento do desembaraço aduaneiro em um contexto de despacho de importação para consumo,<sup>664</sup> mas também se observará a incidência na saída do estabelecimento produtor,<sup>665</sup> ao qual se equipara o importador.<sup>666</sup>

Ressalvadas as críticas realizadas no subitem anterior, a decisão do Supremo Tribunal Federal ao fixar o Tema nº 906 em 2020, parece adequada no sentido de ser possível, como se demonstrou, a exigência de medidas internas em convívio com medidas de fronteira, com a condição de que os encargos de equivalência sirvam para nivelar, não sendo tolerável a tributação “em excesso”, o que igualmente faz sentido diante da operacionalização do princípio do destino.

É justamente por conta do tratamento nacional que se realiza a equiparação, voltada a possibilitar a apropriação do tributo recolhido na importação na condição de crédito a ser aproveitado na etapa da revenda a contribuinte do IPI, hipótese em que esta segunda etapa do recolhimento também gerará créditos, sob idêntica alíquota. É importante ressaltar que a equiparação do cálculo com relação ao similar nacional é buscada quando se realiza a revenda do produto importado (saída do importador equiparado a industrial), momento no qual o imposto passará a contemplar em sua base todos os tributos nacionais, tal qual ocorre com o produto nacional.

A equiparação das *trading companies* é necessária para que não haja tratamento diferenciado (isonomia do ponto de vista constitucional e não convencional) entre importações diretas e indiretas. Estabelece-se, por meio da tributação da revenda, a captura do tributo na saída tanto do importador como do adquirente. Por este mecanismo que, nas três

---

<sup>664</sup> Conceito que se extrai do art. 238 do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro), que ressoa o comando do § 3º e inciso I do art. 2º da Lei nº 4.502/1964; do inciso I do § 4º do art. 1º e art. 25 do Decreto-Lei nº 37/1966; do Decreto nº 10.550/2020; e do art. 11 do Decreto-Lei nº 491/1969.

<sup>665</sup> Lei nº 4.502/1964 – Art. 2º Constitui fato gerador do impôsto: I. Quanto aos produtos de procedência estrangeira o respectivo desembaraço aduaneiro; II. Quanto aos de produção nacional, a saída do respectivo estabelecimento produtor.

<sup>666</sup> Lei nº 4.502/1964 – Art. 4º Equiparam-se a estabelecimento produtor, para todos os efeitos desta Lei: I. Os importadores e os arrematantes de produtos de procedência estrangeira. Já o Código Tributário Nacional trata o importador como o próprio contribuinte: Art. 51. Contribuinte do imposto é: I. O importador ou quem a lei a ele equiparar; II. O industrial ou quem a lei a ele equiparar.

modalidades de acesso ao bem importado (importação direta, por conta e ordem de terceiro ou por encomenda), há equiparação na saída.

Tal racional, no entanto, não invalida, também como se demonstrou, a realização dos testes isonômicos que, em tese, poderiam conduzir à conclusão em concreto de uma violação ao GATT, em especial para revenda realizada a empresas varejistas,<sup>667</sup> uma vez que as vendas por atacado de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, equipamentos e outros bens de produção estão igualmente equiparadas a estabelecimentos produtores, para efeitos de incidência do IPI. Assim, o fato de o comerciante varejista nada ter a recolher ou a creditar, conduzindo a um rompimento na cadeia contínua do IPI, pode caracterizar uma violação, que deverá ser demonstrada.

Conclui-se que, neste caso, o juízo subsidiário de convencionalidade pode ser buscado pelo importador, que terá o ônus de comprovar o excesso no caso concreto, não parecendo ser possível ao Poder Judiciário concluir pela violação em abstrato do tratamento nacional na imposição de medida interna pelo Artigo III:2, primeira sentença.

---

<sup>667</sup> Passa-se a comparar a revenda de um produto nacional e de um produto importado em um cenário hipotético em que o valor aduaneiro é de R\$ 80.000,00 e o preço de venda no mercado interno (varejo) é de R\$ 100.000,00, a uma alíquota de imposto de importação de 25% e de IPI de 20%, além de uma margem de lucro de 10%. O valor de R\$ 80.000,00 de valor aduaneiro e 25% de imposto de importação foram escolhidos nesta situação hipotética para que a inclusão do II na base de cálculo do IPI-Importação fosse neutra no cálculo. Desta forma, tanto no primeiro cenário (aquisição de produto industrializado nacional) como no segundo cenário (importação de produto industrializado), o adquirente/importador percebe o mesmo custo de aquisição (R\$ 100.000,00). Sob tais premissas, no primeiro cenário, de **(i) de produtos industrializados nacionais, (i.a) na aquisição**, a base de cálculo do IPI (20%) é o valor de venda (R\$ 100.000,00), resultando em R\$ 20.000,00 a ser recolhido a título de IPI. Já **(i.b) na revenda**, com margem de lucro de 10%, não sofre a incidência de IPI, no caso do varejista, por decorrência do § 2º do art. 4º da Lei nº 4.502/1964. Assim, o total de IPI recolhido será de R\$ 20.000,00. No segundo cenário, de **(ii) de produto industrializado importado, (ii.a) na importação**, a base de cálculo do imposto de importação (25%) será o valor aduaneiro (R\$ 80.000,00), resultando em R\$ 20.000,00 a ser recolhido a título de II. Assim, a base de cálculo do IPI (20%) é o valor aduaneiro (R\$ 80.000,00) acrescido do imposto de importação (R\$ 20.000,00), resultando em R\$ 100.000,00 que, oferecido à tributação, resulta em um IPI a ser recolhido de R\$ 20.000,00. Já **(ii.b) na revenda**, com margem de lucro de 10%, agora sofre a incidência de IPI. A base de cálculo é representada por valor aduaneiro (R\$ 80.000,00) acrescido do imposto de importação (R\$ 20.000,00) mais lucro de 10% (R\$ 10.000,00), resultando, assim, em R\$ 110.000,00 que, oferecido à tributação de 20%, resulta em um débito de IPI de R\$ 22.000,00, a ser compensado em conta gráfica com o IPI-Importação recolhido no registro da declaração de importação de R\$ 20.000,00, devendo ser recolhido o IPI de R\$ 2.000,00. Assim, como a carga tributária de IPI em uma operação com produto similar nacional foi de R\$ 20.000,00, enquanto em uma operação com produto estrangeiro foi de R\$ 22.000,00, em um caso de venda a varejo, é constatada a tributação "em excesso" de R\$ 2.000,00, que deve ser capturado na forma de uma violação ao tratamento nacional pelo Artigo III:2, primeira sentença, que não tolera o "de minimis". Contudo, como explicitado, é necessário que se comprove o excesso no caso concreto, sendo de todo temeroso ao Poder Judiciário concluir pela violação em abstrato do tratamento nacional neste caso.

### ***III. 2. 2. 3. Inclusão do frete e do seguro na base de cálculo do IPI-Importação e ajuste nivelador***

No Recurso Extraordinário nº 567.935/SC, julgado em 04/09/2014, sob a relatoria do ministro Marco Aurélio e com repercussão geral reconhecida, debateu-se a constitucionalidade do art. 15 da Lei nº 7.798/1989 que, ao conferir nova redação ao § 2º do art. 14 da Lei nº 4.502/1964,<sup>668</sup> determinou a inclusão dos descontos incondicionais na base de cálculo do IPI incidente sobre a saída do estabelecimento.

Em seu voto, o ministro relator entendeu ter havido afronta à reserva de lei complementar prevista na alínea “a” do inciso III do art. 146 da Constituição Federal,<sup>669</sup> naquilo que importa à definição dos fatos geradores, bases de cálculo<sup>670</sup> e contribuintes, motivo pelo qual vislumbrou que, “(...) *sob o pretexto de disciplinar a base de cálculo quando da instituição do imposto, veio a extrapolar as balizas quantitativas possíveis versadas no Código Tributário, como se tratasse de normas gerais*”. Em voto vogal, o ministro Luiz Fux externou manter posicionamento comungado pelo ministro Teori Zavascki desde o Superior Tribunal de Justiça, segundo o qual a lei ordinária não poderia ampliar a expressão “valor da operação”.<sup>671</sup>

Em que pesem as considerações dos ministros Luís Roberto Barroso e Luiz Fux no sentido de que se trataria de inconstitucionalidade material, foi firmada a tese de repercussão referente ao Tema nº 84: é formalmente inconstitucional, por ofensa à alínea ‘a’ do inciso III do art. 146 da Constituição, o § 2º do art. 14 da Lei nº 4.502/1964, com a redação dada pelo artigo 15 da Lei nº 7.798/1989, no ponto em que prevê a inclusão de descontos

<sup>668</sup> Lei nº 4.502/1964 - Art. 14. Salvo disposição em contrário, constitui valor tributável: I - quanto aos produtos de procedência estrangeira, para o cálculo efetuado na ocasião do despacho (...) II - quanto aos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial (...) § 1º. O valor da operação compreende o preço do produto, acrescido do valor do **frete** e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário. § 2º. Não podem ser deduzidos do valor da operação os **descontos**, diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente.

<sup>669</sup> Constituição de 1988 - Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

<sup>670</sup> Código Tributário Nacional - Art. 47. A base de cálculo do imposto é: (...) II - no caso do inciso II do artigo anterior: a) o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria.

<sup>671</sup> Posicionamento do Superior Tribunal de Justiça consolidado no Agravo Regimental no Agravo nº 703.431/SP, julgado em 02/02/2006, sob a relatoria do ministro José Delgado, em que se entendeu ser indevido o IPI “*sobre a parcela do preço do bem manufaturado que corresponde às despesas de entrega do produto ao adquirente, eis que o Código Tributário Nacional estabelece a base de cálculo do IPI como sendo o valor da mercadoria na saída do estabelecimento industrial, e não na chegada ao seu destino comercial*”.

incondicionais na base de cálculo do IPI, em descompasso com a disciplina da matéria na alínea ‘a’ do inciso II do art. 47 do CTN.

Em 10/06/2015, a procuradoria da República apresentou parecer no sentido de que a mesma decisão deveria ser aplicada à inclusão do frete na base de cálculo do IPI.<sup>672</sup> Uma vez que a motivação determinante para expurgar os descontos da base do IPI foi a vedação à sua inclusão via lei ordinária, idêntico racional foi aplicado a despesas não abrangidas no ciclo de industrialização, tais como o frete, seguro e despesas acessórias.

Nos Agravos Regimentais nos Recursos Extraordinários nº 636.714, sob a relatoria da Ministra Cármen Lúcia, julgado em 07/08/2015, nº 881.908/CE, sob a relatoria do Ministro Marco Aurélio, e nº 567.276, sob a relatoria do Ministro Dias Toffoli, julgados em 22/09/2015, a ofensa à reserva de lei complementar firmada no julgamento do Tema nº 84, com efeitos de transubjetivação, foi aplicada a tais rubricas.<sup>673</sup> Até mesmo o ministro Luís Roberto Barroso, que havia entendido pela inconstitucionalidade material na oportunidade do julgamento do tema afetado à repercussão geral, apresentaria entendimento, no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 1.059.280/SC, julgado em 05/10/2018, no sentido do reconhecimento da inconstitucionalidade formal da inclusão do frete na base de cálculo do IPI.

Uma vez delimitada a discussão quanto ao IPI incidente na saída do estabelecimento (inciso II do art. 46 do CTN), faz-se necessário verificar a grandeza econômica sobre a qual incide o IPI-Importação (inciso I do art. 46 do CTN). O abandono do “preço normal” fundado na definição de valor de Bruxelas (DVB) no âmbito do Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA) de 1950,<sup>674</sup> marco importante que franqueou às aduanas a

<sup>672</sup> “Até por ter sido imposta pela mesma lei declarada inconstitucional no precedente, é evidente que o aspecto formal da inconstitucionalidade se transfere para o parágrafo da lei sobre o frete. (...) De qualquer maneira, os motivos que levaram o STF a reputar inconstitucional a lei, na disciplina do desconto, estão presentes, por igual, neste caso. Disso parece decorrer a desnecessidade de se submeter também este caso à sistemática da repercussão geral, para merecer decisão em conformidade com a ratio já apontada no precedente”.

<sup>673</sup> Trecho do voto condutor, acompanhado por unanimidade, no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 567.276, sob a relatoria do Ministro Dias Toffoli: “É evidente que a orientação firmada sob a sistemática da repercussão geral se aplica, de igual modo, à inclusão do valor do frete na base de cálculo do IPI, porquanto tal inserção extrapola o aspecto material da hipótese de incidência do IPI, qual seja, o valor da operação de que decorrer a saída do produto industrializado”.

<sup>674</sup> BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo, Valoração aduaneira e preços de transferência, **Consultor Jurídico**, v. Coluna Território Aduaneiro, p. 1–5, 2022. “A percepção de que o combate ao protecionismo não poderia ser frustrado por meio do manejo indevido e artificioso da base de cálculo foi motor de discussões no contexto da malsucedida Carta de Havana, cujos termos ressoariam posteriormente no artigo VII do Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GATT), que teria disciplina preliminarmente europeia no âmbito do Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), por meio da Definição de Valor de Bruxelas. Sobre as fundações gerais da pedra angular do GATT, de outubro de 1947, foi elaborada a ‘Definição de Valor de Bruxelas’ (DVB), no âmbito do CCA, em 1950. A Convenção relativa à DVB, que influenciou a legislação de vários países, definia o

utilização de um valor teórico, ou preço-parâmetro, encontrou eco no inciso II do art. 20 do Código Tributário Nacional, de 1966, e na redação original dos arts. 2º e 3º do Decreto-Lei nº 37/1966, até ceder espaço, já durante a rodada Kennedy, ao valor de transação e, por fim, o Acordo de Valoração Aduaneira (AVA), ratificado em 1986 pelo Brasil, “(...) *rompeu com os pressupostos da DVB e com a ideia de ‘preço normal’ para as importações*”.<sup>675</sup> O conjunto normativo representado pela ata final da oitava rodada de negociações multilaterais foi incorporado ao ordenamento brasileiro por meio do Decreto nº 1.355/1994 e “(...) *é de aplicação obrigatória conforme art. 2º do Decreto-Lei nº 37/1966 e inciso I do art. 75 do Regulamento Aduaneiro (RA), no que se refere à valoração aduaneira*”.<sup>676</sup>

Assim, a base de cálculo do IPI-Importação, prevista na alínea ‘b’ do inciso I do art. 14 da Lei nº 4.502/1964, conforme consolidação do art. 239 do Regulamento Aduaneiro de 2009, é “*o valor que servir ou que serviria para a base de cálculo do imposto de importação, por ocasião do despacho aduaneiro, acrescido do montante deste imposto e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis*”. Desta feita, a base do tributo é compartilhada pelo tributo aduaneiro em sentido estrito, o imposto de importação, que, por sua vez, é acrescido ao valor aduaneiro. A inclusão do imposto de importação na base do IPI parece ser correta, uma vez que a tarifa compõe o preço do produto importado, e ambos devem, portanto, ser oferecidos à tributação do IPI-Importação.

O valor aduaneiro, portanto, é composto pelo valor de transação, correspondente ao preço efetivamente pago ou a pagar acrescido de custos que, por seu turno, obedecem à regência do Acordo de Valoração Aduaneira, que dispõe, em seu Artigo VIII:2, que cada país deverá prever a inclusão ou não do: **(a)** custo de transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação, **(b)** os gastos relativos ao carregamento, descarregamento e manuseio associados ao transporte das mercadorias importadas até o porto

---

*valor aduaneiro pela problemática expressão ‘preço normal’, o que levava em conta uma venda realizada em condições de livre concorrência”.*

<sup>675</sup> *Ibid.*

<sup>676</sup> *Ibid.* “O acordo, ao buscar assegurar uma uniformidade da base sobre a qual incidirão os direitos aduaneiros veio, de um lado, a rechaçar a utilização do valor das mercadorias de origem nacional como parâmetro, o que teve por base contextual, em especial, o combate ao emprego do American Selling Price como a mais comum das fórmulas de valoração utilizadas até 1979 pelos Estados Unidos. Por outro lado, reduziu consideravelmente o espectro da arbitrariedade na fixação da base ao prestigiar a técnica do ajuste transacional, seja por parte do importador ou da Administração. Tal constatação não implica, por evidente, a oponibilidade absoluta do valor declarado pelo importador à autoridade aduaneira, mas apenas que a Aduana deve cumprir com a função de valorar a partir do novo padrão positivo”.

ou local de importação, e (c) o custo do seguro, e, segundo o Artigo VIII:4, nenhum acréscimo será feito ao preço caso não previsto no dispositivo.<sup>677</sup>

No plano doméstico, o art. 77 do Decreto nº 6.759/2009, por seu turno, determinou que integram o valor aduaneiro o frete, consistente no custo de transporte da mercadoria importada até o porto ou aeroporto de descarga ou ponto de fronteira alfandegado, as despesas de capatazia e de movimentação portuária, e o seguro da mercadoria.<sup>678</sup> A construção tem por objetivo demonstrar que o IPI-Importação contempla, em sua base de cálculo, o frete e o seguro,<sup>679</sup> enquanto seu símile interno, em virtude da superveniência de decisão do Supremo Tribunal Federal, ulterior, portanto, à norma instituidora, teve tais dispêndios excluídos de sua base.

A questão, do ponto de vista das normas que governam o comércio internacional, deve ser submetida ao Artigo II:2(a) do GATT, sendo necessário se indagar a respeito da correção do desnivelamento causado pelo controle de constitucionalidade. Não se trata de antinomia ou de prevalência no cotejo das normas do Acordo de Valoração Aduaneira (AVA) e do acordo geral, mas de mero reconhecimento dos limites do ajuste de fronteira. As normas de valoração devem ser aplicadas e, caso constatado o tratamento menos favorável ao produto importado, a parcela sobejante, que deixa de cumprir seu predicado nivelador, será entendida como outros direitos e encargos (ODEs) não notificados em lista e, portanto, reputados como isentos pelo Artigo II:1(b), primeira sentença, primeira parte.

Sob as lentes substanciais do modelo argumentativo, o ponto de partida devem ser os dados da declaração de importação (D). Para se chegar ao valor aduaneiro, devem ser incluídos, necessariamente, os valores relativos a frete e seguro (C), com base no

<sup>677</sup> GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE, **Transaction Value Agreement (TVA) - agreement on implementation of article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade**, Genebra, Suíça: GATT, 1949, art. VIII:2. *“In framing its legislation, each Member shall provide for the inclusion in or the exclusion from the customs value, in whole or in part, of the following: (a) the cost of transport of the imported goods to the port or place of importation; (b) loading, unloading and handling charges associated with the transport of the imported goods to the port or place of importation; and (c) the cost of insurance. VIII:3. Additions to the price actually paid or payable shall be made under this Article only on the basis of objective and quantifiable data. VIII:4. No additions shall be made to the price actually paid or payable in determining the customs value except as provided in this Article”*.

<sup>678</sup> Decreto nº 6.759/2009 - Art. 77. **Integram o valor aduaneiro**, independentemente do método de valoração utilizado (...): **I. O custo de transporte** da mercadoria importada até o porto ou o aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro; **II.** Os gastos relativos à carga, à descarga e ao manuseio, associados ao transporte da mercadoria importada, até a chegada aos locais referidos no inciso I, excluídos os gastos incorridos no território nacional e destacados do custo de transporte; e **III. O custo do seguro** da mercadoria durante as operações referidas nos incisos I e II.

<sup>679</sup> Exclui-se do raciocínio o dispêndio relativo à carga, descarga e manuseio associados ao transporte da mercadoria, tendo em vista a alteração promovida pelo Decreto nº 11.090/2022.



Acordo de Valoração internalizado pelo Decreto nº 1.355/1994 (B), salvo se sua aplicação caracterizar uma violação à não-discriminação (R). Caso configurado o elemento de refutação, passa-se a uma segunda construção, a do ajuste de equivalência.

Se, a medida interna aplicada ao produto nacional similar não incide sobre frete e seguro, e a medida de fronteira sim, de maneira não equivalente (D), então, necessariamente, o encargo exigido é isento (C), devido ao princípio da não-discriminação (W) com base na norma de bloqueio obtida por meio da aplicação conjunta dos Artigos II:1(b), primeira sentença, primeira parte e II:2(a) do GATT.

Importante notar que tanto o ICMS como o IPI estão incluídos na base de cálculo do IPI sobre a saída do estabelecimento (“IPI interno”), mas não participam da base do IPI-Importação. A desmedida da medida interna, no entanto, não deve tentar o aplicador a utilizá-la como ponto de equilíbrio de outra desmedida, cometida na fronteira. Em primeiro lugar, porque as grandezas não serão (é por absoluto improvável que sejam) matematicamente equivalentes, e o ajuste demanda o cancelamento de qualquer excesso, sem tolerância para flexibilizações. Em segundo lugar, porque, como notou o ministro Alexandre de Moraes no julgamento do Tema nº 906, o GATT não proíbe tratamento menos favorável ao nacional, mas ao importado. O país é livre para exercer maior pressão fiscal em seu território e menor na fronteira, ainda que nenhum excesso, de lado a lado, seja desejável.

### ***III. 2. 3. PIS e Cofins sobre a importação***

#### ***III. 2. 3. 1. PIS e Cofins como medida interna sem contrapartida de fronteira***

Sob a justificativa de promover ora a participação obrigatória e direta do trabalhador nos lucros da pessoa jurídica (art. 157, IV da Constituição de 1946), ora a integração na vida e no desenvolvimento da empresa, com participação nos lucros (art. 165 da Constituição de 1967), a Lei Complementar nº 7/1970 instituiu o Programa de Integração Social (PIS) tendo como base de cálculo o faturamento (alínea ‘b’ do art. 3º) calculado por meio da régua da semestralidade (art. 6º, parágrafo único).

A opção executiva de se promover a receita operacional bruta meses antes da Constituição de 1988 (inciso V do art. 1º dos Decretos-Lei nº 2.445 e 2.449/1988) foi abortada pela Resolução Senatorial nº 49/1995, que suspendeu a execução, à falta de

instrumentos de transubjetivação das decisões, os decretos-lei, com base na decisão obtida no Recurso Extraordinário nº 148.754-2/RJ, sob a relatoria do ministro Francisco Rezek. O constituinte originário optou por trazer ao texto do art. 239 a menção ao tributo e à sua lei instituidora, o que seria objeto da Medida Provisória nº 1.212/1995, cujo art. 2º retomou o faturamento como a tábua de cálculo do PIS.

Por outro lado, os investimentos de caráter assistenciais eram custeados pelo Finsocial desde sua instituição pelo Decreto-Lei nº 1.940/1982, tendo como base de cálculo a “(...) *receita bruta das empresas que realizem vendas de mercadorias*” (§ 1º do art. 1º), alterado pelo Decreto-Lei nº 2.397/87 para a “(...) *receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, de qualquer natureza*”.

O Recurso Extraordinário nº 150.755, de 1992, com voto vencedor do ministro Sepúlveda Pertence, entendeu ter sido o dispositivo recepcionado na promulgação superveniente do inciso I do art. 195 da Constituição de 1988, que restringiu o custeio da seguridade às grandezas correspondentes ao faturamento, à folha de salários e ao lucro, uma vez que o próprio instrumento de 1987 recortava um específico momento da receita. De toda sorte, ao mesmo tempo em que se questionava a constitucionalidade da CSL no Recurso Extraordinário nº 187.438/RS, o risco iminente de uma decisão contrária aos interesses fazendários veio a justificar a criação da Cofins em 30/12/1991.

A Lei Complementar nº 70/1991 instituiu, sem prejuízo da cobrança do PIS, a contribuição social para o financiamento da Seguridade Social incidente sobre o faturamento mensal, “(...) *assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza*” (art. 2º), tendo sido criado, naquela oportunidade, o expediente processual da Ação Direta de Constitucionalidade como mecanismo de referendo judicial preventivo, forma de controle concentrado encontrada pelo Estado para mitigar o risco de questionamentos futuros.

A primeira ação desta espécie, (ADC nº 1), proposta no Distrito Federal, culminou, em 1993, com o voto do ministro Moreira Alves no sentido de que a própria norma conformava receita bruta a “faturamento”, e que a identidade de bases de cálculo em nada maculava o convívio das duas contribuições no mesmo ordenamento, pois, enquanto a Cofins sorvia seu fundamento de validade do art. 195, o PIS o extraía, autonomamente, do art. 239, ambos da Constituição.

Sob este ambiente de segurança proporcionado pela conclusão do debate judicial, foi elaborada a Lei nº 9.718, publicada em 27/08/1998 e com produção de efeitos a

partir de 1º/01/1999, com o objetivo de promover a uniformização de tratamento das duas contribuições, tomando como base de cálculo o faturamento “(...) *corresponde à receita bruta da pessoa jurídica*”, “(...) *sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas*” (§ 1º do art. 3º).

Em 15/12/1998, foi editada a Emenda Constitucional nº 20 que acresceu, entre as hipóteses de fontes de custeio da seguridade, a receita bruta. Em 09/11/2005, o Pleno do Supremo Tribunal Federal firmou maioria em torno da incompatibilidade da figura da constitucionalidade superveniente com o sistema jurídico brasileiro, bem como em torno da impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos de direito privado, máxime no art. 110 do Código Tributário Nacional, o que culminou com a declaração de inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 que ampliou o conceito de receita (julgamento conjunto dos recursos extraordinários nº 357.950, nº 390.840, nº 358.273 e nº 346.084).<sup>680</sup>

A exposição de motivos da Medida Provisória nº 66/2002, posteriormente convertida na Lei nº 10.637, de 30/12/2002, anunciou, no texto assinado por Pedro Malan, uma “(...) *ampla reestruturação na cobrança das contribuições sociais*” com a intenção de “(...) *proceder-se à introdução da cobrança em regime de valor agregado*”, inicialmente com o PIS para, posteriormente, alcançar a Cofins.<sup>681</sup> A justificativa do modelo foi a modernização do sistema tributário brasileiro. Em vista de suas especificidades, foram excluídas da não-cumulatividade “(...) *as cooperativas, as empresas optantes pelo Simples ou pelo (...) lucro presumido, as instituições financeiras e os contribuintes tributados em regime monofásico ou de substituição tributária*”, tendo sido eleita a alíquota de 1,65% “(...) *na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal*”.<sup>682</sup>

<sup>680</sup> BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo, Imunidades, isenções e não-incidência do PIS e da Cofins, in: BERGAMINI, Adolpho; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.), **PIS e Cofins na teoria da prática: uma abordagem completa dos regimes cumulativo e não cumulativo**, 5ª. São Paulo: MP, 2022, p. 577–579. “(...) *cabem menção ao art. 2º da Lei nº 12.973/2014, que alterou o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 para que a receita bruta passasse a compreender as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III, i.e., que não correspondessem à venda de bens, prestação de serviços ou resultado em operações de conta alheia, e ao art. 52 do diploma legal, que alterou o caput do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, remetendo o conceito de ‘faturamento’ à receita bruta definida pelo art. 12 do texto de 1977 alterado. Diga-se, a este respeito, que a Lei nº 12.973/2014, ao fazê-lo, adicionou ao conceito legal de ‘receita bruta operacional’ do art. 44 da Lei nº 4.506/1964 a hipótese residual da receita proveniente da atividade/objeto principal*”.

<sup>681</sup> Para um estudo sobre a não-cumulatividade no sistema tributário brasileiro: MOREIRA, André Mendes, **A Não-cumulatividade dos Tributos**, 4ª edição. São Paulo: Noeses, 2019.

<sup>682</sup> Trecho da exposição de motivos da Medida Provisória nº 66/2002: “*Com relação ao atendimento das condições e restrições estabelecidas pelo art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, cumpre esclarecer que: a) a introdução da incidência não cumulativa na cobrança do PIS/Pasep, prevista nos arts. 1º a 7º, é rigorosamente*

Em 30/10/2003, foi editada a Medida Provisória nº 135/2003, posteriormente convertida na Lei nº 10.833/2003, que introduziu a não-cumulatividade da Cofins, a uma alíquota fixada em 7,6%.<sup>683</sup> Em 19/12/2003, foi editada a Emenda Constitucional nº 42, que passou a prever, no § 12 do art. 195 da Constituição, para determinados setores de atividade econômica, a não-cumulatividade de contribuições incidentes sobre (i) receita ou faturamento (alínea ‘b’ do inciso I do art. 195), e (ii) importação de bens e serviços (inciso IV do art. 195).<sup>684</sup>

Assim, o PIS e a Cofins, tributos suscetíveis a ajustes de fronteira conforme analisado no item II. 2. 3. 1. da presente pesquisa,<sup>685</sup> foram criados no cenário nacional sem um símile na importação, situação que perdurou até 30/04/2004. Enquanto o industrial era onerado pelas contribuições, o importador não, configurando-se aquilo que os ministros do Supremo Tribunal Federal buscavam evitar no caso do IPI-Importação para uso próprio (Recurso Extraordinário nº 723.651): uma discriminação às avessas prejudicial aos similares internos com relação aos importados.

---

*neutra do ponto de vista fiscal, porquanto a alíquota estabelecida para esse tipo de incidência foi projetada, precisamente, para compensar o estreitamento da base de cálculo” (g.n.).*

<sup>683</sup> Trecho da exposição de motivos da Medida Provisória nº 135/2003: “O principal objetivo das medidas ora propostas é o de estimular a eficiência econômica, gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira (...) a instituição da Cofins não-cumulativa visa corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo (...) o objetivo da proposta é de, visando dar continuidade à reestruturação na cobrança das contribuições incidentes sobre o faturamento, proceder-se à adoção de regras, nos arts. 1º a 14, para exigência da COFINS em regime de não-cumulatividade, iniciado com a contribuição para o PIS/PASEP (...) constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada com a cobrança da referida contribuição (...). Adicionalmente, **o modelo possibilita uma maior competitividade dos produtos nacionais, uma vez que os bens importados, por não terem incidência anterior, não geram direito a crédito, ao mesmo tempo em que as exportações são desoneradas (...)** Por se ter adotado, em relação à não-cumulatividade, o método indireto subtrativo, o texto estabelece as situações em que o contribuinte poderá descontar, do valor da contribuição devida, créditos apurados em relação aos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona”.

<sup>684</sup> **Constituição Federal - Art. 195 (...). § 12.** A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. **§ 13.** Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento.

<sup>685</sup> VETTORI, **Contribuição ao estudo sobre as influências recíprocas entre a tributação da renda e o comércio internacional**, p. 151. Tributos indiretos regidos pelo princípio do destino, conforme analisado no capítulo anterior, mediante remissão à “(...) *nota de rodapé 1 do ASMC e das regras de ajustes de fronteira do GATT em decorrência da possibilidade de o PIS e a Cofins serem considerados tributos indiretos nos termos da nota de rodapé 58 do ASMC*”.

### III. 2. 3. 2. Base de cálculo do PIS e da Cofins incidentes sobre a importação

Com o advento da Emenda Constitucional nº 33/2001, criou-se a base constitucional para as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico incidentes, mediante alíquotas *ad valorem*, sobre o “valor aduaneiro” no caso de importação. A Emenda Constitucional nº 42/2003, por sua vez, ao mesmo tempo em que passou a prever a não-cumulatividade do PIS e da Cofins, adicionou o inciso II do § 2º do art. 149 da Constituição, que autorizou a incidência das contribuições sobre a “importação de produtos estrangeiros”, e, no inciso IV do art. 195, acrescentou a fonte de custeio da seguridade social “do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar”.

O inciso I do art. 3º da Lei nº 10.865, de 30/04/2004 estabeleceu a incidência do PIS e da Cofins sobre a “entrada de bens no território nacional”, de forma a instituir uma cobrança à imagem e semelhança das medidas internas correspondentes. Como analisado no capítulo anterior, o objetivo almejado foi alcançar a “neutralidade tributária”, voltada a corrigir o cenário não isonômico existente que, apesar de não afrontar o GATT, promovia um tratamento menos vantajoso ao nacional, o que demandava aquilo que neste estudo se denominou como nivelamento impróprio de base isonômica (“norma niveladora isonômica”).

Segundo o art. 7º da lei instituidora dos tributos, a base de cálculo compreendeu o valor aduaneiro acrescido do valor do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições. Em 27/07/2004, foi editada a Instrução Normativa SRF nº 436, que estabeleceu a fórmula de cálculo na importação de bens,<sup>686</sup> posteriormente retificada, em 08/06/2005, pela Instrução Normativa SRF nº 552,<sup>687</sup> uma vez mais, em 20/10/2005, pela Instrução Normativa nº 571,<sup>688</sup> e uma quarta vez, em 22/11/2005, pela Instrução Normativa nº 572.<sup>689</sup>

<sup>686</sup> **COFINS importação** =  $d \times (VA \times X + D \times Y)$ ; e **PIS importação** =  $c \times (VA \times X + D \times Y)$ , **onde**  $X = [1 + e \times [a + b \times (1 + a)] / (1 - c - d - e)]$ ;  $Y = [e] / (1 - c - d - e)$ ; **VA** = Valor aduaneiro; **a** = alíquota do Imposto de Importação (II); **b** = alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); **c** = alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação; **d** = alíquota da Cofins-Importação; e **e** = alíquota do ICMS.

<sup>687</sup> **COFINS importação** =  $d \times (VA \times X)$ ; e **PIS importação** =  $c \times (VA \times X)$ , **onde**  $X = \{1 + e \times [a + b \times (1 + a)]\} / (1 - c - d) \times (1 - e)$ ; **VA** = Valor Aduaneiro; **a** = alíquota do Imposto de Importação (II); **b** = alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); **c** = alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação; **d** = alíquota da Cofins-Importação; e **e** = alíquota do ICMS.

<sup>688</sup> **COFINS importação** =  $d \times (VA \times X + D \times Y)$ ; e **PIS importação** =  $c \times (VA \times X + D \times Y)$ , **onde**,  $X = [1 + e \times [a + b \times (1 + a)] / (1 - c - d - e)]$ ;  $Y = [e] / (1 - c - d - e)$ ; **VA** = Valor Aduaneiro; **a** = alíquota do Imposto de Importação (II); **b** = alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); **c** = alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação; **d** = alíquota da Cofins-Importação; **e** = alíquota do ICMS; **D** = quaisquer outros

No julgamento do Recurso Extraordinário nº 559.937, julgado em 20/03/2013, sob a relatoria da ministra Ellen Gracie, discutiu-se a constitucionalidade da inclusão do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor do PIS e da Cofins incidentes sobre a importação na base das próprias contribuições. Em seu voto, a ministra destacou que a semelhança dos tributos instituídos pela Lei nº 10.865/2004 se limitava “(...) à *identidade de finalidades e à possibilidade de apuração de crédito para fins e compensação no regime não-cumulativo*”, tendo base de cálculo e fundamento constitucional diversos.

Por “idêntica finalidade” o racional do voto se volta à destinação do produto da arrecadação “(...) *para atender aos reclamos da Ordem Social*”,<sup>690</sup> mandamento de afetação que transparece como nota distintiva das contribuições na taxonomia das principais famílias tributárias, ao lado de impostos, taxas, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios. Contudo, o objetivo da criação de um tributo na fronteira, seja ele a tarifa em sentido estrito, ou, como neste caso, um encargo de equivalência, é apenas reflexamente arrecadatário ou solidarístico.

A função primeira da medida de fronteira é desempenhar a promoção de políticas de comércio, no caso dos tributos aduaneiros, ou assegurar o funcionamento da estrutura jurídica das trocas internacionais mediante a promoção do nivelamento, no caso dos tributos niveladores. Indiferente é, ao encargo de tal jaez, a sua destinação ou os usos empregados pelo país à arrecadação dele proveniente, salvo se impactarem desfavoravelmente os produtos importados com relação aos nacionais, não havendo, como se desenvolveu ao longo deste estudo, sequer a exigência de que se trate de um tributo.

Não por outro motivo, o tratamento dispensado pela lei de 2004 ao PIS-Importação e à Cofins-Importação foi unitário, salvo no caso da alíquota (respectivamente 1,65% e 7,6%), a comungarem base de cálculo, fato gerador, sujeição passiva, isenção, e hipóteses de não incidência, de forma a “(...) *configurarem quase que uma única contribuição cujo percentual é bipartido de modo que cada parte receba destinação específica*”, nos termos do voto. O objetivo da medida é perseguir a similaridade com a cobrança

---

impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras, conforme estabelecido na alínea "e" do inciso V do art. 13 da Lei Complementar no 87/1996, com a redação da Lei Complementar no 114/2002.

<sup>689</sup> **COFINS importação** =  $d \times (VA \times X)$ ; e **PIS importação** =  $c \times (VA \times X)$ , **onde**,  $X = [1 + e \times [a + b \times (1 + a)]] / (1 - c - d) \times (1 - e)$ ; **VA** = Valor Aduaneiro; **a** = alíquota do Imposto de Importação (II); **b** = alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); **c** = alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação; **d** = alíquota da Cofins-Importação; **e** = alíquota do ICMS.

<sup>690</sup> SCHOUERI, **Direito tributário**, p. 233.

correspondente ao nacional, e não gravar a riqueza ou promover quaisquer valores outros senão a equivalência, evidentemente nos limites das disposições internas do país.

A base econômica conformada pela Emenda Constitucional nº 33/2001 no inciso III do § 2º do art. 149 da Constituição restringiu a atividade legislativa a “(...) *um campo menor de discricionariedade na eleição do fato gerador e da base de cálculo*” ao determinar uma alíquota *ad valorem* sobre o valor aduaneiro, ou específica sobre a unidade de medida adotada.<sup>691</sup> Segundo a ministra, a utilização do termo “poderão” “(...) *não enuncia simples alternativa de tributação em rol meramente exemplificativo*”, a ver que a Constituição utiliza a mesma palavra na atribuição de competências do art. 145, e nem por isso se cogita uma abertura para a instituição de tributos outros que não aqueles ali descritos, não sendo possível se interpretar a referência a tais bases “(...) *como meras sugestões de tributação*”.

Desta forma, ao realizar a escolha, o constituinte derivado faz experimentar a “(...) *dupla componencialidade do direito que ao mesmo tempo que exclui determinados fatos da hipótese da norma (negativo), inclui outros (positivo)*”,<sup>692</sup> o que, no caso da importação, nas palavras da ministra, aponta para uma “(...) *expressão com sentido técnico inequívoco*”, *i.e.*, o “valor aduaneiro”, já utilizada para indicar a grandeza econômica de incidência do imposto de importação.

Apesar de parecer temerária a remissão realizada no voto ao art. 110 do CTN, por não se cogitar, na espécie, de quaisquer institutos, conceitos ou formas de direito privado, a conclusão é correta no sentido de se estar diante de uma limitação do âmbito de atuação legislativa, cujo sentido se deriva de um mínimo de racionalidade da atuação do legislador,<sup>693</sup> uma vez que o art. 2º do Decreto-Lei nº 37/1966 com a redação determinada pelo Decreto-Lei nº 2.472/1988 já remetia ao valor aduaneiro, tendo sido já àquela altura

<sup>691</sup> **Constituição de 1988 - Art. 149.** Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo (...) § 2º **As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:** (...) III - **poderão ter alíquotas:** (...) a) **ad valorem**, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, **no caso de importação, o valor aduaneiro;** b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada (g.n.).

<sup>692</sup> BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo, Como se interpretam as Súmulas Administrativas em Matéria Tributária, *in*: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de *et al* (Orgs.), **Consistência Decisória em Matéria Tributária nos Tribunais Superiores: Aspectos Materiais e Processuais - Anais do VII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual**, 1. ed. São Paulo: IBDT, 2021, p. 143.

<sup>693</sup> FERRAZ JR., **Introdução ao Estudo do Direito - Técnica, Decisão, Dominação**, p. 250. “(...) *a atividade de interpretação, desenvolvida pela dogmática jurídica, envolve uma conceptualização ideal do legislador, cuja figura na forma do ‘legislador racional’, muito mais do que uma imagem retórica empregada na argumentação jurídica, constitui a base (racional) para a fundamentação metodológica da atividade de interpretação jurídica.*”

promulgado o Decreto nº 1.344/1994 incorporando os resultados da Rodada Uruguai, entre os quais o acordo de valoração voltado a implementar o Artigo VII do GATT.

O voto aponta que a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS e do PIS e da Cofins incidentes sobre a importação na base de cálculo das contribuições não advém da contrariedade à composição do valor aduaneiro (correspondente, no momento da edição da emenda, ao valor do produto ao chegar no país importador, de forma a compreender custos de transporte, carga, descarga, manuseio e seguro, ou seja, o “preço CIF”), mas sim à determinação da Constituição de que a base reportará unicamente ao valor aduaneiro. Tal acréscimo à grandeza delimitada pelo dispositivo constitucional que teria levado a Receita Federal a publicar as sucessivas fórmulas matemáticas voltadas a viabilizar a apuração do valor devido.

A ministra relatora reconheceu, portanto, ter o legislador extrapolado a competência que lhe fora atribuída, de maneira a declarar a inconstitucionalidade por supressão. Assim, a inclusão do ICMS, do PIS e da Cofins incidentes sobre a importação na base das contribuições pela Lei nº 10.865/2004 (D/G) é, necessariamente (Q), inconstitucional (C), **com base na alínea ‘a’ do inciso III do § 2º do art. 149 da Constituição**, que determina que a base de cálculo deve ser o “**valor aduaneiro**” (B). Este é o racional construído pelo voto, que prescindiu, em absoluto, até este momento, de qualquer análise voltada à não-discriminação ou à isonomia.

A partir deste ponto, o voto passou a enfrentar o argumento de que os acréscimos realizados ao valor aduaneiro serviram justamente para promover o nivelamento isonômico, ou às avessas, no sentido de que a inclusão conferiria tratamento aos importados equivalente àquele suportado pelos similares nacionais.

Segundo a ministra, “(...) *não há parâmetro de comparação adequado*” (g.n.) para se chegar a qualquer conclusão sobre eventual violação à isonomia e, segundo seu raciocínio, o caso sequer guardaria qualquer discussão sobre este tema.<sup>694</sup> A impossibilidade de estabelecer parâmetros comparativos decorreria do fato de que “(...) *diferenças de tratamento tributário são comuns e necessárias para a adequação da tributação às diversas circunstâncias*”.

E prossegue: “(...) *muitas vezes não há como tributar exatamente do mesmo modo a partir de situações e operações diversas*”. Desta feita, de forma a abraçar o

---

<sup>694</sup> “Não é disso, de modo algum, que se trata no presente caso”.



relativismo tributário pirrônico, “(...) *não há como equiparar, de modo absoluto, a tributação da importação com a tributação das operações internas*” (g.n.). Como as diferenças entre as bases dos tributos internos (faturamento/receita bruta) e de fronteira (valor aduaneiro) dependem de circunstâncias específicas (venda de mercadorias, no primeiro caso, e importação de mercadorias, no segundo), trata-se de situações não equivalentes e, logo, não comparáveis, o que justificaria a tributação diferenciada, ainda segundo o voto, cujo trecho se passa a analisar.

Tal normalização do tratamento discriminatório promovida pelo racional acima viola a previsão do GATT: o voto acerta ao pressupor que a aplicação da isonomia deve ser realizada entre equivalentes, **mas se equivoca ao buscar a equivalência na tributação, pois ela deve ser buscada no produto** (ora entre similares, ora entre diretamente concorrentes/substituíveis). Incomparáveis não serão “*produtos com tributação diferente*”, mas “*produtos diferentes*”. Para o voto condutor, a constatação da diferença de tratamento tributário entre nacionais e importados (bases de cálculo diferentes) tornaria impossível a aplicação da isonomia, o que é justamente o oposto do que o acordo e a Constituição determinam ao realizador.

Também o conjunto de testes sucessivos de isonomia do GATT e a jurisprudência do próprio Supremo Tribunal Federal demonstram o contrário daquilo que o acórdão indica: ao se identificar uma discriminação, aplicam-se (i) os mecanismos niveladores (não-discriminatórios) baseados no Artigo II:2(a) do acordo quando o tratamento menos favorável estiver sendo dispensado ao **importado**, ou (ii) a isonomia baseada no inciso II do art. 150 da Constituição em conjunto com a norma que institui o fato gerador na fronteira quando o tratamento menos favorável estiver sendo dispensado ao **nacional** (técnica do “nivelamento isonômico”).<sup>695</sup>

O voto, referindo-se não ao imposto de importação, mas ao PIS e à Cofins incidentes sobre a importação, revela entender que “(...) *o gravame das operações de importação se dá não como concretização do princípio da isonomia, mas como **medida de política tributária** tendente a evitar que a entrada de produtos desonerados tenha efeitos predatórios relativamente às empresas sediadas no país, visando, assim, ao equilíbrio da balança comercial*” (g.n.).

<sup>695</sup> Conforme diferenciação realizada no item II. 2. 3. 2 e análise do Recurso Extraordinário nº 723.651, julgado em 04/02/2016, no item III. 2. 2. 1. da presente pesquisa.

Caso se entenda que o sentido empregado pela ministra foi o de que as contribuições poderiam atuar ativamente para o controle dos fluxos comerciais, a afirmação jogaria por terra toda a estrutura jurídica do comércio internacional em torno das medidas de fronteira, além das décadas de negociações em torno da construção da lista de concessões realizada no âmbito do GATT e da OMC.

Há, no entanto, uma segunda leitura que pode ser feita do voto, voltada a harmonizá-lo com os parâmetros internacionais. É possível que o texto, ao reportar à expressão “*política tributária*” não tenha indicado uma autorização para que as contribuições passassem a ser utilizadas para a proteção da produção nacional **além** daquilo que o GATT permite, mas no específico sentido extrafiscal de tributar os importados para que os nacionais voltem a adquirir igualdade de condições – ou seja, para que tampouco fiquem **aquém** daquilo que o GATT permite,<sup>696</sup> argumento que não foi determinante para se alcançar a conclusão a que o voto chegou: “(...) *um exemplo de argumento consequencialista fraco sem maior peso na construção da norma-decisão*”.<sup>697</sup>

Tal interpretação é consentânea com a motivação de neutralidade buscada pelo projeto de lei que instituiu as contribuições, conforme redação da exposição de motivos nº 8/2004 do Ministério da Fazenda que acompanhou a Medida Provisória nº 164/2004, assinada por Bernard Appy, no sentido de “(...) **equalizar**, mediante tratamento isonômico” (*g.n.*) a tributação de nacionais com os importados.<sup>698</sup>

<sup>696</sup> O raciocínio parece ser mais adequado, apesar de o trecho iniciar negando justamente que as contribuições tenham sido concebidas para promover a isonomia, o que se atribui à premissa equivocada sobre a equivalência entre tributos e não entre produtos, como seria o correto. Justifica-se também porque o argumento para a manutenção dos tributos na base das contribuições, contrário ao defendido pela ministra, teria por base a isonomia. Como se analisou acima, no item III. 2. 2. 1. da presente tese, além da isonomia, é necessário que haja também a previsão válida e eficaz da obrigação tributária na fronteira, o que não se observou no caso objeto de análise ao desbordar da base de cálculo estabelecida pelo constituinte derivado. Este seria argumento suficiente para se afastar o argumento fazendário: por mais que a incidência seja **isonômica**, vetor buscado pelo texto constitucional, ela precisa estar prevista na **lei**, outro vetor cuja presença é igualmente determinada pela Constituição. Assim, seria bastante, para se afastar o argumento de que a base de cálculo garantiria a isonomia entre nacionais e importados, invocar-se o inciso I do art. 150 da Constituição, que consagra a **legalidade**.

<sup>697</sup> ANDRADE, José Maria Arruda de, *Consequencialismo Extrajurídico em Decisões contra Contribuintes: Muitos Espantalhos para Poucos Corvos?*, **Revista Direito Tributário Atual**, v. 48, n. 48, p. 696–716, 2021, p. 712. “(...) *em decisões jurídicas, juízos históricos, sistemáticos ou teleológicos, citações históricas, filosóficas e literárias aparecem, muitas vezes, como argumentos secundários e alegóricos. Representam, antes, opções estilísticas ou meros adereços. A esse tipo de argumento, por vezes presentes na forma de obiter dictum, tenho denominado como argumento do tipo (“PLUS”), em uma proposta – aqui apresentada pela primeira vez – de expansão do layout original de Stephen Toulmin, cujo projeto teórico era questionar a filosofia analítica de sua época e o uso de um modelo lógico-formal em que os argumentos analíticos seriam modelos ideais para outros campos que não o da matemática pura, sobretudo nas explicações da lógica prática (o tal deslocamento de uma teoria epistemológica para uma análise epistemológica)*”.

<sup>698</sup> “(...) *justifica-se a edição de Medida Provisória diante da relevância e urgência em **equalizar**, mediante tratamento isonômico, principalmente após a instituição da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não-*

Assim, é possível se alcançar a seguinte construção a partir da leitura do voto: a inclusão dos tributos na base do PIS-Importação e da Cofins-Importação é inconstitucional (C) porque o constituinte derivado determinou que a base de cálculo deve ser unicamente o valor aduaneiro (B). Foi afastado, ainda, o argumento de violação à isonomia, pois tais encargos de fronteira foram criados justamente para equalizar o tratamento entre nacionais e importados, uma vez que o tributo nivelador visa proteger (até o limite permitido pelo GATT) o mercado nacional.

Em outras palavras, o tratamento nacional não foi objeto de discussão do Recurso Extraordinário nº 559.937, pois não havia trato menos favorável ao importado, mas o contrário: onerava-se o comércio e a produção nacional com a criação do PIS e da Cofins, e não o importador. Por um ou outro caminho, é correto se afirmar que em nenhum momento o voto infirmou a aplicação do tratamento nacional ao PIS-Importação e à Cofins-Importação, o que, de toda sorte, violaria o GATT.

### ***III. 2. 3. 3. A aplicação da cláusula do tratamento nacional ao PIS-Importação e à Cofins-Importação***

#### *III. 2. 3. 3. a. Equívocos sobre o nivelamento e os riscos do precedentalismo: extensão, identidade e literalidade*

Pouco mais de dois anos depois do julgamento do Recurso Extraordinário nº 559.937, em que o Supremo Tribunal Federal decidiu pela exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS-Importação e da Cofins-Importação, foi pautado, na sessão de 15/09/2015, no Superior Tribunal de Justiça, o Recurso Especial nº 1.437.172/RS, sob a relatoria do Ministro Mauro Campbell, em que se debateu a respeito da importação para o Brasil de soja adquirida na República do Paraguai sem a incidência do PIS-Importação e da Cofins-Importação, uma vez que, no mercado interno, o art. 9º da Lei nº 10.925/2004 estabeleceu a suspensão da

---

*cumulativa e da EC nº 49, de 2003, a tributação dos bens e serviços produzidos no País com os importados de residentes ou domiciliados no exterior, sob pena de prejudicar a produção nacional, favorecendo as importações pela vantagem comparativa proporcionada pela não incidência hoje existente, prejudicando o nível de emprego e a geração de renda no País” (g.n.).*

cobrança do PIS e da Cofins nas operações de venda de tais produtos<sup>699</sup> para determinados contribuintes.

Para o relator, vencido,<sup>700</sup> o Artigo 7º do Tratado de Assunção<sup>701</sup> teria aplicação nos casos em que o importador busca equivaler a tributação na importação, como contribuinte de direito, à tributação a que o mesmo produto se submeteria "(...) *acaso por si adquirido no mercado interno (situação de contribuinte de fato)*".<sup>702</sup>

Em seu entendimento, o tratamento nacional se aplica na comparação do valor de importação (contribuinte de direito) com o valor de aquisição no mercado interno (contribuinte de fato): "(...) *é essa situação de contribuinte de fato na tributação interna que deve ser comparada à de contribuinte de direito na importação para efeito da aplicação da cláusula de 'Obrigação de Tratamento Nacional'*" (g.n.).<sup>703</sup> Tal raciocínio motivou o relator a anular o acórdão recorrido para que a corte local examinasse se a importação teve por objeto produtos e sujeitos que satisfizessem aos requisitos do benefício incidente sobre a medida interna.

<sup>699</sup> **Lei nº 10.925/2004 - Art. 9º** A incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS fica suspensa na hipótese de venda dos produtos in natura de origem vegetal, classificados nas posições 09.01, 10.01 a 10.08, 12.01 e 18.01, todos da NCM, efetuada pelos cerealistas que exerçam cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar os referidos produtos, por pessoa jurídica e por cooperativa que exerçam atividades agropecuárias, para pessoa jurídica tributada com base no lucro real, nos termos e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal.

<sup>700</sup> Vencidos os ministros Mauro Campbell Marques e Humberto Martins, tendo sido designado para redigir o acórdão o ministro Herman Benjamin, que abriu a divergência, acompanhado da ministra Assusete Magalhães e do ministro Og Fernandes (2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça).

<sup>701</sup> Tratado de Assunção (Mercosul) – **Decreto nº 350/1991** (*Promulga o Tratado para a Constituição de um Mercado Comum entre a República Argentina, a República Federativa do Brasil, a República do Paraguai e a República Oriental do Uruguai*). **Artigo 7º**. Em matéria de impostos, taxas e outros gravames internos, os produtos originários do território de um Estado Parte gozarão, nos outros Estados Partes, do mesmo tratamento que se aplique ao produto nacional.

<sup>702</sup> Assim, o importador, ao recolher o tributo não-cumulativo, atua como "contribuinte de direito" em oposição à condição de contribuinte de fato no mercado interno "(...) *pois o contribuinte de direito internamente é outra pessoa: o vendedor*". Logo, o importador (em uma operação internacional) e o vendedor (em uma operação de mercado interno) atuam como contribuintes de direito. Já o adquirente da mercadoria no mercado interno como contribuinte de fato.

<sup>703</sup> A comparação deve ser realizada entre as medidas (interna e de fronteira) incidentes sobre o produto, mas a condição subjetiva do contribuinte é estabelecida pelo relator para afirmar que PIS e Cofins podem ser considerados tributos sobre o consumo e, portanto, suscetíveis a ajustes na fronteira. Sob este raciocínio, é possível se estabelecer uma relação de equivalência entre o adquirente no mercado interno (contribuinte de fato) com o importador, pois, nesta condição, ele atua ao mesmo tempo como "contribuinte de fato e de direito". Faz-se, no entanto, o seguinte reparo na afirmação do relator que que o vendedor interno não pode "(...) *invocar a cláusula quando a tributação na importação é superior à tributação interna, visto que se beneficiaria dessa situação, pois vende mais barato que seus concorrentes nacionais*", pois alegar que a medida de fronteira na importação é superior à tributação interna é o objeto do Artigo II:2(a) do GATT. A ressalva à afirmação realizada no voto é importante para que não se confunda a possibilidade em abstrato da aplicação da medida paratarifária do encargo de equivalência (passível de ser pleiteada) com a falta de interesse processual *ad causam* do vendedor de produto nacional para demandar contra o excesso da incidência na fronteira, ressentindo-se de utilidade a demanda judicial neste caso (sentido dado pela afirmação do relator).

O ministro Herman Benjamin, em voto divergente, entendeu, por outro lado, que o Artigo 7º do Tratado de Assunção determina que se dispense o mesmo tratamento entre nacionais e importados em matéria de *“impostos, taxas e outros gravames internos”*, enquanto o PIS-Importação e a Cofins-Importação *“(...) constituem modalidades de contribuição previdenciária”*.

Em segundo lugar, ainda que se atribuisse a “impostos” uma amplitude genérica, o ministro redator do voto vencedor ponderou que as contribuições incidentes sobre a importação são diferentes *“(...) do PIS e da Cofins denominados ‘convencionais’, pois, enquanto estes têm por fato gerador o faturamento, aqueles são originados a partir de substrato inteiramente diverso”*.<sup>704</sup>

Em terceiro lugar, a suspensão do PIS e da Cofins chamados pelo ministro de “convencionais” se trata de medida específica voltada para um segmento restrito de empresas que, em virtude do art. 111 do CTN, não pode ser interpretada extensivamente para o PIS-Importação e a Cofins-Importação. Em quarto lugar, o tratamento nacional se aplicaria unicamente para idênticos tributos que venham a receber tratamento desigual, o que não seria o caso em apreço.

A divergência foi acompanhada pela ministra Assusete Magalhães, para quem *“(...) as contribuições ao PIS e COFINS convencionais são, pois, tributos diversos do PIS-Importação e da COFINS-Importação, não podendo ser igualados, para fins de extensão de um benefício fiscal, que, por sua vez, é concedido, de forma restrita”*, adicionando que haveria a necessidade de dilação probatória para verificar se a empresa exportadora da soja sediada no Paraguai cumpre os requisitos para a obtenção dos requisitos.

Por maioria de votos, firmou-se o posicionamento de que *“(...) a tese de incidência da ‘Obrigação de Tratamento Nacional’ somente poderia ser pleiteada se houvesse demonstração de que idênticos tributos estivessem recebendo tratamento desigual”*. Diferente daquilo que o GATT determina (comparação entre produtos importados com similares nacionais), o Superior Tribunal de Justiça entendeu que a comparação deve ser entre tributos idênticos, não guardando qualquer relação o PIS-Importação e a Cofins-Importação com o PIS e a Cofins domésticos, uma vez que diversas são suas bases de cálculo.

---

<sup>704</sup> Para além de todas as críticas ao voto que se seguirão, a expressão “convencionais” para se referir às contribuições sobre receita bruta/faturamento não parece adequada, pois parece remeter a compromissos internacionais, devendo ser evitada.

Não se analisou, no entanto, que a própria exposição de motivos da Medida Provisória nº 164/2004, convertida na Lei nº 10.865/2004, explicitou que a criação do PIS-Importação e da Cofins-Importação teve como objetivo justamente nivelar o tratamento dos importados com relação aos nacionais, que sofriam a incidência do PIS e da Cofins, tratando-se, portanto, de típicos encargos de equivalência exigidos na fronteira, chegando-se à minúcia de explicitar textualmente que têm por objeto “(...) equalizar, mediante tratamento isonômico (...) a tributação dos bens e serviços produzidos no País com os importados de residentes ou domiciliados no exterior, sob pena de prejudicar a produção nacional” (g.n.),<sup>705</sup> ou seja, nivelar para não prejudicar nem o importado, nem o similar nacional.

O voto inaugural da divergência fez referência, ainda, ao “teste de duas fases” do tratamento nacional, segundo o qual se verifica a similaridade entre produto nacional e importado e, em seguida, se houve “(...) tributação superior do produto importado”. O voto reporta unicamente ao primeiro dos filtros isonômicos aplicáveis no percurso nivelador voltado a aperfeiçoar a não-discriminação,<sup>706</sup> composto, na realidade por três testes: **(i.a)** trata-se de um tributo interno ou encargo de qualquer espécie aplicado direta ou indiretamente sobre produtos?; **(i.b)** trata-se de um produto doméstico similar?; e **(i.c)** o tributo foi cobrado em excesso?

Contudo, o primeiro filtro, que reporta ao Artigo III:2, primeira sentença, volta-se para a avaliação de medidas internas incidentes sobre produtos importados e não sobre similares nacionais, e não é a matéria que estava em debate no julgamento. A matéria

<sup>705</sup> Exposição de Motivos nº 8/2004 do Ministério da Fazenda: “2. As contribuições sociais ora instituídas dão tratamento isonômico entre a tributação dos bens produzidos e serviços prestados no País, que sofrem a incidência da Contribuição para o PIS-PASEP e da Contribuição para o Financiamento Seguridade Social (COFINS), e os bens e serviços importados de residentes ou domiciliados no exterior, que passam a ser tributados às mesmas alíquotas dessas contribuições (...). 4. A proposta, portanto, conduz a um tratamento tributário isonômico entre os bens e serviços produzidos internamente e os importados: tributação às mesmas alíquotas e possibilidade de desconto de crédito para as empresas sujeitas à incidência não-cumulativa. As hipóteses de vedação de créditos vigentes para o mercado interno foram estendidas para os bens e serviços importados sujeitos às contribuições instituídas por esta Medida Provisória (...) 12. Por fim, justifica-se a edição de Medida Provisória diante da relevância e urgência em equalizar, mediante tratamento isonômico, principalmente após a instituição da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não-cumulativa e da EC nº 49, de 2003, a tributação dos bens e serviços produzidos no País com os importados de residentes ou domiciliados no exterior, sob pena de prejudicar a produção nacional, favorecendo as importações pela vantagem comparativa proporcionada pela não incidência hoje existente, prejudicando o nível de emprego e a geração de renda no País”.

<sup>706</sup> Como fica evidente no trecho em que o ministro, apesar de se referir a um teste de “duas fases”, fazer alusão a requisitos bastante próximos daqueles determinados pelo Artigo III:2, primeira sentença: “(...) Tudo isso sem olvidar que a aplicação da cláusula de ‘Obrigação de Tratamento Nacional’, deve submeter-se ao ‘Teste de Duas Fases’ que deve ser enfrentado pela Corte de Origem a fim de serem estabelecidas as seguintes premissas fáticas que devem ser fixadas consoante a prova dos autos: 1ª) Houve a aplicação de tributos internos (no caso o PIS/COFINS-Importação) sobre os produtos importados? 2ª) Os produtos nacional e importado são similares? 3ª) Os produtos importados são tributados ‘a mais’ em relação aos produtos domésticos?”.

em exame apontava para a tributação incidente sobre a importação de soja do Paraguai, enquanto o alegado similar nacional não estaria sujeito à tributação correspondente. Assim, na realidade, o voto deveria se valer do terceiro filtro isonômico, do Artigo II:2(a), este sim composto por dois testes: *(iii.a)* trata-se de um produto doméstico similar, ou uma mercadoria com a qual o produto importado tenha sido fabricado ou produzido no todo ou em parte?; e *(iii.b)* trata-se a medida de fronteira que busca neutralizá-lo de um encargo equivalente a um tributo interno?

O aditamento ao voto realizado pelo relator, o ministro Mauro Campbell, realizou as necessárias aparas à divergência. Quanto ao argumento de que o Tratado de Assunção não remete a contribuições, ponderou, com correção, que a construção é realizada em oposição à expressão “tarifa” (*“tariff”*), que designa especificamente as barreiras tarifárias em sentido estrito (imposto de importação e imposto de exportação).

Assim, o termo “*taxes*” é genérico, de forma a “*(...) abranger a tributação interna sobre o consumo (‘general consumption taxes’ – como classificado pela OCDE), espécie à qual, indubitavelmente, pertencem as contribuições ao PIS/Cofins*”. O direito internacional desconhece a expressão “contribuição previdenciária”, mero *nomen juris* para aquilo que é designado como “*taxes*”. Desta feita, apercebe-se a respeito de ser “*(...) absurdo o preciosismo de se exigir que o Tratado de Assunção mencionasse expressamente as contribuições ao PIS/Cofins-Importação (...) visto que criadas em momento posterior*”.

Percebe-se que o caso foi construído em torno da norma mercosulina, motivo pelo qual os votos se restringiram a tal fundamento de validade normativo, mas adiciona-se à correta irresignação do relator o fato de que não se analisa o tratamento nacional neste caso em sua aplicação às medidas internas, mas à de fronteira, sob os auspícios do Artigo II:2(a).

O texto do dispositivo determina a admissão de exigências excepcionais na entrada da mercadoria ombreadas com o imposto de importação, entre as quais “encargos” equivalentes à tributação interna (“*a charge equivalent to an internal tax*”). A expressão “*a charge*”, como se percebe, inicia-se com artigo indefinido e é seguida por um vocábulo genérico, que não reporta sequer a um tributo, justamente para abranger as particularidades de cada país membro: o que importa, para o acordo, é que não haja cobrança em excesso (discriminação), e não o tipo ou a forma da cobrança.

Assim, mesmo que as contribuições incidentes sobre a importação não fossem consideradas tributos, seriam, ainda assim, “encargos”. Não é razoável que a

efetividade dos acordos tarifários dependa da consideração dos países a respeito da natureza jurídica de suas exigências e demandas realizadas na importação: basta que sejam medidas incidentes na fronteira (“*border measures*”) atuando como barreiras diferentes da tarifa (paratarifárias, neste caso).

Como ponderou o relator, a comparação entre as incidências de fronteira e interna é que revela a prática discriminatória. Por este motivo, a aplicação do tratamento nacional “(...) *não exige identidade perfeita entre os fatos geradores dos tributos incidentes internamente e na importação, até porque essa identidade é impossível*”. Neste momento, o voto fez referência à afirmação da ministra Ellen Gracie no Recurso Extraordinário nº 559.937, tratado no item anterior, no sentido da impossibilidade de se “(...) *equiparar de modo absoluto a tributação da importação com a tributação das operações internas*”. Acresce-se ao argumento do ministro o fato de que o GATT não exige sequer que seja um tributo a medida de equivalência. Seria teoricamente possível ao Brasil, aos olhos do acordo, ter apenas um “tributo nivelador” voltado a ajustar os tributos internos, ou “encargos nivelares” variados que não atendessem aos requisitos do art. 3º do CTN.

O Artigo II:2(a) demanda por uma “equivalência” e não por “identidade” e, como o PIS e a Cofins incidem sobre a receita bruta que, naquilo que concerne aos “produtos”, engloba a venda de mercadorias. Logo, “(...) *equivalente ao produto das vendas de mercadorias internas está o valor aduaneiro como paga na compra de mercadoria estrangeira*”, do que se conclui existir “(...) *correspondência, ainda que imperfeita, entre as bases de cálculo*”. A alternativa à impossibilidade de se gravar a base idêntica (pois diferentes são os eventos econômicos gravados) não parece que deva ser a aceitação do desnivelamento, mas o maior nivelamento possível.

Diante da constatação matemática do excesso, no entanto, deve ele ser fulminado. Como se harmonizar o convívio destes vetores de aplicação que, por um lado, aceitam e abraçam a falta de identidade total e, de outro, rejeitam o excesso por mínimo que seja, acusando-o de violação? A regra geral (“a isonomia”) deve buscar atingir a maior equivalência possível, pois aplicável para todos. No entanto, isso não impede que ela seja calibrada em concreto, aparando-se a tributação não-equivalente sempre e logo que identificada (“as isonomias”). A calibração da igualdade em concreto não erode ou desafia, mas reafirma a autoridade da regra geral.

Por fim, a conclusão de que o PIS-Importação e a Cofins-Importação não teriam qualquer relação de nivelamento com relação ao PIS e à Cofins domésticos, conduz à



necessária indagação a respeito de sua utilidade e de seu comportamento na fronteira. Como não são medidas internas, nem encargos de equivalência, na aceção do Superior Tribunal de Justiça, na condição de encargos incidente sobre a importação, por não se tratar de tarifas (imposto de importação), direitos antidumping/compensatórios, taxas relativas ao custo do serviço, então serão entendidas como “outros direitos e encargos” pelo Artigo II:1(b) do GATT. Contudo, como não estão previstos na Parte I da Lista de Concessões, devem ser considerados como excessivos com relação ao valor zero e, logo, isentos. Sua cobrança, neste caso, seria ilegal. Não parece ser este o caminho mais correto, como se demonstrou acima.

Poucos meses depois da definição do Recurso Especial nº 1.437.172/RS, com a prolação do acórdão acima criticado, foi julgado, em 1º/12/2015, o Recurso Especial nº 1.513.436/RS, de relatoria do ministro Mauro Campbell. Diferente do caso anterior, discutiu-se o adicional de 1% de Cofins-Importação à luz do Artigo III do GATT e do art. 98 do CTN, e não o Artigo 7º do Tratado de Assunção, muito embora a norma de controle do encargo em referência devesse ter sido o Artigo II:2(a), e não o Artigo III, por estar em debate uma medida de fronteira e não uma medida interna. A turma, por unanimidade de votos, aplicou o precedente formado no sentido de que o tratamento nacional apenas poderia ser empregado entre “tributos idênticos” e, logo, não aplicável ao PIS e à Cofins-Importação.

A tese passou a ser aplicada de maneira reiterada e harmônica pela 2ª Turma da Corte Superior, como nos Agravos Internos em Recurso Especial nº 1.528.220/RS, sob a relatoria do ministro Francisco Falcão, julgado em 14/12/2017, e nº 1.732.627/RS, sob a relatoria do ministro Mauro Campbell, julgado em 05/06/2018, no Recurso Especial nº 1.704.652/RS, sob a relatoria do ministro Francisco Falcão, julgado em 06/12/2018 (mandado de segurança coletivo), de cuja ementa se extrai a seguinte tautologia: “(...) o *Superior Tribunal de Justiça* tem entendimento pacificado no sentido de que a cláusula de obrigação de Tratamento Nacional não se aplica à Cofins-Importação, tendo em vista sua inaplicabilidade em relação à referida contribuição”.

A reprodutibilidade mecânica do precedente fez com que o tema não fosse revisitado sob diversa perspectiva, e um caso, discutido sob o fundamento do Artigo 7º do Tratado de Assunção, acabou por firmar o atual posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, tendo tal entendimento ganhado espaço sob a “(...) falsa premissa de que a cláusula de obrigação de tratamento nacional do GATT/OMC não se aplicaria ao PIS/Pasep-

*Importação nem à Cofins-Importação*”,<sup>707</sup> o que inviabiliza qualquer análise de tratamento menos vantajoso concedido aos importados.

### *III. 2. 3. 3. b. Desnivelamentos de origem e de desenvolvimento*

Duas análises podem ser feitas a respeito da governança das normas niveladoras, a exemplo dos efeitos provocados pela instituição do PIS-Importação e da Cofins-Importação e suas calibrações posteriores.

Em primeiro lugar, cabe se investigar se as alíquotas das “contribuições niveladoras” promovem de fato o tratamento equivalente com relação aos similares nacionais: seu objetivo, como se pode perceber, é corrigir um “**desnivelamento de origem**”.

A instituição de um determinado tributo incidente sobre as importações voltado a exercer uma função equalizadora, ou seja, a promover o tratamento nacional, não deve estar **além** (caracterização de excesso que implica violação) nem **aquém** (caracterização de falta de barreira permitida que implica ameaça à economia nacional) de sua contraparte incidente sobre os similares nacionais. Os dois casos denotariam apenas a persistência do “desnivelamento” ou de uma situação “não isonômica”, mas apenas o primeiro implicará uma violação ao GATT (norma niveladora em sentido estrito).

Assim, a primeira questão a ser colocada é se, sob uma abordagem estática, a tributação niveladora sobre importados é ou não equivalente com relação àquela incidente sobre similares nacionais, sendo o excesso proibido e a falta indesejável. Contudo, a abertura à diacronia permite que se admita a existência de um fluxo contínuo de alteração das medidas internas pelas mais variadas razões pertinentes a cada país, o que apresenta a segunda questão a ser colocada, a respeito do surgimento de “**desnivelamentos de desenvolvimento**”, ou seja, alterações subsequentes e supervenientes à introdução da norma niveladora que demandam por novas correções.

O PIS-Importação e a Cofins-Importação foram criadas de maneira a incidir sobre o “valor aduaneiro”. Reportamos anteriormente que, apesar de a incidência não ser idêntica à receita bruta de seu símile nacional, tal base corresponde, no tocante à circulação de bens, ao faturamento proveniente de sua venda, o que permite se vislumbrar uma

---

<sup>707</sup> ANDRADE, *Curso de Direito Aduaneiro: jurisdição e tributos em espécie*, p. 437.

equivalência, ainda que imperfeita, entre estas grandezas, o que pode ser entendido como uma forma de se administrar a isonomia em geral (“a isonomia”), merecendo os casos excepcionais análise em concreto e, eventualmente, remédios jurídicos específicos voltados a corrigi-los (“as isonomias”). Uma vez entendida como premissa a equivalência da base, passa-se à análise das alíquotas.

Os percentuais gerais estabelecidos para as contribuições exigidas na importação em 2004 montavam a 1,65% (PIS-Importação) e 7,6% (Cofins-Importação). Tais percentuais eram coincidentes com os percentuais gerais das contribuições não-cumulativas definidas pela Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Em igual sentido, o art. 15 da Lei nº 10.865/2004 estabeleceu que tais valores, devidos na importação, poderiam ser reconhecidos como créditos para fins de determinação do PIS e da Cofins domésticos,<sup>708</sup> inaugurando-se, assim, a incidência plurifásica não-cumulativa própria desta espécie tributária.

Observe-se, sobre este particular, que a não-cumulatividade foi criada em torno dos tributos sobre o valor agregado, e as contribuições sobre a importação gravam, em território nacional, a entrada de mercadoria estrangeira por meio de incidência monofásica: para que se viabilizasse a cobrança não-cumulativa ao PIS-Importação e à Cofins-Importação “(...) foi necessária a sua equiparação às contribuições sobre receita bruta, devidas pelo importador quando da venda no mercado interno”.<sup>709</sup> Tal criação ficta de uma segunda etapa de incidência autorizou a dedução dos créditos dos valores pagos na fronteira com os débitos de PIS e de Cofins incidentes sobre a receita da venda dos bens no mercado interno,<sup>710</sup> desde

<sup>708</sup> **Lei nº 10.865/2004 - Art. 15.** As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (...) I - bens adquiridos para revenda; II - bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes; III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica; IV - aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa; V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

<sup>709</sup> MOREIRA, A **Não-cumulatividade dos Tributos**, p. 259. “Os tributos sobre valor agregado, em torno dos quais se criou a figura da não-cumulatividade, se prestam à tributação de operações que gravam a produção ou circulação de riquezas. As contribuições não-cumulativas que incidem sobre a importação de bens e serviços amoldam-se em parte a essa premissa, haja vista que gravam a entrada, em território nacional, de uma mercadoria estrangeira ou de um serviço prestado em terras forâneas cujos resultados se verifiquem no país. Contudo, por serem monofásicas, não podem ser não-cumulativas per se. Para a aplicação da não-cumulatividade a tais exações foi necessária a sua equiparação às contribuições sobre receita”.

<sup>710</sup> *Ibid.*, p. 261. “(...) trata-se de uma ficção jurídica, pois ontologicamente as contribuições devidas na importação são monofásicas e, por tal razão, inconciliáveis com a não-cumulatividade”. Em conclusão, o PIS-Importação e a Cofins-Importação: “(a) poderão ser não-cumulativas; (b) em sendo, serão compensáveis com o PIS/Cofins

que o importador seja contribuinte das contribuições em suas vendas internas pela sistemática não-cumulativa.

Uma primeira questão, voltada à análise da correção proposta para o desnivelamento de origem, foi o fato de as alíquotas de PIS-Importação e de Cofins-Importação, respectivamente de 1,65% e 7,6%, fazerem frente àquelas incidentes sobre contribuintes que apuram pela sistemática não-cumulativa, mas serem superiores em comparação com as incidentes na apuração cumulativa (respectivamente, 0,65% e 3%). Não se refere, neste momento, à isonomia entre os importadores que apuram pelo regime cumulativo ou não cumulativo,<sup>711</sup> mas ao tratamento nacional (tributação dos importados a 9,25% e de parte dos similares nacionais a 3,65%). Cabe recordar que esta dificuldade foi identificada pelo relatório “*Border Tax Adjustment*” elaborado pelo grupo de trabalho do GATT.<sup>712</sup>

Segundo o estudo de 1970, países com tributação cumulativa têm maiores dificuldades para apresentar respostas niveladoras eficientes porque é difícil calcular exatamente o valor a ser equalizado. Em que pese a elegibilidade dos tributos cumulativos (“*cascade taxes*”) para ajuste, os países geralmente levam em consideração os efeitos presumidos das plúrimas incidências aplicadas em cada estágio da cadeia de distribuição (dos fabricantes aos consumidores) nos preços dos produtos finais.

Deve-se levar em consideração que múltiplas são as rotas e cadeias de valores e de distribuição, o que implica produtos similares sujeitos a cargas tributárias

---

*devido sobre as receitas internas do importador, desde que este se sujeite à apuração das contribuições na sistemática não-cumulativa”.*

<sup>711</sup> *Ibid.*, p. 509–511. “O importador sujeito à não-cumulatividade do PIS/Cofins terá vantagens tributárias sobre aquele que apura essas contribuições no regime cumulativo. Um simples cálculo demonstra o fato. Tome-se uma importação de mercadoria no valor de R\$ 100,00 que é revendida internamente por R\$ 200,00. O importador submetido ao PIS/Cofins não-cumulativo pagará: (a) R\$ 11,66 a título de PIS/Cofins-Importação; (b) R\$ 18,50 a título de PIS/Cofins não-cumulativos. Todavia, como no caso é possível a compensação do PIS/Cofins com o PIS/Cofins-Importação, o valor final a recolher ao erário será de R\$ 6,84. Já o importador sujeito ao PIS/Cofins cumulativo pagará: (a) R\$ 11,66 a título de PIS/Cofins-Importação; (b) R\$ 3,65 a título de PIS/Cofins cumulativo. Como, nesta hipótese, não é permitido o desconto dos créditos das contribuições recolhidas na importação a carga fiscal será de R\$ 8,01. Ora, não é possível conferir-se tratamento tributário diferenciado para empresas que se dedicam à mesma atividade, salvo se for para atender ao princípio da capacidade contributiva (...). Patente, no caso, a afronta à isonomia, que conduz à inconstitucionalidade do PIS/Cofins importação exigido de contribuintes sujeitos à cumulatividade do PIS/Cofins”. Ainda que esta precisa relação isonômica não se trate de um nivelamento (seja em sentido estrito, no sentido de não-discriminatório, seja em sentido lato, no sentido isonômico ou às avessas), mas de uma comparação entre importadores em situação de equivalência, a sugestão do autor para que se reduzam as alíquotas de PIS/Cofins-Importação para contribuintes do PIS/Cofins cumulativos como medida que “(...) restauraria o primado da igualdade” deve ser vista com ressalva do ponto de vista do nivelamento. Se a sua função específica é equalizar a tributação na importação com a de similares nacionais, esta deve ser a base de equivalência buscada para se justificar a desigualação.

<sup>712</sup> GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE, **Border Tax Adjustment (L/3464)**.

diferentes, e certamente maiores quanto mais etapas se observarem até se alcançar o consumidor final. Assim, o que se busca na fronteira é se representar uma “taxa média” de tributos suportada pelos produtos domésticos,<sup>713</sup> o que poderia eventualmente justificar uma alíquota de 9,25%, abordagem econômica que ultrapassa os testes isonômicos franqueados pelo GATT.

Segundo Alice Pirlot, foi constatada como uma prática comum, nos países com tributação plurifásica cumulativa, a imposição de uma medida de fronteira sobre produtos importados correspondente à tributação interna incidente sobre a venda de similares produzidos domesticamente por um fabricante nacional para um atacadista, ou mesmo uma cobrança adicional representativa daqueles tributos incidentes no mercado interno antes que os bens tenham chegado à indústria (insumos).<sup>714</sup>

Uma vez apresentadas as dificuldades envolvidas no estudo de correção dos desnivelamentos de origem, com o objetivo de se encontrar um encargo, ainda que não idêntico, ao menos “equivalente” àquele exigido dos similares nacionais, dificuldade que se apresenta ainda maior diante de sistemáticas cumulativas, é necessário se buscar neutralizar também aqueles desnivelamentos supervenientes, ou de desenvolvimento.

Como se demonstrou anteriormente, em março de 2013, com o julgamento do Recurso Extraordinário nº 559.937, tratado em item anterior desta pesquisa, decidiu o Supremo Tribunal Federal pela inconstitucionalidade da inclusão do ICMS-Importação e do valor das próprias contribuições na base de cálculo do PIS-Importação e da Cofins-Importação, o que motivou a edição da Lei nº 12.865, de 09/10/2013, adequando-se a base de cálculo ao quanto decidido, ou seja, unicamente o “*valor aduaneiro*” (inciso I do art. 7º da Lei nº 10.865/2004).<sup>715</sup>

Em 30/01/2015,<sup>716</sup> “(...) com a perda de receitas pela diminuição da base de cálculo das contribuições incidentes sobre a importação de bens”,<sup>717</sup> conforme a Exposição

<sup>713</sup> PIRLOT, *Environmental border tax adjustments and international trade law*, p. 32–33. “(...) averaging characterizes BTAs imposed on imported products in respect of cascade taxes: the tax rate imposed on imported products is supposed to represent the average tax rate supported by domestic products”.

<sup>714</sup> *Ibid.* “It is normal practice among the cascade countries to charge imported goods with a tax at the same rate as that imposed on the sale of similar home-produced goods by a domestic manufacturer to wholesaler, and on certain products to charge in addition a surcharge to cover tax borne on the home market before goods have reached the manufacturers”.

<sup>715</sup> **Lei nº 12.865/2013 - Art. 26.** O art. 7º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, passa a vigorar com a seguinte redação: “Art. 7º (...) I - o valor aduaneiro, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º desta Lei”

<sup>716</sup> Apesar de a Lei nº 12.844/2013 ter sido objeto da conversão da Medida Provisória nº 610, de 02/04/2013, a medida provisória nada previa a respeito do PIS-Importação ou da Cofins-Importação, matérias inseridas

de Motivos nº 21/2015 assinada pelo ministro da fazenda Joaquim Levy,<sup>718</sup> foi editada a Medida Provisória nº 668/2015 (convertida na Lei nº 13.137/2015) que promoveu o aumento das alíquotas-base do PIS-Importação (de 1,65% para 2,1%, implicando um acréscimo de 0,45%) e da Cofins-Importação (de 7,6% para 9,65%, implicando um acréscimo de 2,05%), o que, segundo a exposição de motivos, “(...) apenas repõe a arrecadação”, elevada, portanto, em 2,5%.

Uma primeira observação deve ser feita quanto à justificativa apresentada: é indiferente ao tratamento nacional a preservação da arrecadação, uma vez que o valor perseguido é a isonomia de tratamento. Desta forma, a questão é deslocada sobre se os 2,5% adicionados à alíquota restauram a supressão de recursos provocada pela decisão, e passa a indagar se a alíquota total de 11,75% de PIS-Importação e Cofins-Importação sobre o valor aduaneiro da mercadoria importada (sem o acréscimo do ICMS-Importação e do valor das próprias contribuições) equivale à alíquota total de 9,25% de PIS e Cofins sobre o valor da receita bruta da atividade correspondente à venda de bens (com o acréscimo do ICMS).

Caso constatado o excesso, uma vez submetido ao controle do Artigo II:2(a), a violação deverá ser considerada uma cobrança indevida realizada do importador. Caso se constate que o valor cobrado se encontra aquém daquele exigido do similar nacional, a ofensa isonômica deverá ser submetida ao Congresso Nacional a fim de que reestabeleça o nivelamento por meio de majoração correspondente do encargo de fronteira.

Toma-se como premissa de análise a presunção de validade das normas, o que tem por decorrência o estado de nivelamento reconquistado com o acréscimo às alíquotas promovido pela Lei nº 13.137/2015. Ocorre que, em 15/03/2017, o Supremo Tribunal Federal

---

posteriormente pelo Poder Legislativo. A lei de 19/07/2013, por sua vez, promoveu unicamente alteração redacional no § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865/2004.

<sup>717</sup> ANDRADE, **Curso de Direito Aduaneiro: jurisdição e tributos em espécie**, p. 434.

<sup>718</sup> Exposição de Motivos nº 21/2015 do Ministério da Fazenda: “**2.** Em face da recente decisão do Supremo Tribunal Federal - STF que entendeu inconstitucional parcela da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação incidente na importação de mercadorias, faz-se necessário adequar o marco legal de regência dessas contribuições. Ressalte-se, preliminarmente, que a decisão do STF já se encontra plasmada na legislação tributária federal. A Lei nº 12.865, de 9 de outubro de 2013, alterou a base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, adequando-a aos ditames do acórdão exarado. **3.** Com o intuito de evitar-se que a importação de mercadorias passe a gozar de tributação mais favorecida do que aquela incidente sobre os produtos nacionais, desprotegendo as empresas instaladas no País, torna-se necessário elevar as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação. **O aumento proposto apenas repõe a arrecadação dessas contribuições ao patamar existente previamente à decisão do STF e à consequente alteração legislativa.** **4.** A urgência e a relevância dos dispositivos decorrem da necessidade de garantir o equilíbrio entre a tributação de produtos importados e nacionais, mediante alteração das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação. A assimetria nesta tributação pode causar sérios prejuízos à indústria nacional, devendo ser corrigida o quanto antes tal situação”.

julgou o Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, sob a relatoria da Ministra Cármen Lúcia, tendo decidido pela exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, vencidos os ministros Edson Fachin, Roberto Barroso, Dias Toffoli e Gilmar Mendes, de modo a fixar, assim, o Tema nº 69 de repercussão geral.<sup>719</sup>

Trata-se, a partir das definições acima, de um desnivelamento de desenvolvimento. Neste caso, o equilíbrio havia sido supostamente atingido: 11,75% na importação (sem o acréscimo do ICMS-Importação e das próprias contribuições) e 9,25% sobre as receitas (com o acréscimo do ICMS) pressupunham uma relação de equivalência. Uma vez que a medida interna sofreu uma redução superveniente de sua base de cálculo, uma vez expurgado o imposto estadual de sua base, é necessário que o ajuste na fronteira se altere de maneira proporcional, sob pena de violação ao Artigo II:2(a) do GATT.

É necessário que o zelo na criação de um tributo correlato na importação diante da criação de novas imposições internas não seja perdido ao longo da deriva institucional das exigências tributárias. Isso significa que correções de curso devem ser prontamente promovidas na fronteira diante de qualquer desalinho com relação às suas contrapartes nacionais a fim de que as normas niveladoras não corram o risco de se desprender de sua função original.

Por este motivo, uma vez que toda a sistemática do cálculo para finalidade de equiparação da carga tributária foi construída considerando a incidência do PIS e da Cofins sobre o faturamento considerando o ICMS em sua base, a partir da definição do Tema nº 69 pelo Supremo Tribunal Federal, passa a existir a necessidade de redução proporcional, da mesma forma que se promoveu o incremento das alíquotas das contribuições niveladoras quando o ICMS-Importação foi retirado de sua base, e isto justamente porque o tratamento nacional deve ser aplicado ao PIS-Importação e à Cofins-Importação.<sup>720</sup>

---

<sup>719</sup> Tese fixada no **Tema nº 69** de repercussão geral: “*O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins*”.

<sup>720</sup> Idêntico racional deverá derivar da conclusão do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 1.233.096, que discute o Tema nº 1.067: “*Inclusão da COFINS e da contribuição ao PIS em suas próprias bases de cálculo*”. Da mesma forma que qualquer decréscimo na base de cálculo do tributo nivelador deverá ser corrigido com o aumento proporcional da alíquota para fazer frente à tributação do similar nacional (sob pena de desnivelamento isonômico, ou “às avessas”), qualquer decréscimo na medida interna deverá implicar a redução proporcional da medida de fronteira que busca neutralizá-la (sob pena de desnivelamento discriminatório em sentido estrito, caracterizador de uma violação).

### **III. 2. 3. 4. Limitações ao nivelamento: o parâmetro do regime geral e a ressalva do benefício concedido ao importador – desoneração da folha e adicional da Cofins-Importação**

A política de desoneração da folha de pagamento, desenvolvida no contexto das medidas anticíclicas do Plano Brasil Maior, voltada a estimular o crescimento econômico e colaborar para a inserção do Brasil na economia mundial,<sup>721</sup> teve como marco inaugural a edição da Lei nº 12.546/2011, fruto da conversão da Medida Provisória nº 540/2011, que criou a Contribuição sobre a Receita Bruta (CPRB).

Com o objetivo de promover a substituição parcial da contribuição previdenciária patronal incidente sobre a folha de pagamentos a uma alíquota de 20%, a CPRB, com alíquotas de 1% a 2% sobre a receita bruta, posteriormente aumentadas para 2,5% a 4%, tratou-se de “(...) *uma medida ousada, fortemente interventiva e de forte repercussão fiscal, tendo em vista o grau de renúncia de receita que impôs*”.<sup>722</sup>

Os grandes esforços legislativos que possibilitaram a migração parcial da base de cálculo precisaram levar em conta a acomodação deste “(...) *explícito interesse em se estabelecer renúncia de receita (gastos tributários indiretos) em favor dos contribuintes dos setores econômicos eleitos*”<sup>723</sup> com a expectativa de reversão do disponibilidade de caixa “(...) *em manutenção ou geração e aumento de produtividade*”.<sup>724</sup>

Na Exposição de Motivos Interministerial nº 122 MF/MCT/MDIC de 02/08/2011 da Medida Provisória nº 540/2011 (convertida na Lei nº 12.546/2011) se explicitou, de um lado, a desoneração da folha e a imposição obrigatória da CPRB para determinados setores e, de outro, a criação simultânea de um adicional de 1,5% na alíquota da Cofins-Importação sobre a importação de calçados e produtos relacionados à indústria de

<sup>721</sup> ANDRADE, José Maria Arruda de, Fim da desoneração de folha de pagamentos traz insegurança e frustração, **Consultor Jurídico - Conjur**, 2017. “Especificamente em relação à desoneração, a exposição de motivos da Medida Provisória 540/2011 registra, ao lado do objetivo de intervenção anticíclica, a preocupação com a formalização do emprego e o aumento de produtividade dos setores escolhidos. Ao lado desses setores iniciais, outros tantos foram sendo incluídos, em técnica de redação para lá de eclética: de forma nominal, por meio do código nacional de atividade (CNAE) e por códigos de produtos (NCM), o que gerou dificuldades até mesmo para a avaliação dos resultados econômicos pretendidos (dados de governo ora utilizam NCMs, ora CNAEs, por exemplo)”.

<sup>722</sup> *Ibid.* “A supressão da folha em favor da receita bruta, ainda que apenas a alguns setores da economia, significou um exercício de política tributária significativo”.

<sup>723</sup> *Ibid.*

<sup>724</sup> *Ibid.* “Não obstante o DNA da medida tenha sido uma intervenção anticíclica, ou seja, de caráter pontual e de ajuste às oscilações econômicas, no final de 2014 o governo federal decidiu torná-la permanente (Lei 13.043/2014)”.



confeções e móveis com o acréscimo do § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865/2004, sob a justificativa de que tais itens passariam a ser tributados pela CPRB no mercado interno, “(...) *o que reduz a competitividade face aos mesmos produtos quando importados*”.

A oneração pela Cofins-Importação teria a função de promover o nivelamento isonômico (ou “às avessas”) para fazer frente na fronteira à medida interna da tributação sobre a receita bruta: “(...) *assim, por simetria, passa-se a exigir o adicional da COFINS-Importação nas operações de importação destes mesmos produtos*”. O próprio documento, entretanto, aponta que, apesar do rótulo isonômico, havia a expectativa de incremento arrecadatário: “(...) *embora a medida se destine à neutralidade na tributação do produto nacional e do importado, ela ensejará um aumento de arrecadação que dependerá do comportamento dos níveis de importação*”.

Na Exposição de Motivos Interministerial nº 25/2012, explicitou-se a redução do adicional da alíquota para 1%,<sup>725</sup> o que foi materializado pela Medida Provisória nº 563 de 03/04/2012, posteriormente convertida na Lei nº 12.715, de 07/09/2012.

Em 30/01/2015,<sup>726</sup> foi editada a Medida Provisória nº 668/2015 (convertida na Lei nº 13.137/2015) que, especificamente quanto ao adicional de 1%, adicionou o § 1º-A ao art. 15 da Lei nº 10.865/2004 para vedar o aproveitamento do crédito referente ao adicional na sistemática não-cumulativa,<sup>727</sup> disposição igualmente preservada na conversão em lei.<sup>728</sup>

Tanto o adicional como a proibição ao creditamento foram discutidos no Recurso Extraordinário nº 1.178.310/PR, julgado em 16/09/2020, sob a relatoria do ministro Marco Aurélio (Tema nº 1.047 de repercussão geral) que, vencido, foi acompanhado pelos

<sup>725</sup> **EMI nº 00025/2012 - MF/MDIC/MCTI/MEC/MC/SEP/MS/MPS** – “**64.** (...) *O Projeto reduz também o adicional da alíquota da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - COFINS-Importação, prevista no § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004*”.

<sup>726</sup> Apesar de a Lei nº 12.844/2013 ter sido objeto da conversão da Medida Provisória nº 610, de 02/04/2013, a medida provisória nada previa a respeito do PIS-Importação ou da Cofins-Importação, matérias inseridas posteriormente pelo Poder Legislativo. A lei de 19/07/2013, por sua vez, promoveu unicamente alteração redacional no § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865/2004.

<sup>727</sup> **Lei nº 10.865/2004 - Art. 15.** As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: **§ 1º-A.** O valor da Cofins-Importação pago em decorrência do adicional de alíquota de que trata o § 21 do art. 8º não gera direito ao desconto do crédito de que trata o caput.

<sup>728</sup> As alterações foram mantidas na conversão da medida na Lei nº 13.137, de 19/06/2015 e, nos anos seguintes, outros produtos passaram a ser submetidos ao adicional de 1% de Cofins-Importação, com a edição da Lei nº 13.670/2018 e da Lei nº 14.288/2021.

ministros Edson Fachin e Ricardo Lewandowski, tendo sido designado para a redação do acórdão o ministro Alexandre de Moraes.

Para o ministro relator, sob a perspectiva da isonomia, a instituição do adicional de 1% buscou “(...) *equalizar tributação dos bens produzidos no país com os importados*” do exterior, tratando-se a diferenciação de alíquota entre setores econômicos expressão da opção política do legislador direcionada à proteção da economia nacional. A construção realizada pelo relator contradiz a estrutura do comércio internacional e a função desempenhada pela norma tributária niveladora, e se equivoca quanto à extrafiscalidade desempenhada pela Cofins-Importação no sistema tributário (niveladora, não protetiva como supõe).

Assim, o raciocínio do voto é composto pela seguinte estrutura: a Cofins-Importação tem função extrafiscal de proteção do mercado interno e a majoração da alíquota foi feita para todo o segmento importador (D/G), logo (Q), não há violação ao GATT (C), pois não há “(...) *discriminação baseada na origem dos bens a serem internalizados*”, o que implica “*tratamento igualitário entre as nações aderentes*” (W/B).

Como se pode observar, o raciocínio do voto confunde conceitos, critérios e finalidades diferentes. Em primeiro lugar, se a avaliação tem como fundamento o GATT, a comparação não deve ser realizada entre importadores pertencentes ao mesmo segmento, mas entre **produtos** importados e similares nacionais. Em segundo lugar, a discriminação em apreço não é aquela do Artigo I, mas do Artigo II:2(a), pois não se avalia o princípio da nação mais favorecida (“*tratamento igualitário entre as nações aderentes*”), mas o tratamento nacional não menos favorável ao importado.

O que se observa é que, na espécie, a avaliação sequer foi realizada, pois a quebra de isonomia com fundamento no GATT deve responder se o adicional de 1% de Cofins-Importação cobrado na fronteira de um produto importado é ou não equivalente à medida interna cobrada do similar nacional. É evidente que cabe ao Supremo Tribunal Federal realizar a avaliação do caso à luz da isonomia prevista na Constituição Federal, mas, neste caso, os fundamentos e os critérios serão aqueles próprios das normas constitucionais, e não do GATT, de demanda uma metodologia própria de aplicação que, como se demonstrou, apresenta índole infraconstitucional.

O voto do ministro relator, por outro lado, entendeu ser inconstitucional a vedação ao aproveitamento dos créditos, uma vez que o § 12 do art. 195 da Constituição deixou a critério do legislador unicamente os setores aos quais deve ser aplicada a não-

cumulatividade que “(...) *uma vez estabelecida (...), deve ser observada linearmente, ensejando a apuração de crédito diante de operações sucessivas*”. Por outro lado, ao abrir divergência, o Ministro Alexandre de Moraes entendeu que o dispositivo constitucional “(...) *não delimitou a forma como se daria a sistemática não-cumulativa*” da Cofins-Importação, delegando tal labor ao legislador ordinário. Também neste momento se remete ao reputado “*caráter extrafiscal*” do tributo que conferiria efeitos de “(...) *total autonomia*” para se implementar a não-cumulatividade: a extrafiscalidade deste tributo conferiria ao legislador a mais completa autonomia para implementá-lo.

O julgamento, como se denota do voto do relator, encaminhou-se para a verificação da possibilidade da instituição do adicional, mas a violação ao tratamento nacional não foi analisada. Fazê-lo implicaria se questionar a respeito da equivalência ou não da medida de fronteira, uma vez que o adicional se trata de imposição obrigatória para os produtos importados determinados pelo legislador, enquanto a medida interna correspondente que visa nivelar tem caráter opcional (CPRB), desde a Lei nº 13.161/2015.

Recorde-se que, nos termos da exposição de motivos da Medida Provisória nº 540/2011, a justificativa para a criação do adicional foi a busca do estabelecimento de uma “*simetria*”, na importação, da tributação recém-criada, com a finalidade de se estabelecer a “(...) *neutralidade na tributação do produto nacional e do importado*”.

Portanto, para a avaliação nos termos do Artigo II:2(a), uma vez estabelecido que o adicional de Cofins-Importação se trata de medida de fronteira que tem por objetivo neutralizar a incidência da CPRB, estabelece-se, em primeiro lugar, o teste de similaridade com relação ao produto doméstico, ou uma mercadoria com a qual o produto importado tenha sido fabricado ou produzido no todo ou em parte e, em seguida, se há equivalência de tratamento, seja quantitativa (comparação numérica de valores cobrados) ou qualitativa (forma pela qual o encargo é cobrado e “outros aspectos relevantes”).

Assim, supondo-se ter sido constatada a similaridade, a tributação de CPRB incidente sobre o produto e demais tributos incidentes sobre idêntica base de cálculo (medidas internas) devem ser cotejados com seus correspondentes de fronteira, o que deve ser feito **não por meio da estimativa do potencial arrecadatório**, análise pertinente à Administração Pública, mas infensa ao critério equalizador estabelecido pela norma de nivelamento. O enfoque passa a ser a tributação efetiva **produto a produto**, cabendo, em primeiro lugar,

questionar-se a respeito da possibilidade da opção pelo regime da CPRB, nos termos do § 13º do art. 9º da Lei nº 12.546/2011.<sup>729</sup>

Parte-se da seguinte premissa: a contribuição previdenciária de 20% não é um tributo indireto que incide sobre o produto e, logo, não é passível de ajuste na fronteira. Passou-se, a partir da Medida Provisória nº 540/2011, a substituir este tributo pela CPRB, a uma alíquota de 1% a 2% incidente sobre a receita, o que, indiretamente, tem o potencial de impactar o preço do produto, motivo pelo qual se buscou um encargo de equivalência na fronteira, a uma alíquota inicial de 1,5% sobre o valor aduaneiro (Medida Provisória nº 540/2011). Sob estas premissas, o que se pode afirmar é: para aqueles produtos sujeitos a uma CPRB de 1%, havia uma violação ao GATT de 0,5%. Esta situação foi corrigida com a Medida Provisória nº 563, de abril de 2012, que reduziu a tributação na fronteira para 1%. Diante da impossibilidade de definição a respeito de qual será medida interna correspondente, optou-se pela alíquota mais baixa na fronteira para evitar a violação ao tratamento nacional.

A Lei nº 13.161/2015 passou a vedar o direito ao desconto do crédito referente ao valor pago a título de adicional de 1% do Cofins-Importação para a apuração do PIS e da Cofins internos, uma vez que sua contraparte interna, que visa neutralizar, apresenta uma incidência pontual. Em seguida, a Lei nº 13.202/2015 alterou a alíquota-base da CPRB para 4,5% (sendo de 3% para empresas de “call center” e de 2% para os setores que

---

<sup>729</sup> Para a síntese das alterações que se sucederam, em especial sobre o âmbito de empresas alcançadas pelo regime facultativo, em especial a Lei nº 13.161/2015, a Medida Provisória nº 774/2017, a Medida Provisória nº 794/2017 e a Lei nº 13.670/2018: GRUPENMACHER, Betina Treiger; RODRIGUES, Matheus Schwertner Zicarelli, A revogação do regime de desoneração da folha pela Lei nº 13.670/2018 e o estado de incerteza e insegurança jurídica, *in*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo; PRZEPIORKA, Michell (Orgs.), **Contribuições: evolução jurisprudencial no CARF, STJ e STF**, São Paulo: MP Editora/APET, 2022, p. 993. “(...) desde a alteração promovida pela Lei nº 13.161/2015 na Lei nº 12.546/2011, o regime de desoneração da folha passou a ser facultativo ao contribuinte, que tem o direito de, em janeiro de cada ano, exercer a opção entre o regime normal e o substitutivo, sendo sua opção válida para todo o ano-calendário (...) em duas situações recentes, o Poder Executivo e o Poder Legislativo reduziram o âmbito de empresas alcançadas pelo referido regime facultativo, assim como, pretenderam que a revogação por eles imposta se desse no mesmo exercício financeiro daquele em que promovida a alteração na legislação tributária. A Medida Provisória nº 774/2017 alterou a Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, para revogar a opção de tributação da contribuição previdenciária pelo regime de desoneração da folha, para empresas de diversos setores da economia, com produção de efeitos a partir de 1º de julho de 2017. Naquela ocasião, muitos contribuintes pleitearam judicialmente a manutenção do regime de tributação até o fim do exercício financeiro. Ocorre que a referida Medida Provisória acabou sendo revogada em sequência pela Medida Provisória nº 794/2017, sendo que a tributação nos limites da opção efetuada pelo contribuinte foi assegurada pela Lei nº 13.670/2018 (...). Não obstante, a própria Lei nº 13.670/2018 alterou o alcance do regime de desoneração da folha, retirando o direito de se subsumir ao referido regime para empresas de diversos setores da economia, com produção de efeitos a partir de 1º de setembro de 2018”.

específica).<sup>730</sup> A partir deste momento, o encargo de equivalência deixou de fazer frente à medida interna, caracterizando um desnivelamento isonômico ou “às avessas”.

Contudo, uma particularidade deve ser analisada: com o advento da Lei nº 13.161/2015, o regime da CPRB passou a ser facultativo ao contribuinte, que passou a poder escolher por aderir ou não ao programa de desoneração da folha e correspondente oneração da receita, conforme o setor. Contudo, o adicional de 1% seguiu obrigatório para o importador, o que implicou a existência de uma situação que poderia ser considerada equivalente ou não a depender de qual fosse a referência no mercado interno. Haveria conformidade com o tratamento nacional caso se comparasse com a venda realizada por um optante, mas violação se a referência fosse um não-optante.

Tal situação revela uma limitação ao nivelamento, pois, diante da opção do contribuinte por um ou outro regime, passa a não ser possível se estabelecer o parâmetro seguro para a equivalência prevista pelo Artigo II:2(a) e, nestes casos, para que não se configure a violação, o nivelamento de fronteira deve optar pela tributação que chamaremos de “geral”, ou seja, aquela não alterada ou excepcionada pelo benefício tributário ou pelo regime tributário alternativo.<sup>731</sup> Assim, não é que o tributo suscetível a uma incidência benéfica ou alternativa deixe de ser passível de nivelamento, pois, caso assim o fosse, nenhum tributo se encaixaria na definição. Ocorre que há a necessidade de se realizar uma comparação dos encargos incidentes sobre o produto importado e os similares nacionais.

<sup>730</sup> **Lei nº 12.5546/2011 - Art. 7º-A.** A alíquota da contribuição sobre a receita bruta prevista no art. 7º será de 4,5%, exceto para as empresas de call center referidas no inciso I, que contribuirão à alíquota de 3%, e para as empresas identificadas nos incisos III, V e VI, todos do caput do art. 7º, que contribuirão à alíquota de 2% (...). III - as empresas de transporte rodoviário coletivo de passageiros, com itinerário fixo, municipal, intermunicipal em região metropolitana, intermunicipal, interestadual e internacional enquadradas nas classes 4921-3 e 4922-1 da CNAE 2.0; (...) V - as empresas de transporte ferroviário de passageiros, enquadradas nas subclasses 4912-4/01 e 4912-4/02 da CNAE 2.0; (...) VI - as empresas de transporte metroferroviário de passageiros, enquadradas na subclasse 4912-4/03 da CNAE 2.0.

<sup>731</sup> ANDRADE, José Maria Arruda de, Como entender os benefícios tributários, financeiros e creditícios, **Consultor Jurídico - Conjur**, 2017. Para o autor, a CPRB se trata de um benefício tributário desde sua formulação inicial: *“Benefício Tributário: gastos indiretos do governo que configuram renúncia de receita e que se valem da legislação tributária para atender a objetivos econômicos e sociais. Há de se conjugar dois elementos: (i) uma norma jurídica que represente um desvio ao sistema tributário de referência e que possua (ii) um caráter semelhante ao do gasto público direto, mas que se vale da forma indireta, representativa da perda de arrecadação tributária potencial em favor de uma disponibilidade econômica dos contribuintes, que não foram obrigados a recolher o tributo alvo da medida. Regime Tributário Alternativo: seria a forma de tributação distinta de outra anterior ou mais ampla e que, ainda que represente uma arrecadação inferior a daquela que seria a tradicional, não se deveria considerá-la como uma renúncia tributária de gasto indireto, já que ela (i) ou atenderia aos próprios preceitos constitucionais ou (ii) seria uma tributação cujo caráter alternativo ou de não tributação decorreria de proibição constitucional, não configurando, portanto, um ato voluntário do Poder Executivo e Legislativo”*.

Considera-se a hipótese da importação de um rebite tubular, fixador mecânico utilizado na indústria classificado na nomenclatura pelo Código NCM/SH nº 8308.20.00. Em sua importação, haverá a incidência de 2,1% de PIS-Importação (alínea ‘a’ do inciso I do art. 8º da Lei nº 10.865/2004) e de 10,65% de Cofins-Importação (alínea ‘b’ do mesmo dispositivo, que estabelece 9,65% de alíquota-base,<sup>732</sup> acrescido de 1% pelo inciso X do § 21 do art. 8º).<sup>733</sup>

A alínea ‘d’ do inciso VIII do art. 8º da Lei nº 12.546/2011, por seu turno, prevê a possibilidade de as empresas que fabricam rebites tubulares, até 31/12/2023, optarem pela CPRB, incidente a uma alíquota de 4,5% sobre a receita bruta proveniente da venda do produto. Assim, a tributação será de 1,65% de PIS e 7,6% de Cofins, acrescidos de 4,5% de CPRB. Contudo, não é o regime excepcional que será nivelado, mas o geral (não excepcionado), no contexto do qual a tributação ocorre a um percentual de 20% sobre a folha, e inexistente a tributação de 4,5% sobre a receita.

Neste caso, se alguns similares são tributados a uma determinada alíquota e os demais não, o mandamento nivelador deverá buscar a forma geral que, em regra, aplica-se aos contribuintes nacionais. Perceba-se que diferente seria o caso de alguns setores serem tributados a 2% sobre a folha (setor econômico “A”) e outros a 3% sobre a receita (setor econômico “B”), **imperativamente**, pois bastaria que a medida de fronteira perseguisse os mesmos parâmetros para seu correto funcionamento: equivalência de zero para o setor “A” (não ajustável) e de 3% para o setor B sobre o valor aduaneiro. Diverso é o caso em que o mesmo contribuinte pode escolher, para idênticas operações, um ou outro regime.

Todos os tributos indiretos brasileiros poderão ser objeto de regimes especiais, ou alvo de benefícios fiscais, nos limites estabelecidos pelo Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias (ASMC). Contudo, nestes casos, o encargo de equivalência deverá ter por base não a menor alíquota, sob pena de restar inviabilizada a função niveladora, mas a alíquota ou regime geral, assim entendida como o “não excepcional”. Ocorre que, no caso da CPRB, o regime geral, *i.e.*, aquele ao qual estará submetida a pessoa jurídica que não manifestar a sua opção expressa, é o regime previdenciário com alíquota de 20% sobre a folha, tributo direto que, neste caso, não é ajustável na fronteira.

<sup>732</sup> **Lei nº 10.865/2004 - Art. 8º (...).** I. Na hipótese do inciso I do caput do art. 3º (...) **a)** 2,1% PIS; **b)** 9,65% Cofins.

<sup>733</sup> **Lei nº 10.865/2004 - Art. 8º (...).** § 21. Até 31 de dezembro de 2023, as alíquotas da Cofins-Importação de que trata este artigo ficam acrescidas de um ponto percentual na hipótese de importação dos bens classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto nº 8.950, de 29 de dezembro de 2016, nos códigos: (...) **X** - 8308.10.00, 8308.20.00, 96.06 e 96.07 (Incluído pela Lei nº 13.670, de 2018).

Assim, ao se aplicar o teste isonômico do Artigo II:2(a), busca-se a tributação do produto similar nacional no regime geral e, neste caso, não há CPRB a ser ajustada, o que tem por efeito um ajuste zero. Tal construção é importante porque os produtos importados não podem estar sujeitos a tributos internos “em excesso” àqueles aplicados a similares nacionais, então a comparação deve levar em conta limites máximos.

Tome-se como exemplo um produto X, submetido a uma alíquota de 11% (regra geral). A medida de fronteira de equivalência deve perseguir idêntica incidência. No entanto, se, em um segundo momento, houver a opção de o contribuinte aderir a um benefício fiscal com alíquota de 8%, ainda que o nivelamento, em regra, deva capturar o regime geral, neste caso específico terá como limite o tributo efetivamente cobrado, sob pena de se configurar uma violação. Por outro lado, construiu-se acima a ideia de que terá teto zero caso o regime geral não seja ajustável. Qual então deve ser o critério da equivalência: o regime geral ou o menos oneroso?

Espelhar na fronteira o regime menos oneroso, entre o geral e o excepcional, implicaria inviabilizar o nivelamento e conceder aos nacionais um tratamento menos favorável, motivo pelo qual **a equivalência deve reportar ao regime geral**, atendendo-se, assim, à **isonomia em abstrato**. Por outro lado, **o próprio importador deve ter como teto da norma de equivalência a medida interna a ele aplicada que visa nivelar**, sob pena de se mitigar, na fronteira, o benefício concedido internamente, atendendo-se, assim, à **isonomia em concreto**.

Deste racional se deduz, em primeiro lugar, uma **(a) regra geral**, que acresce ao teste isonômico: a equivalência da medida de fronteira tem por parâmetro o regime geral aplicável ao similar nacional, salvo se o regime excepcional menos gravoso se aplicar à pessoa do próprio importador. Assim: **(a.i)** a medida interna aplicada ao próprio importador será sempre o teto do seu respectivo encargo equalizador; e **(a.ii)** se o regime geral não for passível de ajuste na fronteira (“não elegível” como BTA), não será possível se exigir o encargo de equivalência, pois seu teto será zero.

Em segundo lugar, uma **(b) conclusão específica**: desde a edição da Lei nº 13.161/2015, que tornou facultativo o regime da CPRB, o adicional de 1% da Cofins-Importação passou a se comportar como “outros direitos e encargos” (ODE) não discriminados na lista de concessões e, portanto, uma violação ao tratamento nacional.

### III. 2. 4. CIDE-Combustíveis e sua formulação sob o influxo do nivelamento

O § 3º do art. 153 da Constituição de 1988 previa que, à exceção do ICMS, do imposto de importação e de exportação, nenhum outro “tributo” poderia incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país. A Emenda Constitucional nº 33/2001 veio a substituir a expressão “tributo” por “imposto”, de maneira a expandir o espaço da competência tributária.

Com a alteração, e espeque no art. 149 do texto constitucional, que prevê a possibilidade de a União instituir contribuições sociais de intervenção no domínio econômico como instrumento de atuação nas respectivas áreas,<sup>734</sup> foi editada a Lei nº 10.336/2001, que instituiu a CIDE-Combustíveis sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível,<sup>735</sup> vindo a aperfeiçoar o princípio do destino desonerando as receitas de exportação.<sup>736</sup>

O tributo, de competência exclusiva da União Federal, com alíquotas definidas por lei e passíveis de alteração pelo Poder Executivo,<sup>737</sup> é recolhido pelas importadoras, formuladoras (laboratórios de pesquisas), produtoras (refinaria) e distribuidoras de combustíveis,<sup>738</sup> que repassam o valor da contribuição para os consumidores finais,

<sup>734</sup> HORVATH, Estevão, **Contribuições de intervenção no domínio econômico**, São Paulo: Dialética, 2009, p. 135–136. “(...) *As contribuições interventivas, apesar de possuírem algumas características das contribuições especiais a que se refere a doutrina estrangeira, com estas não se identificam integralmente (...). A finalidade é dada constitucionalmente e (...) consiste em servir para intervir no domínio econômico (...). A vinculação (...) ocorre com relação à finalidade constitucional (intervenção no domínio econômico (...)) e não, necessariamente, com o núcleo da sua hipótese de incidência*”.

<sup>735</sup> **Lei nº 10.336/2001 – Art. 3º.** A Cide tem como fatos geradores as operações, realizadas pelos contribuintes referidos no art. 2º, de importação e de comercialização no mercado interno de: I. gasolinas e suas correntes; II - diesel e suas correntes; III – querosene de aviação e outros querosenes; IV - óleos combustíveis (*fuel-oil*); V - gás liquefeito de petróleo, inclusive o derivado de gás natural e de nafta; e VI - álcool etílico combustível.

<sup>736</sup> No mesmo sentido a isenção concedida para empresa comercial exportadora (ECE). **Lei nº 10.336/2001 – Art. 3º (...)** § 2º A Cide não incidirá sobre as receitas de exportação, para o exterior, dos produtos relacionados no caput deste artigo (...) **Art. 10.** São isentos da Cide os produtos, referidos no art. 3º, vendidos a empresa comercial exportadora, conforme definida pela ANP, com o fim específico de exportação para o exterior.

<sup>737</sup> **Lei nº 10.336/2001 – Art. 9º.** O Poder Executivo poderá reduzir as alíquotas específicas de cada produto, bem assim restabelecê-las até o valor fixado no art. 5º. § 1º O Poder Executivo poderá, também, reduzir e restabelecer os limites de dedução referidos no art. 8º. § 2º Observado o valor limite fixado no art. 5º, o Poder Executivo poderá estabelecer alíquotas específicas diversas para o diesel, conforme o teor de enxofre do produto, de acordo com classificação estabelecida pela ANP.

<sup>738</sup> **Lei nº 10.336/2001 – Art. 2º** São contribuintes da Cide o produtor, o formulador e o importador, pessoa física ou jurídica, dos combustíveis líquidos relacionados no art. 3º. **Parágrafo único.** Para efeitos deste artigo, considera-se formulador de combustível líquido, derivados de petróleo e derivados de gás natural, a pessoa jurídica, conforme definido pela Agência Nacional do Petróleo (ANP) autorizada a exercer, em Plantas de Formulação de Combustíveis, as seguintes atividades: I. Aquisição de correntes de hidrocarbonetos líquidos; II. Mistura mecânica de correntes de hidrocarbonetos líquidos, com o objetivo de obter gasolinas e diesel; III. Armazenamento de matérias-primas, de correntes intermediárias e de combustíveis formulados; IV. Comercialização de gasolinas e de diesel; e V. Comercialização de sobras de correntes.



acrescentando-o ao preço dos combustíveis. Os recursos arrecadados com a CIDE-Combustíveis são destinados ao financiamento de programas de desenvolvimento e modernização do setor de transporte rodoviário, ferroviário e aquaviário,<sup>739</sup> tendo trazido a lei uma moderna previsão de governança e avaliação da utilização dos recursos obtidos com o tributo.<sup>740</sup>

A arquitetura do tributo, desenhado para incidir indistintamente sobre a comercialização e a importação, contempla o efeito nivelador de forma a impedir a oneração excessiva do produto importado (de forma a evitar uma violação) ou dos similares nacionais (de forma a evitar uma desigualdade de tratamento), preocupação presente na Exposição de Motivos nº 509 do Ministério da Fazenda, de 27/07/2000, assinada por Pedro Sampaio Maia, que acompanhou a proposta que resultou na Emenda Constitucional nº 33/2001, para quem “(...) *com a proximidade da total liberalização do mercado nacional relativo ao petróleo e seus derivados e ao gás natural, tornam-se necessárias as alterações propostas, como única forma de se evitarem distorções de natureza tributária entre o produto interno e o importado*” (g.n.). O objetivo da incidência nas importações e consequente desoneração das exportações foi buscar “(...) *uma forma de tributação dos referidos produtos que garantam a plena neutralidade tributária*”.

Idêntico objetivo foi sublinhado pela comissão especial da Câmara dos Deputados designada para a análise da proposta de emenda constitucional, cujo relatório, de 07/08/0001, apontou o fato de a indústria nacional estar, àquela época, anterior à edição da Lei nº 10.685/2004, sujeita ao PIS e à Cofins, diferente do que se observada quanto aos bens importados, então desonerados, vantagem tributária que não se desejava repetir no caso da CIDE-Combustíveis.<sup>741</sup>

<sup>739</sup> **Lei nº 10.336/2001 – Art. 1º** (...). § 1º O produto da arrecadação da Cide será destinada, na forma da lei orçamentária, ao: I - pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, de gás natural e seus derivados e de derivados de petróleo; II - financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; III - financiamento de programas de infraestrutura de transportes; e IV - financiamento do auxílio destinado a mitigar o efeito do preço do gás liquefeito de petróleo sobre o orçamento das famílias de baixa renda (...). **Art. 1º-A.** A União entregará aos Estados e ao Distrito Federal, para ser aplicado, obrigatoriamente, no financiamento de programas de infraestrutura de transportes, o percentual a que se refere o art. 159, III, da Constituição Federal, calculado sobre a arrecadação da contribuição prevista no art. 1º desta Lei, inclusive os respectivos adicionais, juros e multas moratórias cobrados, administrativa ou judicialmente, deduzidos os valores previstos no art. 8º desta Lei e a parcela desvinculada nos termos do art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

<sup>740</sup> **Lei nº 10.336/2001 – Art. 1º** (...). § 2º Durante o ano de 2002, será avaliada a efetiva utilização dos recursos obtidos da Cide, e, a partir de 2003, os critérios e diretrizes serão previstos em lei específica.

<sup>741</sup> **Relatório da Comissão Especial sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 277-A/2000**, de autoria do deputado Basílio Villani, p. 12: “11. *O dispositivo que desonera as receitas decorrentes de exportação das contribuições sociais e das contribuições de intervenção no domínio econômico é bastante pertinente, e até*

### **III. 2. 5. O nivelamento dos custos de conformidade e das vantagens adicionais relacionadas à tributação**

#### **III. 2. 5. 1. Nivelamento e obrigações instrumentais: o caso do selo de controle**

Em 21/05/2013, o Superior Tribunal de Justiça julgou o Recurso Especial nº 1.320.737/PR, sob a relatoria do ministro Ari Pargendler, sobre a exigência da Receita Federal de aposição de selos de controle em produtos industrializados de procedência estrangeira, desde 1999,<sup>742</sup> com base na autorização prevista pelo art. 46 da Lei nº 4.502/1964.<sup>743</sup> Segundo o voto do relator, a obrigação “(...) não é razoável, aparenta finalidade extrafiscal e implica a adoção de método gravoso de fiscalização, afrontando o art. III, parte II, do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio”.

A respeito da exigência, de 1964, ser anterior à introdução do Decreto nº 1.355/1994 no ordenamento brasileiro, o relator considerou, com base no art. 98 do CTN, que “(...) nada importa se a lei (...) é anterior ou posterior ao acordo”. De fato, ao atuar na

---

*mesmo imprescindível, pois, dada a acirrada concorrência no comércio internacional não se pode admitir qualquer forma de agregação de tributos a bens e serviços exportados. 12. A incidência das contribuições sociais sobre a importação de bens e serviços vem ao encontro dos justos anseios da indústria nacional. Hoje, os produtos aqui fabricados e os serviços carregam o peso de contribuições como a COFINS e a destinada ao PIS. As matérias-primas e os demais insumos e embalagens são igualmente alcançados por essas contribuições, enquanto os produtos e serviços importados estão delas desonerados até que sujeitos a faturamento no território nacional. Justificativa semelhante aplica-se à incidência, na importação, das contribuições de intervenção no domínio econômico. Não há dúvida de que a contribuição de intervenção no domínio econômico, a ser criada em decorrência do novo parágrafo 4º que se acrescenta ao art. 177 da Constituição, deverá incidir na importação, sob pena de proporcionar vantagem tributária a produtos importados”.*

<sup>742</sup> No caso em debate, a determinação resultaria na selagem manual de 23.148.000 (vinte e três milhões, cento e quarenta e oito mil) caixas de fósforos, o que levou o importador a discutir a norma no Poder Judiciário. **Instrução Normativa SRF nº 31/1999 - Art. 1º** Esta Instrução Normativa disciplina os procedimentos de emissão, fornecimento e utilização de selo de controle de fósforos de procedência estrangeira (...). **Art. 2º** Estão sujeitos ao selo de controle, na forma estabelecida neste ato, os fósforos de procedência estrangeira classificados na posição 3605.00.00 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto Nº 2.092, de 10 de dezembro de 1996. **Art. 3º** Os produtos de que trata esta Instrução Normativa não poderão ser liberados pelas repartições fiscais, sem que, antes, sejam selados.

<sup>743</sup> **Lei nº 4.502/1964 – Art. 46.** O regulamento poderá determinar, ou autorizar que o Ministério da Fazenda, pelo seu órgão competente, determine a rotulagem, marcação ou numeração, pelos importadores, arrematantes, comerciantes ou repartições fazendárias, de produtos estrangeiros cujo controle entenda necessário, bem como prescrever, para estabelecimentos produtores e comerciantes de determinados produtos nacionais, sistema diferente de rotulagem, etiquetagem obrigatoriedade de numeração ou aplicação de selo especial que possibilite o seu controle quantitativo (...). § 2º A falta de rotulagem ou marcação do produto ou de aplicação do selo especial, ou o uso de selo impróprio ou aplicado em desacordo com as normas regulamentares, importará em considerar o produto respectivo como não identificado com o descrito nos documentos fiscais. § 3º O regulamento disporá sobre o controle dos selos especiais fornecidos ao contribuinte e por ele utilizados, caracterizando-se, nas quantidades correspondentes: a) como saída de produtos sem a emissão de nota-fiscal, a falta que for apurada no estoque de selos; b) como saída de produtos sem a aplicação do selo, o excesso verificado.

condição de norma de bloqueio do conteúdo eficaz da jurisdição fiscal e aduaneira, sua superveniência vem a ocluir a aplicação da exigência progressa. Considerou, ainda, que as obrigações acessórias têm seu limite estabelecido pelo § 2º do art. 113 do CTN, devendo ser exigidas unicamente no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Em voto apartado,<sup>744</sup> considerou-se que a exigência de selagem teria índole puramente aduaneira, sem qualquer repercussão fiscal, e que, apesar de entender se tratar de medida legítima, voltada para o controle e para preservar o mercado daquele segmento econômico, acompanharia o voto do ministro relator por entender que a exigência não teria razoabilidade. A exigência foi, ao final, considerada como ilegal por unanimidade de votos pelo Superior Tribunal de Justiça e revogada, um mês depois do julgamento, pela Receita Federal.<sup>745</sup>

Necessário se considerar, por outro lado, a pertinência do fundamento utilizado, o Artigo III:2 do GATT. Como se analisou anteriormente, o dispositivo compreende duas normas, sendo pertinente ao caso a primeira delas: a cobrança de um tributo interno ou outro encargo de qualquer espécie incidente direta ou indiretamente sobre produtos importados em excesso com relação a similares nacionais. Não se relaciona o caso com uma cobrança financeira exigida do produto importado, mas da aposição de selos de controle. Seria possível se cogitar a conjuração do Artigo II:2(a), por se tratar de uma medida de fronteira sobre um importado de maneira não equivalente à exigência realizada ao similar nacional. No entanto, como se demonstrou, a equivalência deve ser buscada sobre “tributos internos”, o que tampouco atrai a aplicação do dispositivo.

Resta, portanto, como mais correta a invocação do Artigo III:4 do GATT, segundo o qual os produtos importados não usufruirão tratamento *menos* favorável do que aquele concedido a similares nacionais com relação às leis, regulamento e exigências relacionadas com a sua circulação no mercado interno,<sup>746</sup> ou seja, o comando de não-

<sup>744</sup> A autoria do voto que se seguiu ao do relator restou apócrifa no registro do acórdão, devendo ser atribuída a um dos demais ministros componentes da 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça presentes à sessão e que acompanharam o voto do ministro Ari Pargendler: Arnaldo Esteves Lima (presidente), Napoleão Nunes Maia Filho, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina.

<sup>745</sup> A exigência de selagem foi revogada posteriormente pela **Instrução Normativa RFB nº 1.365/2013 - Art. 1º** Fica revogada a Instrução Normativa SRF nº 31, de 1º de março de 1999. **Art. 2º** Os selos existentes nas unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão ser destruídos, nos termos das normas que disciplinam o assunto, no prazo de noventa dias contados da data de publicação desta Instrução Normativa (cf. Instrução Normativa EFB nº 2.062/2022).v

<sup>746</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **GATT 1994**, par. III:4. “*The products of the territory of any contracting party imported into the territory of any other contracting party shall be accorded **treatment no less favorable** than that accorded to **like products** of national origin in respect of all **laws, regulations and***

discriminação regulatória. Ao não buscar tributos no âmbito de sua aplicação, mas qualquer tipo de tratamento diferenciado, alcança regulamentações que impactem a circulação dos importados, como estabelecido no caso DS472 (“*Brazil - Taxation*”), de 2019.<sup>747</sup>

Estabeleceu-se, ainda, com base no texto do parágrafo e na jurisprudência do Órgão de Apelação da OMC um teste específico de três fases para a verificação da discriminação regulatória.<sup>748</sup> Assim, em primeiro lugar, constata-se que, neste caso, a medida se trata de uma exigência prevista em instrução normativa (selagem). Contudo, há a demanda de instrução para que se demonstre a existência de produtos similares submetidos a tratamento mais favorável que o importado.

Recorde-se, ainda, que o Artigo III:4 não faz referência específica ao Artigo III:1, o que implica não haver a necessidade de se demonstrar que a medida foi editada “de modo a proteger” (“*so as to afford protection*”) a produção doméstica. A inaplicabilidade da cláusula “Satap” tem por consequência ser bastante a demonstração do tratamento desigual, não sendo relevante a sua motivação ou finalidade.

Ademais, o requisito da selagem não é excepcionado por nenhuma das hipóteses do Artigo III:4 uma vez que não incide sobre o transporte nem tem como fato gerador exclusivo a operação econômica dos meios de transporte, e tampouco tem por causa a nacionalidade do produto. Por outro lado, tal determinação da Receita Federal impacta negativamente as condições concorrenciais entre nacionais e importados, uma vez que os primeiros não estão obrigados à aposição dos selos de controle.<sup>749</sup> Tal efeito decorre da afirmação do importador de precisar selar mais de um milhão de caixas manualmente, enquanto os produtos domésticos similares estariam desincumbidos desta obrigação. Ressalta-se ser, de todo modo, desnecessário se comprovar o impacto efetivo da medida sobre as decisões de compra no mercado interno.<sup>750</sup>

Uma vez estabelecidas as bases para a análise da medida de fronteira estabelecida pela Receita Federal, uma consideração pode ser feita quanto ao Artigo III:2. No

---

*requirements affecting their internal sale, offering for sale, purchase, transportation, distribution or use. The provisions of this paragraph shall not prevent the application of differential internal transportation charges which are based exclusively on the economic operation of the means of transport and not on the nationality of the product”* (g.n.).

<sup>747</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **DS472 (“Brazil - Taxation (EU)”)**, par. 7.65.

<sup>748</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **DS161 (“Korea – Various measures on Beef”)**.

<sup>749</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **United States - Tax Treatment for “Foreign Sales Corporations” (DS108)**.

<sup>750</sup> BOSSCHE; ZDOUC, **The Law and Policy of the World Trade Organization**, p. 417.

caso DS308 ("*Mexico - Taxes on Soft Drinks*"), de 2006,<sup>751</sup> entendeu-se que tanto o tributo como os requisitos contábeis podem ser considerados medidas que afetam a circulação interna, nos termos do Artigo III:4. Já no caso DS342 ("*China - Auto Parts*"), de 2001,<sup>752</sup> disposições regulamentares chinesas foram consideradas inconsistentes tanto com o Artigo III:2 como com o III:4.

Assim, as normas tributárias acessórias ou instrumentais devem ser avaliadas por meio dos dois dispositivos do GATT quando relacionadas, mesmo que apenas indiretamente, com a tributação. Logo, o selo de controle, por estar relacionado, ainda que não exclusivamente e de maneira indireta, com a comprovação do recolhimento no IPI na importação, poderia ser avaliado segundo os critérios do Artigo III:2, segundo a jurisprudência da OMC, ainda que a não-discriminação regulamentar parece ser a via mais adequada para a avaliação de sua pertinência perante as normas de comércio internacional.

### ***III. 2. 5. 2. Equivalência aplicada às vantagens adicionais: custos de conformidade e pagamento de tributos aduaneiros e niveladores***

Passam-se a isolar as seguintes situações observadas no momento da importação respeitantes ao adimplemento dos tributos devidos na fronteira: (i) o prazo para o recolhimento dos tributos e contribuições federais devidos na importação de mercadorias deve ser imediato, no ato do registro da declaração de importação,<sup>753</sup> sem concessão de prazo e

<sup>751</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, DS308 ("*Mexico - Taxes on Soft Drinks*").

<sup>752</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, *China - Auto Parts (DS342)*.

<sup>753</sup> **Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro) - (Imposto de importação): Art. 107.** O imposto será pago na data do registro da declaração de importação (Decreto-Lei no 37/1966, art. 27). **(IPI-Importação) Art. 242.** O imposto será recolhido por ocasião do registro da declaração de importação (Lei nº 4.502/1964, art. 26, inciso I). **(PIS-Importação e Cofins-Importação): Art. 259.** A contribuição para o PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação serão pagas na data do registro da declaração de importação (Lei nº 10.865/2004, art.13, inciso I). (...) **Art. 295.** O pagamento das contribuições deverá ser efetuado na data do registro da declaração de importação no SISCOMEX (Lei nº 9.532/1997, art. 54). **(Cide-Combustíveis): Art. 304.** O pagamento da CIDE-Combustíveis será efetuado na data do registro da declaração de importação (Lei nº 10.336/2001, art. 6º, caput). **Instrução Normativa nº 680/2006 - Art. 11.** O pagamento dos tributos e contribuições federais devidos na importação de mercadorias, bem assim dos demais valores exigidos em decorrência da aplicação de direitos antidumping, compensatórios ou de salvaguarda, será efetuado no ato do registro da respectiva DI ou da sua retificação, se efetuada no curso do despacho aduaneiro, por meio de Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) eletrônico, mediante débito automático em conta-corrente bancária, em agência habilitada de banco integrante da rede arrecadadora de receitas federais (...). **§ 6º** O importador é responsável por verificar se o pagamento foi devidamente debitado pela instituição financeira no ato do registro da DI, e estará sujeito a penalidades caso o pagamento não seja concluído.

tampouco passível de parcelamento, sob pena de não liberação da mercadoria;<sup>754</sup> e (ii) o pagamento não pode ser realizado por meio de compensação (salvo no caso de regimes estaduais pontuais),<sup>755</sup> sob a justificativa, presente na Exposição de Motivos nº 211, de 29/08/2002, da Medida Provisória nº 66/2002, de que tal medida impediria a “*perda dos controles fiscais*”.<sup>756</sup>

Se a construção em torno da não-discriminação considera intolerável o excesso de quaisquer encargos (não apenas tributos), torna-se difícil a tarefa de justificar o pagamento imediato de tributos no caso das medidas de fronteira frente à possibilidade de um prazo maior concedido aos tributos internos, o que pode vir a ser entendido como uma vantagem adicional, da mesma forma que a vedação aos direitos compensatórios no momento do registro da declaração de importação.

Retoma-se a redação do Artigo III:2 no sentido de que se considerará uma violação a sujeição dos importados não apenas a tributos, mas a “encargos de qualquer natureza” (“*charges of any kind*”) exigidos em excesso, “direta ou indiretamente” (“*directly or indirectly*”),<sup>757</sup> o que passa a contemplar, ao lado do Artigo III:4, quaisquer medidas tendentes a onerar as importações em desalinho com aquelas exigidas do mercado nacional, seja a concessão de prazos menores de pagamento, vedação a formas de extinção do crédito

<sup>754</sup> **Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro) - Art. 553.** A declaração de importação será obrigatoriamente instruída com (Decreto-Lei nº 37/1966, art. 46, caput) com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 2º): (...) II - o comprovante de pagamento dos tributos, se exigível.

<sup>755</sup> **Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro) - Art. 112.** A restituição do imposto pago indevidamente poderá ser feita de ofício, a requerimento, ou mediante utilização do crédito na compensação de débitos do importador, **observado o disposto no art. 113**, e atendidas as normas estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 28, § 1º; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 74, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 49) (...). **Art. 113.** O importador que apurar crédito relativo ao imposto, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (Lei nº 9.430/1996, art. 74, caput, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002, art. 49). § 1º **O crédito apurado pelo importador, nos termos do caput, não poderá ser utilizado para compensar crédito tributário, relativo a tributos ou contribuições, devido no momento do registro da declaração de importação** (Lei nº 9.430/1996, art. 74, § 3º, inciso II, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002, art. 49). § 2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil disciplinará o disposto neste artigo (Lei nº 9.430/1996, art. 74, § 14, com a redação dada pela Lei nº 11.051/2004, art. 4º).

<sup>756</sup> **Exposição de Motivos nº 211, de 29/08/2002** da Medida Provisória nº 66/2002 (Pedro Sampaio Malan): “§ 35. O art. 49 institui mecanismo que simplifica os procedimentos de compensação, pelos sujeitos passivos, dos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, atribuindo maior liquidez para seus créditos, **sem que disso decorra perda nos controles fiscais**” (g.n.).

<sup>757</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **GATT 1994**, art. III:2. “*The products (...) shall not be subject, directly or indirectly, to internal taxes or other internal charges of any kind in excess*” (g.n.).

tributário, demandas burocrático-administrativas ou deveres instrumentais em geral,<sup>758</sup> pois o que se visa coibir é o tratamento menos favorável.

O caso DS371 ("*Thailand - Cigarettes - Philippines*"), de 2006,<sup>759</sup> pode ser considerado emblemático por ter o Órgão de Apelação considerado inconsistente com o Artigo III:2 e com o Artigo III:4 o importador estar obrigado ao cumprimento de “requisitos administrativos adicionais” (“*additional administrative requirements*”) com relação aos vendedores de produtos similares nacionais, uma vez que tais exigências teriam o potencial para aumentar os custos de conformidade, ou afetar negativamente a posição competitiva dos importados.<sup>760</sup> Assim como no caso DS108 ("*US - FSC*"),<sup>761</sup> foi considerado que o tratamento deve assegurar igualdade efetiva de oportunidades e proteção de expectativas sobre a relação competitiva entre nacionais e importados, o que seria incompatível com a exigência de encargos administrativos não impostos ao mercado doméstico.

O cumprimento de requisitos tem ou pode ter, segundo o Órgão de Apelação, no caso da Tailândia, implicação sobre os custos operacionais das empresas com potencial de afetar as decisões comerciais e limitar, assim, as oportunidades para os importados. Na medida em que tais encargos administrativos afetam os “custos”, a exigência de conformidade pode ser considerada como um “encargo” para as finalidades do Artigo III:2, o que é reforçado pelo uso do termo “indiretamente” que apoia a visão de que o escopo da provisão incluiria situações em que elementos ligados à tributação poderiam afetar as decisões.

No caso DS472 ("*Brazil - Taxation*"), de 2019, o Órgão de Apelação entendeu que fluxo de caixa decorrente do retardo no recolhimento tributo para o nacional configura benefício com vantagem. Ao analisar o sistema de crédito-débito relacionado a compras de produtos importados, constatou que as regras que envolvem o pagamento antecipado de um determinado tributo não seriam exigidas dos nacionais. Concluiu-se,

<sup>758</sup> TAKANO, Caio Augusto, **Deveres Instrumentais dos Contribuintes. Fundamentos e Limites**, São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 256. “*A instituição de um novo dever ou de novas exigências ao contribuinte não é juridicamente neutra, pelo contrário, por gerar custos significativos, afeta diretamente a justiça distributiva, a livre concorrência e a igualdade de um sistema jurídico, causando-lhe distorções*”.

<sup>759</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **DS371 (“Thailand - Cigarettes (Philippines)”)**.

<sup>760</sup> *Ibid.*, par. 137. “*(...) we consider that the Panel sought merely to identify that the “potential operating costs associated with the additional administrative requirements” may influence business decisions in a market where products compete closely with each other. In our view, it was reasonable for the Panel to conclude that compliance with the additional administrative requirements will involve some costs that resellers of imported cigarettes, and not resellers of like domestic cigarettes, must bear, taking account of, inter alia, economic evidence relating to the market*”.

<sup>761</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **United States - Tax Treatment for “Foreign Sales Corporations” (DS108)**.

portanto, da seguinte forma: “(...) *não vemos como essas situações não têm o efeito de limitar a disponibilidade de fluxo de caixa para empresas que compram produtos (...) importados*”.<sup>762</sup>

Desta forma, como se estabeleceu previamente no presente estudo, para fins de classificação das medidas exigidas pelos países, se “de fronteira” (“*border measures*”) ou se “internas” (“*internal measures*”), é irrelevante se a cobrança ocorreu antes, durante ou depois do desembaraço aduaneiro, podendo ocorrer, como se indicou acima quanto aos tributos aduaneiros (II) e niveladores (IPI-Importação, ICMS-Importação, PIS-Importação, Cofins-Importação, e CIDE-Combustíveis-Importação) no momento do registro da declaração de importação. Porém, para o Órgão de Apelação, a confirmar as conclusões do Painel, o momento da exigência do recolhimento do tributo passa a ser relevante na comparação das condições facultadas à importação com relação aos similares nacionais.

A constatação, no caso DS472 (“*Brazil - Taxation*”), de que a forma do pagamento de tributos importados revelava uma limitação à disponibilidade de fluxo de caixa (“*limit[s] the availability of cash flow*”) conduziu o Órgão de Apelação a identificar um excesso em relação aos produtos domésticos semelhantes, em contrariedade ao Artigo III:2, primeira frase, do acordo.

Em 15/07/2020, o Peru solicitou consultas à OMC com o Brasil, iniciando a disputa comercial DS596 (“*Brazil - Measures concerning PET Film*”).<sup>763</sup> Entre suas alegações, o país argumenta que a proibição veiculada pelo art. 17 da Instrução Normativa RFB nº 1.081/2010<sup>764</sup> para aplicação do regime de substituição tributária de IPI para importações resultaria em uma carga financeira mais alta para os produtos importados (incluindo produtos de filmes de PET) em comparação com produtos similares nacionais, devendo o comprador de produtos importados realizar o pagamento do IPI no momento da importação, enquanto que, caso comprasse um similar nacional, não estaria obrigado a realizar o mesmo pagamento, em violação ao Artigo III:2, primeira e segunda sentenças, e ao Artigo III:4.

Obrigações, tais como a identificação de um procedimento de restituição administrativa do indébito mais burocrático do que aquele exigido dos tributos internos,

<sup>762</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, DS472 (“*Brazil - Taxation (EU)*”), parag. 6.1.2. “*We fail to see how these situations do not have the effect of limiting the availability of cash flow for companies purchasing (...) imported (...) products*”.

<sup>763</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **Brazil - Measures concerning the Importation of PET Film from Peru and Imported Products in General (DS596)**, Genebra, Suíça: OMC, 2020.

<sup>764</sup> **Instrução Normativa RFB nº 1.081/2010 - Art. 17.** O regime especial de substituição tributária não se aplica ao IPI devido no desembaraço aduaneiro de produtos de procedência estrangeira.



exigindo-se o cancelamento ou a retificação de todas as declarações de importação, individualmente consideradas,<sup>765</sup> ou a vedação à compensação dos créditos tributários devidos no momento do início do despacho de importação com o registro da respectiva declaração, podem vir a ser consideradas formas de tratamento menos favorável à luz do GATT e, portanto, objeto de correção por parte do Poder Judiciário, do ponto de vista da busca ativa de prestação jurisdicional por parte dos importadores, mas também de por parte do Poder Legislativo, de forma a modernizar o material positivo da legislação brasileira, adequando-a aos compromissos internacionais assumidos pelo país e ao entendimento predominante na OMC na interpretação do GATT/1994.

O Acordo de Facilitação do Comércio (TFA), o mais significativo fruto do Pacote de Bali, em vigor desde 2017, no contexto de um conjunto de medidas voltado a simplificar, padronizar e agilizar as trocas internacionais, determina, ademais, em seu Artigo 7:3(d) que os Operadores Econômicos Autorizados (AEO) devam usufruir de medidas de facilitação, entre as quais se encontra o “pagamento diferido de obrigações, tributos, taxas e encargos” (“*deferred payment of duties, taxes, fees, and charges*”),<sup>766</sup> o que aponta para a viabilidade de concessão de tratamento não-discriminatório a nacionais e importados.<sup>767</sup>

<sup>765</sup> **Instrução Normativa RFB nº 2.055/2021 - Art. 30.** Os valores recolhidos a título de tributo administrado pela RFB, por ocasião do registro da Declaração de Importação (DI) ou da Declaração Única de Importação (Duimp), poderão ser restituídos ao importador, caso se tornem indevidos em virtude de cancelamento ou retificação da declaração. Art. 31. A restituição dos valores a que se refere o art. 30 será requerida por meio do formulário Pedido de Restituição de Direito Creditório Decorrente de Cancelamento ou de Retificação de Declaração de Importação, constante do Anexo II.

<sup>766</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO, **Acordo de Facilitação do Comércio (OMC)**, art. 7:3(d). The trade facilitation measures provided pursuant to paragraph 7.1 shall include at least three of the following measures: (a) low documentary and data requirements, as appropriate; (b) low rate of physical inspections and examinations, as appropriate; (c) rapid release time, as appropriate; **(d) deferred payment of duties, taxes, fees, and charges**; (e) use of comprehensive guarantees or reduced guarantees; (f) a single customs declaration for all imports or exports in a given period; and (g) clearance of goods at the premises of the authorized operator or another place authorized by customs.

<sup>767</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DAS ADUANAS, **Compendium of Authorized Economic Operator Programmes**, Bruxelas, Bélgica: OMA, 2020. Até 2020, segundo compêndio disponibilizado pela OMA, os seguintes países já haviam implementado, em seus respectivos programas Operador Econômico Autorizado (OEA), o Artigo 7:3 do Acordo de Facilitação Comercial (TFA/OMC), tendo escolhido, entre as medidas facultadas pelo dispositivo, o pagamento diferido de tributos e de direitos aduaneiros: **Fiji** (Deferred Payment System - DPS) - duty to be paid on the last working day of the importing month); **Índia** (Provision of Deferred Payment of duties - delinking duty payment and Customs clearance for AEO T2 and AEO T3); **Indonésia** (Deferred payment); **Malásia** (Deferred Payment); **Mongólia** (Deferred payment of customs tax and duties); **Zimbábue** (Deferred payment); **Maldivas** (Deferred duty payments); **Myanmar** (Entitlement to one month of Deferred Duty Payment under the provision of Sea Customs Act Section 41); **Georgia** (Payment of Customs Duty, Import VAT and Import Excise can be deferred for 30 days); **Brunei Darussalam** (Customs Duties - Deferred Payment).

### III. 3. Calibração jurídica do nivelamento

#### *III. 3. 1. Respostas niveladoras (isonômica e não-discriminatória) aos desajustes de origem e de desenvolvimento*

A constatação do desnivelamento entre medidas internas e encargos de equivalência de fronteira pode ocorrer no plano isonômico desde a origem, ou seja, no momento da criação do tributo interno sem correspondente de fronteira (desnivelamento total) ou com correspondente aquém (desnivelamento parcial). Mas poderá ser observado de maneira superveniente, ao longo da deriva institucional do desenvolvimento ou vida do tributo, na hipótese de majoração da medida interna sem o ajuste equivalente na fronteira.

Por outro lado, o desalinho pode também ocorrer no plano discriminatório, seja desde a origem, quando a medida de fronteira é criada “em excesso” à medida interna correspondente, seja de maneira superveniente, nas hipóteses de desoneração do tributo interno que visa neutralizar sem a desoneração equivalente na fronteira, ou, ainda, na hipótese de majoração da medida de fronteira em excesso em relação ao tributo interno. Utiliza-se desoneração, neste caso, em sentido amplo: redução de alíquota, de base de cálculo, extinção do tributo, imunidade, isenção ou qualquer fenômeno tributário superveniente que implique diminuição da pressão fiscal representada pela medida interna.

Os desnivelamentos podem ser **não-isonômicos** ou **discriminatórios**, subdividindo-se em manifestações de **origem** ou de **desenvolvimento**. Não se cogita a existência de um desnivelamento discriminatório parcial, uma vez que qualquer excesso será considerado uma violação.

Por outro lado, é útil a divisão dos desnivelamentos **não-isonômicos de origem** em totais ou parciais, pois a solução a ser dispensada a cada um deles será diferente: sendo total, está-se diante de criação de tributo interno sem correspondente de fronteira, o que demandará nivelamento isonômico (“às avessas”) por meio do exercício da competência tributária, devendo o Estado criar o tributo novo. Na hipótese de um desnivelamento parcial, o ajuste nivelador isonômico será resolvido por meio de majoração tributária proporcional, da mesma maneira que ocorre com a constatação de tratamento não-isonômico de desenvolvimento.

Tal raciocínio não faz sentido diante da constatação de um desnivelamento discriminatório (em sentido estrito) de origem, pois a criação da medida de fronteira implicará

a análise de sua equivalência com relação à medida interna correspondente que visa nivelar. Neste caso, se o tributo interno for zero (inexistente) ou inferior ao encargo cobrado na fronteira, estará igualmente configurado o excesso, e a solução será exatamente a mesma para um ou outro caso: o reconhecimento da isenção sobre a parcela sobejante.

Recorde-se, portanto, que, no caso de medida de fronteira aquém dos tributos incidentes sobre os similares nacionais (desnívelamento isonômico), o ajuste equalizador, para ser implementado, reclamará sempre a aplicação conjunta da isonomia e da legalidade a fim de se construir a barreira paratarifária correspondente ao encargo de equivalência na fronteira, promovendo-se o “**nivelamento isonômico**”, que demandará exercício de competência no caso de um desnívelamento total, ou majoração equivalente se parcial.<sup>768</sup>

No caso dos desnívelamentos discriminatórios, de origem ou de desenvolvimento, o intérprete deverá pautar a sua análise pelo critério de equivalência determinado pelo Artigo II:2(a) para concluir se o tributo de fronteira é instituído “em excesso” com relação àquele cobrado do similar nacional, o que tem o potencial para gerar efeitos protecionistas não tolerados pelo comércio internacional.

Neste caso, remete-se ao Artigo II:1(b), primeira sentença, segunda parte, que determina a observância à lista de concessões e ao Artigo II:1(b), segunda sentença: o excesso não discriminado será considerado isento. Forma-se, assim, a norma de bloqueio de efeitos apta a limitar a jurisdição fiscal dos países membros, de forma a se promover o “**nivelamento não-discriminatório**”, também chamado de encargo de equivalência na fronteira ou nivelamento em sentido estrito.<sup>769</sup>

---

<sup>768</sup> Entre os **desnívelamentos isonômicos**, em que a medida de fronteira se encontra aquém da medida interna, identifica-se a criação do PIS e da Cofins, típicos exemplos de desnívelamento isonômico total de origem, situação que perdurou até 2004 com a edição da Lei nº 10.865/2004, que instituiu uma correspondência de fronteira. Por outro lado, no Recurso Extraordinário nº 723.651, julgado em 04/02/2016, sob a relatoria do Ministro Marco Aurelio, fixou-se o Tema nº 643 de repercussão geral, argumentou-se que, caso se retirasse do ordenamento a medida de fronteira correspondente ao IPI-Importação de produtos importados, a Corte estaria a promover um desnívelamento isonômico de desenvolvimento. A exclusão do ICMS-Importação do PIS-Importação e da Cofins-Importação levou a um novo quadro de insuficiência da barreira paratarifária de fronteira (desnívelamento isonômico de desenvolvimento), o que demandou nivelamento por majoração das alíquotas das contribuições sobre a importação por meio da Medida Provisória nº 668/2015 (convertida na Lei nº 13.137/2015).

<sup>769</sup> Entre os **desnívelamentos discriminatórios**, é possível se fazer referência ao caso do ICMS-Importação sobre o bacalhau importado discutido no Recurso Extraordinário nº 105.606-1/RJ, sob a relatoria do Ministro Rafael Mayer, julgado em 07/06/1985, em que foi identificado um desnívelamento desenvolvimento, uma vez que houve desoneração de tributo interno de similar nacional sem desoneração equivalente na fronteira. É possível se enquadrar na mesma categoria a inclusão do frete e do seguro na base de cálculo do IPI-Importação, pois, em um momento posterior à instituição das duas medidas (interna e de fronteira), a atuação do Poder Judiciário promoveu uma redução sobre a base de cálculo do tributo interno, que deve ser refletido na fronteira. Em igual

### III. 3. 2. *Análise de direito econômico do nivelamento*

Uma vez detectado o desnivelamento tributário que tenha por implicação o tratamento não-isonômico ou discriminatório, seja na origem, ou por alteração superveniente (“de desenvolvimento”), questiona-se a respeito dos mecanismos brasileiros de controle jurídico à disposição da sociedade e dos agentes públicos, sendo o mais evidente o controle repressivo por parte do Poder Judiciário,<sup>770</sup> que poderá ser acionado para promover o tratamento nacional no caso de os tributos niveladores ultrapassarem a barreira da equivalência com relação à tributação sobre o similar nacional.

Como se desenvolveu, o GATT não exige que o encargo nivelador corresponda a um tributo, desde que exerça a função equalizadora. No entanto, está-se diante de uma prestação objeto do cumprimento de obrigação a ser adimplida por meio de pecúnia, em moeda ou cujo valor nela se pode exprimir, que haverá de ser compulsória, ou seja, não facultativa diante da prática do fato previsto como suficiente e necessário para o surgimento da obrigação correspondente a seu pagamento. Não se trata, ainda, de uma cobrança que decorre de sanção pelo cometimento de um ato ilícito, e sua cobrança é realizada por meio de atividade administrativa plenamente vinculada. Uma vez instituído em lei, estarão cumpridos todos os predicados previstos pelo art. 3º do CTN.<sup>771</sup>

A subtração de quaisquer dos elementos distintivos essenciais do conceito de tributo para a cobrança do encargo de equivalência poderá resultar em tratamento desigual entre importados e similares nacionais: retirar-lhe a nota de compulsoriedade não faria sentido, e as alternativas à condição de prestação pecuniária (obrigação de dar) seriam

---

sentido, o julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, sob a relatoria da Ministra Cármen Lúcia, tendo decidido pela exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, pois, ao reduzir a base de cálculo da medida interna (que se encontrava equalizada com sua contraparte de fronteira), passou a reclamar o reconhecimento de um excesso cobrado sobre os importados (nivelamento em sentido estrito). Também o caso da IPI-Revenda de produtos importados é debatido a partir da perspectiva de um desnivelamento discriminatório. A cobrança de encargos niveladores de qualquer natureza sem similar nacional, por sua vez, caracteriza um desnivelamento discriminatório de origem, hipótese em que a exigência desde o início não encontra seu símile interno, ressentindo-se de qualquer função neutralizadora. Há casos em que, pelo contrário, busca-se desde o início o tratamento não discriminatório, como ocorreu com a criação da CPRB com a Medida Provisória nº 540/2011 (convertida na Lei nº 12.546/2011), acompanhada da criação do adicional de Cofins sobre a importação. No entanto, foi identificado um excesso de 0,5% (desnivelamento discriminatório de origem), nivelado pela edição da Medida Provisória nº 563/2012 (convertida na Lei nº 12.715/2012). O caráter opcional da CPRB, desde a edição da Lei nº 13.161/2015, por sua vez, acabou por caracterizar um novo desnivelamento discriminatório de desenvolvimento.

<sup>770</sup> Conforme se analisou no Capítulo I (itens I. 3. 1. e I. 3. 2.) da presente pesquisa.

<sup>771</sup> **Código Tributário Nacional – Art. 3º.** Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

igualmente não-isonômicas, discriminatórias ou mesmo de difícil ou impossível aplicação (por exemplo, o adimplemento “*in laboræ*” por meio da prestação de serviços), o que leva à conclusão de que o tributo parece ser o tipo de receita derivada mais adequada para promoção do tratamento nacional.

Uma vez estabelecido que o encargo de equivalência será expresso pelo tributo nivelador, em oposição às outras duas figuras tributárias autorizadas a incidirem como medidas de fronteira (o direito aduaneiro em sentido estrito caracterizado pelo imposto de importação e as taxas de serviços vinculados à importação), tem-se que sua exigência “(...) *deverá dar-se segundo condições e limites impostos pelo ordenamento jurídico*”,<sup>772</sup> adstrita a um específico regime ao qual se aplicam as respectivas limitações ao poder de tributar. Recorde-se, no entanto, que, apesar de o tributo ser a figura exacional que melhor se amolda à performance niveladora, qualquer cobrança na fronteira que não se ajuste ao repertório do Artigo II (cobrança discriminada em lista ou uma das exceções do Artigo II:2), será considerada uma violação no contexto da estrutura jurídica da OMC, uma vez que o regime jurídico aplicável à medidas de fronteira é infenso à sua denominação jurídica.

A partir de uma perspectiva propositiva, é necessário que a alteração de tributos internos suscetíveis a ajuste de fronteira esteja acompanhada de uma avaliação quanto a seus impactos discriminatórios. Não se ignora que tal alteração poderá se originar de uma decisão do Poder Judiciário, ou de decisão majoritária do Congresso Nacional, como no caso das alterações da CPRB em 2015, ou de uma decisão de diminuição de alíquotas por parte do Poder Executivo. Algumas soluções são possíveis para que se mantenha o nivelamento, uma vez que, entre os objetivos de um sistema tributário, deve figurar a responsabilidade política de se “(...) *exigir transparência por parte dos governos*”.<sup>773</sup>

No plano legislativo, é possível se cogitar a criação de norma que, à imagem do art. 14 da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal),<sup>774</sup> determine que todas as alterações promovidas na legislação tributária sejam acompanhadas de

<sup>772</sup> SCHOUERI, **Direito tributário**, p. 153.

<sup>773</sup> *Ibid.*, p. 56.

<sup>774</sup> **Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) - Art. 14.** A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

**estimativa de impacto discriminatório e não-isonômico**, devendo atender a pelo menos uma das seguintes condições: **(i)** demonstração fundamentada, pelo proponente, de que os efeitos da alteração foram considerados e que não impactarão a isonomia ou o tratamento nacional; ou **(ii)** estar acompanhada de medidas correspondentes de nivelamento isonômico ou não-discriminatório (ajustes niveladores), conforme o caso.

Em igual sentido, à semelhança do § 3º do art. 67 da Lei de Responsabilidade Fiscal,<sup>775</sup> é necessário haver o “(...) *acompanhamento e a avaliação, de forma permanente*” dos desnivelamentos, preferencialmente por meio de órgão do Poder Executivo integrante da Câmara de Comércio Exterior (Camex), que tem, entre seus objetivos, nos termos do art. 1º do Decreto nº 11.428/2023, “(...) *a formulação, a adoção, a implementação e a coordenação de políticas (...) relativas ao comércio exterior de bens e serviços (...) com vistas a promover o aumento da produtividade da economia brasileira e da competitividade internacional do país*”.

Cabendo-lhe zelar pelo cumprimento dos compromissos internacionais firmados pelo Brasil (inciso I do § 1º do art. 1º do Decreto nº 11.428/2023), ao órgão colegiado caberia, de maneira harmônica com o objetivo da Camex de formular orientações e editar regras para a política tarifária na importação e na exportação, promover estudos e realizar a recomendação de propostas específicas voltadas ao nivelamento, com vistas ao aperfeiçoamento da isonomia e da não-discriminação, atuando, ainda, como órgão auxiliar e opinativo quando demandado pelo Ministério das Relações Exteriores, Ministério da Fazenda, Poder Legislativo, Tribunais de Contas, ou Controladoria Geral da União.<sup>776</sup>

<sup>775</sup> **Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) - Art. 67.** O acompanhamento e a avaliação, de forma permanente, da política e da operacionalidade da gestão fiscal serão realizados por conselho de gestão fiscal, constituído por representantes de todos os Poderes e esferas de Governo, do Ministério Público e de entidades técnicas representativas da sociedade, visando a: I - harmonização e coordenação entre os entes da Federação; II - disseminação de práticas que resultem em maior eficiência na alocação e execução do gasto público, na arrecadação de receitas, no controle do endividamento e na transparência da gestão fiscal; III - adoção de normas de consolidação das contas públicas, padronização das prestações de contas e dos relatórios e demonstrativos de gestão fiscal de que trata esta Lei Complementar, normas e padrões mais simples para os pequenos Municípios, bem como outros, necessários ao controle social; IV - divulgação de análises, estudos e diagnósticos.

<sup>776</sup> Tais atribuições poderiam ser explicitamente dirigidas, *e.g.*, a um redesenhado Conselho Consultivo do Setor Privado, órgão consultivo da Camex que, diferente da composição atual, passasse a contemplar em seus quadros a participação ativa de representantes da Receita Federal do Brasil, do setor produtivo (indústria) e dos importadores. É recomendável a composição plural, uma vez que suas sugestões deverão ser fundamentadas: seja para entender atos administrativos do Ministério da Fazenda como discriminatórios (em desapreço aos interesses da Receita Federal do Brasil), seja para recomendar a majoração de um tributo interno (em desapreço aos interesses da indústria nacional), ou a majoração de um tributo de fronteira (em desapreço aos interesses dos importadores), com a finalidade de promoção do nivelamento. “**Decreto nº 11.428/2023 - Art. 9º** O Conselho Consultivo do Setor Privado é composto pelos seguintes membros: I - Secretário-Executivo do Ministério do

O órgão teria a função adicional de auxiliar a formulação de políticas e estratégias de comércio internacional, uma vez que, entre suas atribuições, estaria a competência para formar grupos de trabalho voltados à produção de relatórios opinativos sobre medidas de fronteira exigidas por outros países com os quais o Brasil mantém relações comerciais, de maneira a elaborar relatórios opinativos sobre violações ao GATT aptos a embasar consultas na OMC e, assim, promover uma fiscalização da política comercial de países parceiros. Teria, não obstante, a incumbência de fornecer subsídios para a defesa brasileira em assuntos relacionados ao tratamento nacional, com o auxílio técnico dos setores econômicos nacionais interessados ou impactados.

Uma vez que as alterações tributárias (internas ou de fronteira), de origem e de desenvolvimento, promovidas no âmbito do Poder Legislativo e do Poder Executivo estariam contempladas pela obrigatoriedade legal de estimativa negativa de impacto discriminatório e não-isonômico, ou, alternativamente, de medidas de correção niveladora, as alterações supervenientes promovidas pelo Poder Judiciário, por exemplo, ao excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins (Tema nº 69 de repercussão geral) seriam objeto de estudo e de recomendação com proposta de ajustes niveladores.

Tais categorias passam a ser úteis a partir de uma análise de direito econômico, que se ocupa “(...) *da pesquisa jurídica das políticas econômicas*”,<sup>777</sup> termo pelo qual se compreende, para as finalidades deste estudo, a racionalização das medidas niveladoras a partir (i) da realização de estudos que devem preceder a elaboração dos encargos de equivalência, (ii) da forma como foram implementados na fronteira; (iii) a governança de cada uma destas medidas; e (iv) a análise da sua eficiência e efetividade,<sup>778</sup> funções que poderiam passar a ser desempenhadas, de maneira centralizada, em um único órgão do Poder Executivo, seja por impulso oficial ou por provocação de particulares e de entidades de classe.

---

Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços, que o presidirá; II - Secretário-Geral das Relações Exteriores; III - Secretário-Executivo do Ministério da Fazenda; e IV - até vinte e dois representantes da sociedade civil. § 1º As formas de indicação e de designação dos membros do Conselho Consultivo do Setor Privado a que se refere o inciso IV do caput serão disciplinadas no regimento interno da CAMEX”.

<sup>777</sup> ANDRADE, José Maria Arruda de, *A política econômica e a governança dos gastos tributários indiretos*, **Consultor Jurídico - Conjur**, 2015.

<sup>778</sup> *Ibid.* “(...) *A análise de direito econômico que julgamos necessária é a da compreensão das políticas econômicas adotadas pelo governo (...) a partir da identificação: (i) dos estudos que precederam a sua elaboração; (ii) da forma como foram implementados; (iii) da governança (...) e (iv) da análise de eficiência e efetividade das respectivas políticas. O direito econômico ocupa-se justamente da pesquisa jurídica das políticas econômicas*”. Acredita-se ser possível e pertinente este modelo de análise também para a avaliação das normas tributárias niveladoras.

Tal abordagem é importante para a “(...) *compreensão das políticas econômicas adotadas pelo governo*”<sup>779</sup> e para que se promovam calibrações niveladoras periódicas exigidas por um sistema marcado por transformações fruto da deriva institucional dos tributos ao longo do tempo. Trata-se de proposta que se aproxima do “Mecanismo de Revisão da Política Comercial” (“*Trade Policy Review Mechanism*” - *TPRM*)” introduzido no GATT em 1989, após a revisão intermediária da Rodada Uruguai e confirmado como parte integrante da OMC no Anexo 3 do Acordo de Marrakesh em 1994, momento a partir do qual as revisões passaram a abranger não apenas o comércio de mercadorias, mas também serviços e direitos de propriedade intelectual.

O objetivo do mecanismo é buscar a maior aderência às regras, disciplinas e compromissos assumidos no âmbito dos acordos multilaterais rumo a um funcionamento mais harmonioso da estrutura jurídica da OMC. As avaliações periódicas são mais frequentes conforme maior a participação de cada país no sistema multilateral de comércio. Conforme questão colocada por Asif Qureshi, o *TPRM* pode ser relacionado com a viabilização do *enforcement* das disposições convencionais, na medida em que lança luz sobre potenciais violações.<sup>780</sup> No entanto, para outros autores, como Petros Mavroidis, o mecanismo está limitado à busca da transparência, podendo fornecer monitoramento eficaz das proteções comerciais existentes,<sup>781</sup> posicionamento comungado por Celso Lafer, que dele extrai o princípio da transparência como uma obrigação de comportamento por parte de todos os membros da OMC, tendente a contribuir para a segurança das expectativas e com justificativas também econômicas, “(...) *uma vez que as normas de mútua colaboração (...) têm como lastro a racionalidade e a funcionalidade da reciprocidade dos interesses num mercado global*”.<sup>782</sup>

<sup>779</sup> *Ibid.*

<sup>780</sup> QURESHI, Asif H., The New GATT Trade Policy Review Mechanism: An Exercise in Transparency or “Enforcement”?, **J. WORLD TRADE**, 01/06/19900.

<sup>781</sup> MAVROIDIS, Petros C, Surveillance Schemes: The GATT’s New Trade Policy Review Mechanism, **Michigan Journal of International Law**, v. 13, n. 2, p. 374–414, 1992, p. 414. “(...) *For the moment, GATT’s trade policy review mechanism is essentially a mechanism to provide enhanced transparency in the GATT system. The history of GATT - progressing from article X, through the Understanding, and now to the TPRM - clearly demonstrates the GATT’s self-expressed need for enhanced transparency in multilateral trade relations (...). Though desirable, this shift is not for the present, nor probably even for the immediate future, in light of the reigning pragmatism in the GATT. Despite this, in the short-run, the TPRM can provide effective monitoring of existing trade protection. Those who favor a law-oriented approach to the GATT should carefully consider the possibilities that the TPRM has created, because it is through their own behavior that the Contracting Parties must provide rationalism in international trade relations*”.

<sup>782</sup> LAFER, Celso, **Comércio, desarmamento, direitos humanos: reflexões sobre uma experiência diplomática**, São Paulo: Paz e Terra, 1999, p. 41–42. “(...) *O princípio da transparência constitui uma “obrigação de comportamento” por parte de seus membros que estão sujeitos à obrigação geral de notificar. Trata-se de*



A apreciação e avaliação coletiva regular do amplo espectro de políticas e práticas comerciais individuais dos membros e seu impacto no funcionamento do sistema de comércio multilateral acaba por apontar para a promoção de transparência e compreensão das políticas e práticas comerciais dos membros, com impacto sobre o grau de conformidade e aderência. O mecanismo tem, ainda, ao tornar públicos os relatórios periódicos, uma função preventiva ao “(...) mitigar a tentação de adotar medidas distorcivas do comércio, evitar potenciais disputas comerciais e apoiar discussões sobre a necessidade de negociações sobre novos compromissos”,<sup>783</sup> bem como de identificar as necessidades dos países em desenvolvimento.<sup>784</sup>

A proposta de lei para que toda norma que promova alterações tributárias seja acompanhada ou de previsão negativa de impacto desnivelador/tratamento não isonômico, ou de proposta de ajuste nivelador correspondente, ladeada de um órgão voltado à governança do nivelamento, podem ser entendidos como mecanismos permanentes de promoção das expectativas e da efetividade isonômica e não-discriminatória, voltados a contemplar os interesses dos setores industrial e importador na preservação das expectativas

---

*obrigação já reconhecida pelo GATT (art. X) que foi reforçada pela "Decisão sobre Procedimentos de Notificação" da Rodada Uruguai. Esse princípio fundamenta os exercícios periódicos de Revisão de Política Comercial (Trade Policy Review - TPR), aos quais se submetem todos os membros da OMC. Estes representam uma forma de diplomacia aberta. São uma extensão para o campo das políticas econômicas do princípio da publicidade dos tratados, proposto por Woodrow Wilson, e indicam a interação entre o 'interno' e o 'externo' diluidora da distinção entre ambos, que caracteriza o novo Direito Internacional Público Econômico. O princípio da transparência contribui para uma maior 'segurança das expectativas'. Exprime o que Kant chamou de 'qualidade formal da publicidade como a fórmula transcendental do Direito Público', pois a transparência torna público, tanto o comum quanto o visível, o que é um dos pressupostos da democracia, como ensina Bobbio. Esse ingrediente contribui para a democratização da ordem econômica internacional pelo que traz de domesticação do poder através da diminuição do 'segredo', que sempre facilita o unilateralismo da 'razão-de-Estado'. Justifica-se economicamente, uma vez que as normas de mútua colaboração da OMC têm como lastro a racionalidade e a funcionalidade da reciprocidade dos interesses num mercado global. Esta racionalidade e funcionalidade só podem ser percebidas e julgadas se forem visíveis através da publicidade contemplada pelo princípio da transparência. Por este motivo, é uma indispensável 'confidence building measure', inerente à dinâmica do funcionamento da OMC".*

<sup>783</sup> BOSSCHE; ZDOUC, **The Law and Policy of the World Trade Organization**, p. 108. “(...) *The informed trade policy dialogue, which the TPRM enables, can: mitigate the temptation to take trade-distorting measures, diffuse potential trade disputes, and support discussions of the need for negotiations on new commitments (...). These reports, together with the concluding remarks by the TPRB Chair and the minutes of the meeting of the TPRB, are published shortly after the review and are a valuable source of information on a WTO Member's trade policy. The reports and the minutes of the TPRB are searchable by country and available on the WTO website as WT/TPR documents. It is important to note that the TPRM is not intended to serve as a basis for the enforcement of specific obligations under the WTO agreements or for dispute settlement procedures (...)* the TPRM intends to 'shame' Members into compliance and to support domestic opposition to trade policy and practices inconsistent with WTO law”.

<sup>784</sup> *Ibid.*, p. 109–110. “(...) *Trade policy reviews of developing-country Members also give an opportunity to identify the needs of these countries in terms of technical and other assistance. Moreover, post review, TPR-follow-up seminars may be organized to help developing countries discuss and disseminate the results of their trade policy reviews in their capitals, and to convince national stakeholders of the need to address concerns expressed by other WTO Members about their trade regimes*”.

de busca da neutralidade concorrencial, e também os interesses arrecadatários, na medida em que colabora para a captura de créditos de boa qualidade e melhores condições de sobrevivência a questionamentos quanto ao seu desempenho nivelador, seja nas esferas administrativa, judicial, ou no âmbito da OMC.

As potencialidades consultivas de um órgão voltado a avaliar a política niveladora nacional envolvem a produção de relatórios técnicos que podem ser particularmente úteis em um ambiente reformador, seja para fornecer dados e uma coleção de entendimentos prévios, seja para avaliar propostas concretas.

Toma-se como exemplo a majoração das alíquotas de PIS-Importação e a Cofins-Importação pela Lei nº 13.137/2015 com finalidades de nivelamento isonômico (às avessas). A posterior exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins (Tema nº 69) provocou um novo desnivelamento, desta vez discriminatório, em violação ao Artigo II:2(a) do GATT, passível de estudo e recomendação do órgão para promoção de ajuste nivelador.

Aponta-se, ainda, o Projeto de Emenda Constitucional nº 45/2009, que propõe a criação de um “*imposto sobre bens e serviços*” (IBS) no art. 152-A, cujo fato gerador contempla, em sua alínea ‘d’ a “*importação de bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos*” (ou seja, importações de quaisquer utilidades), cujas características não-cumulativa e orientada para o destino, com alíquota uniforme<sup>785</sup> permitem que a sua implementação se amolde ao figurino equalizador, rumo à construção de um IBS-Nivelador, cuja denominação teria a vantagem de explicitar seu papel no sistema tributário brasileiro.<sup>786</sup>

<sup>785</sup> Trata-se, segundo o Projeto de Emenda Constitucional nº 45/2009 de tributo a ser regulado por lei complementar (inciso II), não-cumulativo, compensando-se o imposto devido em cada operação com aquele incidente nas etapas anteriores (inciso III), e que não será objeto de desonerações (inciso IV) nem incidirá sobre exportações, assegurada a manutenção dos créditos (inciso V), com alíquota uniforme formada pela soma das alíquotas fixadas pelos entes federativos. Na justificativa do projeto, explicita-se que o tributo se trata de um imposto do tipo incidente sobre o valor agregado (IVA) voltado a incidir sobre toda a atividade econômica, e inclusive sobre qualquer operação de importação (para consumo final ou como insumo). Sua incidência proposta é “(...) ‘*por fora*’, ou seja, sobre o preço dos bens e serviços sem o IBS e sem os tributos que estão sendo substituídos pelo IBS”. O projeto visa, ainda, implementar o princípio do destino, de maneira a gravar as importações de pessoas físicas ou jurídicas, “(...) gerando crédito no caso de importação feita por contribuinte sujeito ao imposto”. O IBS, nos termos do projeto, deve ser complementado, ainda, pela criação de um imposto seletivo federal, que incidirá sobre aquilo que denomina de “(...) bens e serviços geradores de externalidades negativas, cujo consumo se deseja desestimular, como cigarros e bebidas alcoólicas”, de incidência monofásica, com tributação “(...) em uma etapa do processo de produção e distribuição (provavelmente na saída da fábrica) e nas importações”.

<sup>786</sup> Segundo relatório do **texto-base da lei complementar do IBS**, nas importações o aspecto espacial será considerado o domicílio do importador, “(...) assim considerada a pessoa que realize a entrada de bens de procedência estrangeira no território nacional por conta própria ou por meio de terceiros”. Por seu turno, o aspecto temporal deve ser, ainda segundo o relatório, no caso da importação de bens, o momento do desembarço aduaneiro. O texto-base pressupõe, ainda, que o sujeito passivo do IBS-Importação deverá ser “(...) o importador de bem”, para cuja definição se vale do inciso I do art. 64 do Projeto de Lei : “(...) pessoa natural

O fato de se tratar de um único tributo permitiria uma menor exposição a distorções discriminatórias ou não-isonômicas decorrentes das especificidades de cada regime, como se observou no caso da complexa equalização da CPRB, tratada acima, deixando de revelar incidências sobre múltiplas realidades econômicas rumo à criação de um tributo voltado a gravar o valor agregado em cada etapa da operação, e cuja construção não deve passar ao largo das construções realizadas ao longo das últimas décadas de amadurecimento institucional em torno do fenômeno do nivelamento,<sup>787</sup> igualmente passível de análise por parte do órgão proposto.

---

*ou jurídica que promova a entrada de bens estrangeiros no território nacional*". Segundo a proposta de redação do inciso I do art. 13 do texto-base, o sujeito passivo é "(...) o importador, no caso de importação de bem, assim considerado a pessoa natural ou jurídica que realize a entrada, no território nacional, de bem material", sendo responsável solidário pelo recolhimento "(...) o adquirente ou encomendante predeterminado de bem de procedência estrangeira, na hipótese de importação realizada por intermédio de pessoa jurídica importadora" (inciso I do art. 14) e, no caso de importação de bem material de pequeno valor, o "(...) o fornecedor, pessoa que realizar a entrega, cessão ou disponibilização de bem ou prestador de serviço não residente ou domiciliado no exterior", ou "(...) as plataformas digitais domiciliadas no exterior, em relação aos negócios jurídicos realizados por seu intermédio".

<sup>787</sup> O item 9.2.3. do relatório do texto-base prevê que, na importação de bens, a base de cálculo deverá ser o valor aduaneiro, de modo que "(...) integram a base de cálculo do imposto devido na importação de bens e serviços os valores relativos a seguro, frete, juros, outros tributos incidentes na importação, despesas com carga, descarga e manuseio do bem importado até o desembarque aduaneiro". Cabe observar a inviabilidade de se incluírem os tributos (salvo a tarifa em sentido estrito) na base de cálculo do IBS incidente sobre a importação e, ao mesmo tempo, excluí-los de sua contraparte nacional, sob pena de se configurar uma violação. Por sua vez, o item 9.2.4. prevê que, no caso de importações entre partes relacionadas, deve-se aplicar o valor de mercado do bem como base de cálculo do IBS sobre a importação, disposição que contraria o Acordo de Valoração Aduaneira. Em igual sentido, deve-se avaliar a inclusão na base do manuseio do bem, uma vez que o Brasil, ao regular o Artigo 8:2 do AVA, em 08/06/2022, editou o Decreto 11.090/2022, que excluiu as despesas com capatazia do valor aduaneiro.

## CONCLUSÕES

### A. Síntese e proposições específicas

1. As medidas internas são aplicadas dentro do território de um país sobre a produção, venda e distribuição dos bens, enquanto as medidas de fronteira são aplicadas diretamente nas fronteiras e se relacionam com a importação ou a exportação de bens. Contudo, ambas têm potencial de impactar o comércio internacional.

1.1. As medidas internas (“*internal measures*”) são encargos incidentes sobre fatores e eventos que ocorrem internamente. Já as medidas de fronteira (“*border measures*”) são encargos incidentes no momento e em virtude da importação.

1.2. É irrelevante, para fins de definição da medida como interna ou externa: **(i)** o momento da cobrança do encargo; **(ii)** o registro da declaração de importação; ou **(iii)** a entrega física do bem.

2. Segundo o Acordo de Facilitação do Comércio (AFC/OMC), desembaraço deve ser entendido como a última etapa do despacho aduaneiro, tendo como efeitos o “*desalfandegamento*”.

2.1. A “liberação” (“*release*”) é utilizada no sentido de “entrega” da mercadoria ao importador, e não se confunde com o “desembaraço” (“*clearance*”) do bem. A liberação pode ser entendida como efeito ou ato de exteriorização do desembaraço.

2.2. Desde o registro da declaração de importação até o ato de desembaraço, a mercadoria é tratada como “de fronteira”. O desembaraço, como último ato da conferência e parte integrante do procedimento de despacho aduaneiro, caracteriza-se como o derradeiro ato da fronteira.

3. Na versão em português da Convenção de Quioto Revisada (CQR/OMA), traduziu-se “*clearance*”/“*dédouanement*” por “liberação”, ao invés de desembaraço. Já “*release*”/“*mainlevée*” foi traduzido como “autorização de entrega”, ao invés de liberação.

3.1. O que o texto em língua inglesa chama de “*clearance*” e o texto em língua francesa chama de “*dédouanement*”, deve ser traduzido por “desembaraço”.

4. A classificação jurídica da medida adotada pelo país-membro é determinada pela causa jurídica que ensejou o vínculo.

4.1. Se o encargo é devido em virtude de um evento de fronteira (pré-desembarço, inclusivamente) trata-se de uma medida de fronteira, e seu regime jurídico será regido pelo Artigo II do GATT.

4.2. Se o encargo é devido em virtude de um evento interno (pós-desembarço, exclusivamente), trata-se de uma medida interna, e seu regime jurídico será regido pelo Artigo III do GATT.

5. Barreiras sobre a importação são quaisquer obstáculos que impedem ou dificultam a entrada de produtos estrangeiros em um mercado nacional. Podem ser naturais ou provenientes de ações ou instrumentos voltados a regular ou controlar os fluxos comerciais (“medidas”).

5.1. As medidas podem ser financeiras ou não financeiras. Contudo, algumas medidas de fronteira podem ser chamadas de “tarifárias” no sentido estrito dado pelo GATT, e outras não.

5.2. As barreiras tarifárias em sentido estrito são instrumentos legítimos para a promoção de políticas comerciais representadas, no Brasil, pelo imposto de importação e pelo imposto de exportação, veras exceções admitidas à não-discriminação, mesmo que voltados à produção de efeitos extrafiscais.

5.3. Os compromissos internacionais não definem o que seriam “tributos”, mas reconhecem a existência de tarifas como medidas diversas de tributos diretos/indiretos. O GATT é associado tradicionalmente a tributos sobre operações comerciais internacionais (sobre produtos) e tributos internos indiretos.

6. O princípio da “*proteção aduaneira exclusiva*” sintetiza a ideia de que o imposto de importação (barreira tarifária) é o único obstáculo protecionista autorizado a restringir a entrada de produtos no território aduaneiro, que racionaliza e viabiliza as concessões tarifárias de acordo com as negociações entre os países.

6.1. Como a disciplina tarifária não é o único e exclusivo direito aduaneiro em sentido amplo, que não se esgota na tarifa, prefere-se a expressão “*proteção*”

*tarifária exclusiva*” para se referir ao imposto de importação como o único tributo autorizado a diferenciar a mercadoria estrangeira da nacional.

6.2. A “tarifa” pode ser entendida também como “medida de fronteira tarifária”, “barreira tarifária” ou “direito aduaneiro”, todos em sentido estrito, uma vez que a expressão “imposto de importação” é pouco usada internacionalmente, mas também pode ser entendida como a lista estruturada com a descrição dos produtos e de suas alíquotas correspondentes.

6.3. De acordo com o Glossário Internacional de Termos Aduaneiros (“*Glossary of International Customs Terms*”) da Organização Mundial das Aduanas (OMA), os “direitos aduaneiros” ou “direitos de aduana” (“*customs duties*” ou “*droites de douane*”), são utilizados como terminologia voltada a estremar o imposto de importação e o imposto de exportação dos demais direitos, tributos e encargos diversos percebidos sobre a importação.

7. Uma vez que as medidas tarifárias são entendidas como, exclusivamente, o imposto de importação e de exportação, as demais medidas incidentes na fronteira podem ser entendidas como “não-tarifárias” (“*non-tariff measures*” - NTMs), categoria residual referente a quaisquer ações ou omissões com efeito de imporem proibições ou restrições ao comércio.

7.1. Uma vez que o recorte realizado se volta à tributação, apontam-se, entre as medidas de fronteira não identificadas com a tarifa, as exceções permitidas pelo Artigo II:2 do GATT, consistentes em direitos *antidumping* e compensatórios, taxas ou encargos relativos ao custo do serviço prestado e encargos de equivalência de tributos internos.

7.2. Considerando que a expressão “tarifa” remete, em sentido amplo, a encargos financeiros, ainda que em sentido estrito reporte unicamente ao imposto de importação e de exportação, preferiu-se identificar as medidas de fronteira excepcionadas pelo Artigo II:2 como “paratarifárias”, uma vez que, apesar de serem representadas por encargos financeiros, não transitam na lista de concessões prevista pelo Artigo II:1.

8. A estrutura jurídica do Artigo II revela a existência de direitos aduaneiros em sentido estrito [Artigo II:1(a)] e de outros direitos e encargos (ODEs) [Artigo II:1(b)], ambos devendo estar previstos na lista de concessões, sob pena de serem considerados isentos [Artigo II:1(b), primeira parte]. Os únicos direitos e encargos

dispensados de constar em lista, sem configurarem isenções/violações, são: (i) encargos de equivalência [Artigo II:2(a)], (ii) direitos *antidumping* ou compensatórios [Artigo II:2(b)], e (iii) taxas ou encargos de serviços relacionados à importação [Artigo II:2(c)].

8.1. Os direitos *antidumping* ou compensatórios não têm natureza tributária e, portanto, as medidas tributárias de fronteira toleradas pelos membros da OMC são: imposto de importação e de exportação, tributos niveladores e taxas de serviços relacionados à importação.

8.2. Assim, as medidas de fronteira tributárias complementares ao imposto de importação serão ou encargos paratarifários (ou do tipo nivelador, ou do tipo sinalagmático), ou outros direitos e encargos (ODEs).

9. As taxas ou encargos (“*fees and charges*”) previstos pelo Artigo II:2(c) e pelo Artigo VIII do GATT e pelo Artigo 6º do Acordo de Facilitação Comercial (AFC/OMA) têm, como requisitos:

- (i) **Quanto à materialidade**, deve se tratar de uma prestação de serviço: (i.a) de caráter contraprestacional, (i.b) ao importador, de maneira individualizada, (i.c) “sobre a” ou “em conexão com a” importação ou exportação, seja em virtude de estarem vinculadas a uma operação de importação/exportação, seja por onerar serviços intimamente relacionados ao processamento aduaneiro de mercadorias;
- (ii) **Quanto ao aspecto quantitativo**: (ii.a) deve guardar uma relação de correspondência com o custo do serviço prestado, e (ii.b) ter como limite máximo o custo aproximado do serviço prestado;
- (iii) **Quanto às proibições** (causas vedadas de instituição), não poderá: (iii.a) representar proteção indireta aos produtos domésticos, e (iii.b) ser exigido com finalidades arrecadatórias.

9.1. Taxas cobradas em razão do regular exercício do poder de polícia (“taxas de polícia”), tais como aquelas cobradas pelos órgãos anuentes para a concessão de licenças de importação, ou a taxa de utilização do sistema Mercante (TUM), ou a taxa de Utilização do Sistema Integrado de Comércio Exterior (Taxa Siscomex) não são compatíveis com os testes descritos e, portanto, constituem uma violação.

10. Os outros direitos e encargos (ODEs) [Artigo II:1(b), segunda sentença] estarão isentos, salvo se previstos na lista de concessões, tendo o Brasil notificado na lista de bens um encargo equivalente a zero. O teste residual de ODE consiste em analisar se o encargo:

- (i) Trata-se de uma medida de fronteira? Se não, aplicam-se as restrições do Artigo III:2.
- (ii) Se sim, o encargo é incidente sobre ou em conexão com a importação?
- (iii) Se sim, trata-se de um direito aduaneiro ordinário em sentido estrito (imposto de importação)?
- (iv) Se não, trata-se de um encargo de equivalência?
- (v) Se não, trata-se de uma taxa ou encargo de serviço?
- (vi) Se não, trata-se de “outros direitos e encargos”: o ODE está previsto na lista de concessões?
- (vii) Se não, trata-se de uma violação. Se sim, o encargo está sendo exigido em excesso com relação àquele previsto em lista? Se sim, trata-se de uma violação. Se não, trata-se de medida permitida.

10.1. O Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante (AFRMM), quando representar o fato gerador “descarregar carga proveniente do transporte aquaviário de navegação de longo curso”, será considerado uma medida de fronteira incidente “sobre ou em conexão com” a importação, que não se caracteriza como tarifa (direito aduaneiro em sentido estrito), nem um encargo de equivalência, nem uma taxa sobre serviço, nem um direito *antidumping* ou compensatório, o que o caracteriza como “outros direitos e encargos” (ODE) não discriminado em lista, e sua exigência consiste, portanto, em uma violação ao GATT.

11. A expressão “normas tributárias niveladoras” representa a autorização, prevista no Artigo II:2(a) do GATT, para que o país exija um encargo equivalente ao tributo interno exigido em conformidade com o Artigo III:2 sobre produtos similares.

11.1. Os objetivos do nivelamento não estão ligados à promoção de políticas comerciais, mas a manter um ambiente de neutralidade tributária concorrencial e



lealdade nas trocas comerciais, motivo pelo qual, se a medida de fronteira ultrapassar a equivalência, será entendida como uma violação (Artigo II:1).

11.2. Os encargos de equivalência não constituem barreiras técnicas, pois não se está diante de uma restrição imposta ao comércio internacional com base em exigências relativas a características do bem a ser importado.

11.3. Na acepção do relatório “*Border Tax Adjustment*” (BTA) do grupo de trabalho do GATT, de 1970, os “*tributos equalizadores*” (“*equalisation taxes*”) foram definidos como quaisquer medidas de fronteira que implementam, total ou parcialmente, o princípio de destino, voltados a fornecer um grau aceitável de neutralidade no comércio internacional e de não produção de efeitos sobre a tributação interna, devendo ser aplicados de forma não discriminatória e transparente. Foi identificado que os países em desenvolvimento podem ser particularmente afetados pelos BTAs, sendo importante garantir que não sejam prejudicados pelas políticas fiscais dos desenvolvidos, o que pode ser evitado por meio da aplicação das regras do GATT.

12. A “norma tributária niveladora” incidente sobre a importação de produtos se caracteriza, para as finalidades da presente pesquisa, como a (i) medida de fronteira, (ii) tributária (iii) que implemente, total ou parcialmente, o princípio de destino, e que (iv) represente uma cobrança equivalente (iv.a) a um tributo: (iv.b) interno (iv.c) consistente com o Artigo III:2 e (iv.d) “indireto” segundo a definição do Acordo de Subsídios e Medidas Compensatórias (“*SCM Agreement*”).

12.1. Serão considerados, dentro desta classificação, as seguintes medidas de fronteira brasileiras: (i) IPI-Importação, (ii) ICMS-Importação, (iii) PIS-Importação, (iv) Cofins-Importação, e (v) CIDE-Combustíveis sobre a importação.

12.2. Normas tributárias niveladoras em sentido estrito são medidas de fronteira, em conformidade com o Artigo II:2(a). Logo, aquelas normas voltadas à promoção do nivelamento incidentes após o desembaraço aduaneiro serão consideradas normas tributárias niveladoras aparentes.

12.3. Normas tributárias niveladoras em sentido estrito são aplicáveis para neutralizar um tratamento menos favorável ao produto importado com relação ao nacional e, portanto, serão entendidas como “não-discriminatórias” (uma faceta isonômica específica). Neste caso, o Artigo II:2(a) atuará como norma de bloqueio do conteúdo eficaz de encargos que superarem o teto da equivalência.

12.4. O tratamento mais favorável ao produto importado com relação ao nacional não implica discriminação, ou tampouco violação ao GATT, mas caracteriza uma situação não-isonômica. A norma tributária niveladora “às avessas” (sentido amplo), voltada a prover tratamento isonômico, deve buscar seu ancoramento positivo não apenas na isonomia (inciso II do art. 150 da Constituição de 1988), mas também em norma válida e eficaz de incidência (em prestígio à legalidade tributária), e será entendida como uma norma niveladora isonômica.

12.5. A medida de fronteira não pode estar **além** (caracterização de excesso que implica violação, a ser corrigido por meio da norma niveladora não-discriminatória), nem **aquém** (caracterização de falta de barreira permitida que implica ameaça à economia nacional, a ser corrigido por meio da norma niveladora isonômica) de sua contraparte incidente sobre os similares nacionais.

12.6. O Tema nº 643 de repercussão fixado pelo Supremo Tribunal Federal a respeito da incidência do IPI-Importação na importação de produto por pessoa física não contribuinte para uso próprio teve como fundamento um nivelamento isonômico (ou “às avessas”). Nesta modalidade, o apoio da norma-decisão deve conjugar a isonomia (inciso II do art. 150 da Constituição) com a norma de incidência (*in casu*, o inciso I do art. 51 do CTN, art. 24 do RIPI e art. 241 do RA/2009).

13. A aplicação das normas tributárias niveladoras exige três filtros ou conjuntos sucessivos de testes: **(i)** os três testes do Artigo III:2, primeira sentença; **(ii)** os quatro testes do Artigo III:2, primeira sentença; e **(iii)** os dois testes do Artigo II:2(a).

13.1. O primeiro filtro, do Artigo III:2, primeira sentença, estabelece três testes: **(i.a)** trata-se de um tributo interno ou encargo de qualquer espécie aplicado direta ou indiretamente sobre produtos?; **(i.b)** trata-se de um produto doméstico similar?; e **(i.c)** o tributo foi cobrado em excesso?

13.2. O segundo filtro, do Artigo III:2, segunda sentença, estabelece quatro testes: **(ii.a)** trata-se de um tributo interno?; **(ii.b)** trata-se de um produto diretamente concorrente ou substituível?; **(ii.c)** a tributação foi dissimilar?; e **(ii.d)** houve finalidade de proteger a produção doméstica?

13.3. O terceiro filtro, do Artigo II:2(a), estabelece dois testes: **(iii.a)** trata-se de um produto doméstico similar, ou uma mercadoria com a qual o produto importado tenha sido fabricado ou produzido no todo ou em parte?; e **(iii.b)** trata-se a medida de fronteira

que busca neutralizá-lo de um encargo equivalente a um tributo interno? Apenas este último item é considerado o “ajuste nivelador”.

13.4. A afirmação, equivocada, de que o acordo se aplica apenas no ingresso do produto do país, ou seja, até ato do desembaraço aduaneiro, realizada no julgamento conjunto dos recursos extraordinários nº 979.626 e nº 946.648, com repercussão geral reconhecida (Tema 906), é incompatível com a disciplina do Artigo III do GATT e nega a aplicabilidade do nivelamento do Artigo II:2(a) ao impedir o teste de consistência das medidas internas com relação ao Artigo III.

13.5. Tal entendimento tampouco é harmônico com a Súmula nº 575, editada pelo Supremo Tribunal Federal em 15/12/1976, em que se construiu um nivelamento a partir do Artigo III:2, primeira sentença: tributo interno aplicado sobre operação de circulação de produtos com tributação em excesso sobre o importado na comparação com o produto doméstico reputado similar.

14. A equivalência da medida de fronteira tem por parâmetro o **regime geral** aplicável ao similar nacional, salvo se o regime excepcional menos gravoso se aplicar à pessoa do próprio importador.

14.1. A medida interna aplicada ao próprio importador será sempre o teto do seu respectivo encargo equalizador.

14.2. Se o regime geral não for passível de ajuste na fronteira (“não elegível” como BTA), não será possível se exigir o encargo de equivalência, pois seu teto será zero.

14.3. Assim, desde a edição da Lei nº 13.161/2015, que tornou facultativo o regime da CPRB, o adicional de 1% da Cofins-Importação passou a se comportar como “outros direitos e encargos” (ODE) não discriminados na lista de concessões e, portanto, uma violação ao tratamento nacional.

15. As normas tributárias acessórias ou instrumentais devem ser avaliadas por meio do Artigo III:2 (medidas internas) e do Artigo III:4 (discriminação regulamentar) do GATT quando relacionadas, ainda que apenas indiretamente, com a tributação, segundo a jurisprudência da OMC. Contudo, para o caso de obrigações exclusivamente aduaneiras, é correta a invocação unicamente do último dispositivo.

15.1. Os custos de conformidade devem ser igualmente submetidos aos testes isonômicos, não havendo tolerância para requisitos administrativos adicionais sobre os importadores na comparação com a venda de produtos similares nacionais.

15.2. O fluxo de caixa decorrente do retardo no recolhimento tributo devido ao prazo diferenciado de pagamento com relação ao nacional configura benefício com vantagem.

15.3. O Artigo III:4 não faz referência específica ao Artigo III:1, o que torna desnecessário se demonstrar que a medida foi editada “de modo a proteger” (“*so as to afford protection*”) a produção doméstica, sendo suficiente a demonstração do tratamento desigual.

16. O reconhecimento de que as normas tributárias podem ser modalizadas na função de estímulo ou desestímulo ao comportamento dos agentes econômicos deve levar em conta a existência de diferentes finalidades buscadas pela extrafiscalidade, e que cada qual demanda por um meio específico para alcançá-la, revelando-se útil se proceder à sua identificação como método voltado a fornecer enfoques adequados para o exercício de seu controle.

16.1. As políticas de indução voltadas a impactar as correntes de comércio, os fluxos e trocas comerciais entre os países, podem ser implementadas, do ponto de vista das normas tributárias, **exclusivamente** por meio de **medidas aduaneiras tarifárias em sentido estrito**, que, no direito tributário, manifestam-se por meio do imposto de importação e do imposto de exportação.

16.2. As **normas tributárias niveladoras** não podem ser utilizadas para promover políticas ou efeitos extrafiscais diferentes daqueles para os quais foram concebidos: o nivelamento.

16.3. O tributo equalizador que apresentar por efeito qualquer extrafiscalidade diferente da niveladora estará a incorrer em ilegalidade (sob o enfoque do direito doméstico) ou violação (da perspectiva do direito internacional).

16.4. Se os meios devem ser adequados aos fins pretendidos, passa a ser possível se estabelecer um critério de análise: qualquer flexibilização ou mitigação à legalidade ou anterioridade jamais deverá ter por fundamento “a extrafiscalidade”, monoliticamente, mas o desempenho de uma função específica que justifique a exceção.

16.5. A justificativa da flexibilidade dos **(i) tributos aduaneiros** (imposto de importação e de exportação) é a garantia da efetividade da proteção da indústria nacional; já a dos **(ii) tributos niveladores** é a equivalência, uma vez que reclamam a mesma flexibilidade daquelas medidas internas que visam ajustar.

17. O tributo nivelador exigido sobre produto importado **(a)** sem similar nacional e **(b)** sem produto diretamente concorrente ou substituível passa a ser considerado, pelos termos do acordo, como espécie de “outros direitos e encargos” (ODE) que, por não estar previsto na Parte I lista de concessões, é considerado isento nos termos do Artigo II:1(b), segunda sentença, e sua cobrança configura uma violação.

17.1. O efeito de substituição de produção local por importações não é fundamento hábil para se infirmar a violação, uma vez que o eventual objetivo de estímulo à produção nacional deve ser realizado por meio do imposto de importação.

18. A aplicação das normas tributárias niveladoras requer, em regra, a realização de um juízo subsidiário de legalidade (ou de convencionalidade) de maneira superveniente ao juízo de constitucionalidade. A norma declarada constitucional pode, ainda assim, configurar uma violação.

18.1. A constitucionalidade do GATT foi reconhecida, sob a técnica da recepção, no Recurso Extraordinário nº 229.096 (oportunidade na qual também se reconheceu que a isenção prevista em tratado que alcance tributos estaduais não caracteriza isenção heterônoma).

18.2. A aplicação dos filtros isonômicos apresenta matéria que demanda incursão no contexto fático e análise de coleção probatória, tratando-se de matéria infraconstitucional, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal (*e.g.* Recurso Extraordinário nº 627.280/RJ, julgado em 21/03/2022, sob a relatoria do ministro Luís Roberto Barroso).

18.3. Os efeitos da coisa julgada do Tema nº 906 de repercussão geral (IPI sobre a revenda de importados), firmado em 2020 pelo Supremo Tribunal Federal, decidiram a respeito da isonomia prevista no inciso II do art. 150 da Constituição, mas a segunda camada da discussão, a respeito da análise de violação às cláusulas do GATT, apresenta índole infraconstitucional não conhecida pela Corte.

19. Os desnivelamentos (não-isonômicos ou discriminatórios) podem ser identificados desde a criação de uma determinada medida, seja ela interna ou de fronteira (“*desnivelamento de origem*”) ou devido a alterações subsequentes e supervenientes à introdução da norma niveladora que demandam por calibração específica (“*desnivelamento de desenvolvimento*”).

19.1. A medida interna sem qualquer correspondência na fronteira caracteriza um desnivelamento isonômico total. O ajuste tributário de fronteira demandará, neste caso, o exercício de competência tributária. Este foi o caso do PIS (Lei Complementar nº 7/1970), e da Cofins (Lei Complementar nº 70/1991), criadas sem contrapartida niveladora, situação que perdurou até a edição da Lei nº 10.865/2004, com a criação do PIS-Importação e da Cofins-Importação.

19.2. Se a correspondência de fronteira estiver *aquém* da medida interna, trata-se de um desnivelamento isonômico parcial. O ajuste nivelador demandará, neste caso, majoração tributária proporcional. Este foi o caso do PIS-Importação e da Cofins-Importação, que tiveram excluídos de sua base de cálculo o ICMS-Importação e o valor das próprias contribuições, situação que tornou tais tributos equalizadores incapazes de fazer frente às medidas internas que buscavam nivelar, o que levou à sua majoração por meio da edição da Lei nº 13.137/2015.

19.3. A divisão em “total” ou “parcial” não apresenta utilidade aos desnivelamentos discriminatórios, pois qualquer excesso implicará o reconhecimento de uma isenção, sob pena de violação (idêntica solução).

20. O PIS-Importação e a Cofins-Importação, instituídos em 2004 com a finalidade de conceder tratamento isonômico entre tributação dos bens produzidos no país e bens importados, buscam nivelar as medidas internas referentes ao PIS e à Cofins, cumulativos e não-cumulativos.

20.1. O julgamento sobre a base de cálculo do PIS-Importação e da Cofins-Importação (Recurso Extraordinário nº 559.937) teve como motivação determinante a adstrição da base ao valor aduaneiro, tendo sido afastado o argumento de violação à isonomia, uma vez que, segundo a ministra Ellen Gracie, tais tributos foram instituídos para proteger, até o limite permitido pelo GATT, o mercado nacional ao equalizar o tratamento entre nacionais e importados (promover o nivelamento), não tendo sido apreciado (e muito menos

infirmado, sob pena de violação ao GATT) o tratamento nacional (nivelamento não-discriminatório).

20.2. A comparação, segundo os testes isonômicos, deve ser realizada entre produtos importados e similares nacionais. Assim, mesmo que o PIS-Importação e a Cofins-Importação tenham bases de cálculo e alíquotas diferentes, o que se demanda é a verificação da equivalência entre as exigências.

20.3. Não se cogita, no âmbito do GATT, a respeito da espécie de medida que deverá estar incumbida da função niveladora: o Artigo II:2(a), para evitar restrições interpretativas, vale-se da expressão “um encargo” (“*a charge*”), não havendo sequer a necessidade de a exigência ostentar natureza tributária, devendo guardar equivalência com o “tributo interno” (“*internal taxes*”). O objeto de nivelamento é necessariamente tributário, já a forma por meio da qual ele buscará ser concretizado não.

20.4. Diferente do quanto definido no Recurso Especial nº 1.437.172/RS, julgado à luz do Artigo 7º do Tratado de Assunção, e não do GATT, restrito, portanto, às operações intrabloco, a cláusula do tratamento nacional se aplica a produtos importados em comparação com os similares nacionais, o que inclui PIS-Importação e a Cofins-Importação.

21. Uma vez definida a função das normas tributárias niveladoras dentro do sistema tributário, ao se admitir a responsabilidade política como um dos seus objetivos, passa a ser necessário se demandar por transparência, controle, racionalização e governança do nivelamento.

21.1. Propõe-se a criação de lei com o objetivo de determinar que todas as alterações promovidas na legislação tributária sejam acompanhadas de estimativa de impacto discriminatório e não-isonômico, devendo atender a pelo menos uma das seguintes condições: (i) demonstração fundamentada, pelo proponente, de que os efeitos da alteração foram considerados e que não impactarão a isonomia ou o tratamento nacional; ou (ii) estar acompanhada de medidas correspondentes de nivelamento isonômico ou não-discriminatório (ajustes niveladores), conforme o caso.

21.2. Propõe-se, a exemplo do “Mecanismo de Revisão da Política Comercial” (“*Trade Policy Review Mechanism*” - *TPRM*”) introduzido no GATT em 1989, a criação de órgão ligado à Câmara de Comércio Exterior (Camex) para a racionalização, o acompanhamento e a avaliação permanente das políticas niveladoras a partir (i) da realização

de estudos que devem preceder a elaboração dos encargos de equivalência, **(ii)** da forma como as medidas foram efetivamente implementadas na fronteira; **(iii)** da governança de cada uma destas medidas; e **(iv)** da análise da sua eficiência e efetividade, atuando, ainda, como órgão auxiliar e opinativo com o objetivo de realizar a recomendação de propostas específicas de aperfeiçoamento da isonomia e da não-discriminação.

## **B. Conclusão**

Este estudo comprovou a hipótese de que determinadas normas tributárias brasileiras concebidas para desempenhar a função niveladora na fronteira constituem exigências além da margem de equivalência (“em excesso”) com relação aos tributos internos que visavam equalizar. Este comportamento das medidas tributárias impede a sua identificação com a isenção prevista no Artigo II:2(a) do GATT, devendo ser consideradas “outros direitos e encargos” (ODEs), sob o regime do Artigo II:1(b), segunda sentença. Uma vez que o Brasil não notificou tais encargos na sua lista de concessão, eles devem ser considerados uma violação ao GATT e sujeitos ao controle de convencionalidade no plano doméstico.

O Artigo II do GATT, pouco explorado pela doutrina tributária nacional, foi instrumento útil para revelar, organizar e racionalizar as diferentes "fronteiras tributárias" brasileiras, entre as quais foi possível se isolar o encargo de equivalência, identificado como norma tributária niveladora. Com base neste dispositivo, interpretado à luz do sistema de solução de controvérsias da OMC, da legislação e da jurisprudência nacionais, foi possível se estabelecer uma metodologia de identificação e controle do nivelamento previsto pelo Artigo II:2(a) que abraça as especificidades e complexidades da tributação brasileira, destoante da realidade dos tributos sobre o valor agregado em torno da qual o acordo foi construído. Por meio desta metodologia, foram identificados “excessos” de encargo de fronteira sob roupagem niveladora no caso do ICMS-Importação, do IPI-Importação, do PIS-Importação e da Cofins-Importação, seja desde a concepção da norma, ou em decorrência das alterações legislativas e determinações do Poder Judiciário supervenientes à sua instituição.

As definições encontradas demandaram a pesquisa das interações entre as regras dos acordos comerciais internacionais e a tributação, tendo conduzido a desdobramentos e conclusões colaterais sobre as demais medidas de fronteira, cujo estudo foi



imprescindível para delas se extremar o ajuste equalizador e seu regime jurídico de correspondência. Realizou-se, por fim, como recomendação específica, a criação de mecanismos institucionais de governança das normas tributárias niveladoras. Em primeiro lugar, que as alterações promovidas na legislação tributária sejam acompanhadas de estimativa de impacto discriminatório e não-isonômico e, se o caso, acompanhadas de contramedidas de nivelamento. Em segundo lugar, a criação de órgão dedicado ao acompanhamento e à avaliação permanente das políticas niveladoras.

## REFERÊNCIAS

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (Org.). **Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira**. 2. ed. São Paulo: Lex Editora, 2014.

AMARAL JÚNIOR, Alberto do; CELLI JUNIOR, Umberto (Orgs.). **A OMC: desafios e perspectivas**. 1. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2014.

ANDRADE, José Maria Arruda de. A economia na dinâmica do Direito Concorrencial brasileiro. **Consultor Jurídico - Conjur**, 2015. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2015-out-25/estado-economia-economia-dinamica-direito-concorrencial-brasileiro>>. Acesso em: 15 jul. 2018.

ANDRADE, José Maria Arruda de. A política econômica e a governança dos gastos tributários indiretos. **Consultor Jurídico - Conjur**, 2015. Disponível em: <[https://www.conjur.com.br/2015-ago-30/estado-economia-politica-gastos-tributarios-indiretos#\\_ftn1](https://www.conjur.com.br/2015-ago-30/estado-economia-politica-gastos-tributarios-indiretos#_ftn1)>. Acesso em: 15 jul. 2018.

ANDRADE, José Maria Arruda de. Como entender os benefícios tributários, financeiros e creditícios. **Consultor Jurídico - Conjur**, 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-jul-09/estado-economia-cono-entender-beneficios-tributarios-financeiros-crediticios>>. Acesso em: 15 jul. 2018.

ANDRADE, José Maria Arruda de. Consequencialismo Extrajurídico em Decisões contra Contribuintes: Muitos Espantalhos para Poucos Corvos? **Revista Direito Tributário Atual**, v. 48, n. 48, p. 696–716, 2021.

ANDRADE, José Maria Arruda de. É fundamental repensar política econômica que se vale de tributos. **Consultor Jurídico - Conjur**, 2016. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2016-abr-17/estado-economia-politica-economica-vale-tributos-repensada>>. Acesso em: 15 jul. 2018.

ANDRADE, José Maria Arruda de. **Economicização do direito concorrencial**. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

ANDRADE, José Maria Arruda de. Fim da desoneração de folha de pagamentos traz insegurança e frustração. **Consultor Jurídico - Conjur**, 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-abr-02/estado-economia-reoneracao-folha-pagamentos-traz-inseguranca-frustracao>>. Acesso em: 21 jun. 2020.

ANDRADE, José Maria Arruda de. **Interpretação da norma tributária**. 1. ed. São Paulo: MP Editora/APET, 2006.

ANDRADE, José Maria Arruda de. Interpretação e aplicação da lei tributária: da consideração econômica da norma tributária à análise econômica do direito. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Interpretação e Aplicação da Lei Tributária**. 1. ed. São Paulo: Editora Dialética, 2010, p. 31-51 (494).

ANDRADE, José Maria Arruda de; ALEM, Nichollas. Crise é bom momento para repensar nossas políticas de incentivo à cultura. **Consultor Jurídico - Conjur**, 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-set-03/estado-economia-crise-momento-repensar-politicas-incentivo-cultura2>>. Acesso em: 15 jul. 2018.

ANDRADE, José Maria Arruda de; BARROS, Mauricio. A figura dos tributos indiretos e a aplicabilidade do art. 166 do CTN. *In*: MACHADO, Hugo de Brito; PINTO, Adriano (Orgs.). **Tributação indireta no direito brasileiro**. São Paulo, SP: Malheiros Editores : ICET-Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2013, p. 261–297.

ANDRADE, Thális Ryan de. **Curso de Direito Aduaneiro: jurisdição e tributos em espécie**. Belo Horizonte: Dialética, 2021.

ANDRADE, Thális Ryan de. O desembaraço aduaneiro manual como ato de homologação do lançamento tributário na importação. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, n. 36, p. 123–149, 2023.

ARMITAGE, Clark. Will border adjustment tax end transfer pricing as we know it? **Tax Management Transfer Pricing Report**, v. 25, n. The Bureau of National Affairs, p. 01–11, 2017.

ARVATE, Paulo Roberto; BIDERMAN, Ciro. **Economia do setor público no Brasil**. 1. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

AUERBACH, Alan J. A modern corporate tax. **The Center for American Progress and The Hamilton Project**, p. 01–26, 2010.

AUERBACH, Alan J. Public Finance in Practice and Theory. *In*: Munich: International Institute of Public Finance (IIPF) | CESifo Group Munich - ifo Institute, Center for Economic Studies (CES), [s.d.]. Disponível em: <[http://www.iipf.org/rmvp08\\_auerbach.pdf](http://www.iipf.org/rmvp08_auerbach.pdf)>.

AUERBACH, Alan J.; DEVEREUX, Michael P.; KEEN, Michael; *et al.* Destination-Based Cash Flow Taxation. **Oxford University Centre for Business Taxation - Working Paper 17/01**, 2017.

AUERBACH, Alan J.; DEVEREUX, Michael P.; SIMPSON, Helen. Taxing Corporate Income. *In*: MIRRLEES, J.; ADAM, S.; BESLEY, T.; *et al* (Orgs.). **Dimensions of Tax Design**. Oxford: Oxford University Press/Institution For Fiscal Studies, 2010, p. 837–893.

AUERBACH, Alan J.; HOLTZ-EAKIN, Douglas. The Role of Border Adjustments in international taxation. **Econometrics Laboratory (EML) at the University of California at Berkeley**, p. 16, 2016.

AUGUSTO FILHO, João. **O imposto de importação - seleção de acórdãos do 3º Conselho de Contribuintes**. 1. ed. Brasília/DF: Escola de Administração Fazendária (ESAF), 1983. (Coleção Gerson Augusto da Silva).

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Competências tributárias - um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito**. 1. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2018.

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria da igualdade tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2016.

AVI-YONAH, Reuven S. **Advanced Introduction to International Tax Law**. 1. ed. Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2015.

AVI-YONAH, Reuven S. (How) should trade agreements deal with income tax issues. **Michigan Law and Economics Research Paper**, v. 01–008, 2001. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=285345>>.

AVI-YONAH, Reuven S. The interaction of tax, trade and investment. **United Nations (UN) Ad hoc group of experts on international cooperation in tax matters, eleventh meeting**, n. ST/SG/AC.8/2003/1.4, p. 1–18, 2003.

AVI-YONAH, Reuven S.; CLAUSING, Kimberly. Problems with Destination-Based corporate Taxes and the Ryan Blueprint. **Columbia Journal of Tax Law**, v. 8, n. 2, p. 229–255, 2017.

BALASSA, Bela. The New Protectionism and the International Economy. **Journal of World Trade**, v. 12, n. Issue 5, p. 409–436, 1978.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 19. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, [s.d.].

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. **Direito tributário brasileiro - CTN comentado**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense (Grupo Editorial Nacional - GEN), 2018. Disponível em: <<https://drive.google.com/drive/search?q=misabel>>.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense (Grupo Editorial Nacional - GEN), 2010.

BAMMENS, Niels. **The principle of non-discrimination in international and european tax law**. 1. ed. Amsterdam: IBFD, 2012. (IBFD Doctoral Series, 24).

BAPTISTA, Luiz Olavo; CELLI JUNIOR, Umberto; YANOVICH, Allan. **10 anos de OMC - uma análise do Sistema de Solução de Controvérsias e Perspectivas**. 1. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2007.

BARKER, William B. Optimal International Taxation and Tax Competition: Overcoming the Contradictions. **Northwestern Journal of International Law & Business**, v. 22, n. 2, p. 161–218, 2002.

BARNES, Peter A.; ROSENBLOOM, H. David. The Destination-Based Cash Flow Tax Is a VAT? **Bulletin for International Taxation**, p. 20–21, 2007.

BARRAL, Welber Oliveira. De Bretton Woods a Doha. *In*: BARRAL, Welber Oliveira (Org.). **O Brasil e a OMC**. 2. ed., 3. tiragem, revista e atualizada. Curitiba: Juruá Ed, 2004, p. 9–26.

BARRAL, Welber Oliveira (Org.). **O Brasil e a OMC**. 2. ed., 3. tiragem, revista e atualizada. Curitiba: Juruá Ed, 2004.

BARRAL, Welber Oliveira (Org.). **O Brasil e o protecionismo**. São Paulo: Aduaneiras, 2002.

BARRAL, Welber Oliveira. Protecionismo e neoprotecionismo no comércio internacional. *In*: BARRAL, Welber Oliveira (Org.). **O Brasil e o protecionismo**. São Paulo: Aduaneiras, 2002, p. 13–38.

BARRERA, Enrique. La obligación tributaria aduanera y el hecho gravado por los derechos de importación. **Revista de Estudios Aduaneros**, v. 12, n. Año VIII, p. 87–128, 1998.

BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2006.

BASALDÚA, Ricardo Xavier. **La organización mundial del comercio y la regulación del comercio internacional**. 1. ed. Buenos Aires: LexisNexis, 2007.

BASALDÚA, Ricardo Xavier. **Tributos al Comercio Exterior**. 1. ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2011.

BECKER, Johannes; RUNKEL, Marco. Even Small Trade Costs Restore Efficiency in Tax Competition. **CESifo Working Paper**, v. 3221, p. 01–10, 2010.

BENSHALOM, Ilan. The new poor at our gates: global justice implications for international trade and tax law. **NYU Law Review**, v. 85, n. 1, p. 82, 2010.

BERR, Claude J. **Introduction au Droit Douanier**. 1. ed. Grenoble: Économica, 2008.

BERR, Claude-J.; TREMEAU, Henri. **Le droit douanier: communautaire et national**. 5e éd. Paris: Economica, 2001. (Collection Droit des affaires et de l'entreprise).

BHAGWAIT, Jagdish N.; KRISHNA, Pravin; PANAGARIYA, Arvind (Orgs.). **The World Trade System**. 1. ed. Cambridge: MIT Press Ltd., 2016.

BHALA, Raj; KENNEDY, Kevin C. **World trade law. Suppl.** Charlottesville, Va: Lexis Law Publ, 1999.

BITKKER, Boris I. Accounting for “Tax Subsidies” in the National Budget. **The Yale Law Journal**, v. 93, n. 2, p. 211–213, 1983.

BLIACHERIENE, Ana Carla. Subsídios: efeitos, contramedidas e regulamentação - uma análise das normas nacionais e das normas da OMC. *In*: TORRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Internacional Aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 639.

BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**. Tese de doutorado, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: <[https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-09082017-160000/publico/TESE\\_COMPLETA\\_Diego\\_Marcel\\_Costa.pdf](https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-09082017-160000/publico/TESE_COMPLETA_Diego_Marcel_Costa.pdf)>.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3a. ed. revista e atualizada. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

BOSSCHE, Peter Van den; PRÉVOST, Denise. **Essentials of WTO Law**. 2. ed. Cambridge: Cambridge University Press, 2016.

BOSSCHE, Peter Van den; ZDOUC, Werner. **The Law and Policy of the World Trade Organization: Text, Cases, and Materials**. 5. ed. Cambridge: Cambridge University Press, 2022. Disponível em: <<https://www.cambridge.org/highereducation/product/9781108784542/book>>. Acesso em: 31 mar. 2023.

BOTALLO, Eduardo Domingos. **IPI: princípios e estrutura**. São Paulo: Dialética, 2009.

BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. BR do Mar: Desafios na Cabotagem, Flexibilização e Afretamentos. **Consultor Jurídico**, v. Coluna Território Aduaneiro, p. 1–5, 2022.

BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. Como se interpretam as Súmulas Administrativas em Matéria Tributária. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; SILVEIRA, Rodrigo Maito da; ANDRADE, José Maria Arruda de; *et al* (Orgs.). **Consistência Decisória em Matéria Tributária nos Tribunais Superiores: Aspectos Materiais e Processuais - Anais do VII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual**. 1. ed. São Paulo: IBDT, 2021, p. 123–144. 1v.

BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. Imunidades, isenções e não-incidência do PIS e da Cofins. In: BERGAMINI, Adolpho; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). **PIS e Cofins na teoria da prática: uma abordagem completa dos regimes cumulativo e não cumulativo**. 5ª. São Paulo: MP, 2022, p. 1088.

BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. Valoração aduaneira e preços de transferência. **Consultor Jurídico**, v. Coluna Território Aduaneiro, p. 1–5, 2022.

BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo; BOZZA, Fábio Piovesan. ICMS-Importação: enquanto tem bambu, tem flecha. **Consultor Jurídico**, v. Coluna Território Aduaneiro, p. 1–5, 2022.

BRAUNER, Yariv. An international tax regime in crystallization: realities, experiences and opportunities. **NYU Law School - Public Law Research Paper**, v. 43, p. 79, 2002. (Working Paper (WP)).

BRAUNER, Yariv. Direito do comércio internacional e acordos tributários. **Direito Tributário Atual**, Trad. Gustavo Gonçalves VETTORI. v. 23, n. Dialética, p. 11–40, 2009.

BRAUNER, Yariv. International Trade and Tax Agreements May be Coordinated, but not Reconciled. **University of Florida Levin College of Law - Va. Tax Rev.**, v. 25, p. 251–311, 2005.

BRAUNER, Yariv; PISTONE, Pasquale. **BRICS and the Emergence of International Tax Coordination**. 1. ed. Amsterdam: IBFD, 2015.

BRITO FILHO, Washington Juarez de. O GATT como norma de Direito Internacional Tributário. **Direito Tributário Internacional Aplicado**, v. IV, n. Quartier Latin, p. 751, 2007.

BRITO FILHO, Washington Juarez de. **O princípio de não-discriminação tributária no comércio internacional de bens**. Tese de doutorado, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2019.

BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. Aplicação dos acordos multilaterais de comércio (GATT/OMC) no sistema tributário nacional. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 37, n. Dialética/IBDT, p. 313–330, 2017.

BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. Tributação sobre o consumo e a cláusula da obrigação do tratamento nacional (TN). **Revista Direito Tributário Atual**, v. 30, n. Dialética/IBDT, p. 232–250, 2014.

CANO, Hugo González. **A harmonização tributária nos processos de integração econômica**. Brasília/DF: ESAF, 1986. (Coleção Gerson Augusto da Silva).

CARDOSO, Daniel Gastschnigg. **Limites da Tributação do Comércio Internacional Desenvolvimento Econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

CARLUCI, José Lence. **Uma introdução ao direito aduaneiro**. 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2001.

CARRERO, Germán Alfonso Pardo; CÁRDENAS, Carlos F. Aguirre (Orgs.). **Acuerdos comerciales y aspectos relacionados con el comercio exterior**. Primera edición. Bogotá, D.C: Editorial Universidad del Rosario, 2014. (Colección Textos de jurisprudencia).

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo, SP: Editora Saraiva, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. IPI - Comentários sobre as Regras Gerais de Interpretação da Tabela NBM/SH (TIPI/TAB). **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 12, p. 42–60, 1996.

CATTA-PRETA, Maria Eugênia Padoan. **Imposto sobre produtos industrializados e a aplicação do artigo III do GATT nas operações de comercialização de mercadorias nacionalizadas pelo próprio importador no mercado nacional: análise da posição adotada pelo Superior Tribunal de Justiça no EREsp n. 1.403.532/SC**. Dissertação de Mestrado, Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2018. Disponível em:

<<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/25768/20181211%20-%20Vers%c3%a3o%20Entrega%20-%20Com%20capa.pdf?sequence=8&isAllowed=y>>.

CHARNOVITZ, Steve. Border tax equalization. **Draft Paper prepared for the Conference on Challenges Facing the World Trade System held at Columbia University and Johns Hopkins University**, 2014. Disponível em: <<http://indianeconomy.columbia.edu/sites/default/files/paper2-bordertax.pdf>>. Acesso em: 14 jul. 2018.

CHARNOVITZ, Steve. Rethinking WTO Trade Sanctions. **American Journal of International Law**, v. 95, n. 4, p. 792–832, 2001.

CONSELHO DE COOPERAÇÃO ADUANEIRA. **Convenção internacional para a simplificação e a harmonização dos regimes aduaneiros**. 1. ed. Brasília/DF: Escola de Administração Fazendária (ESAF), 1988. (Coleção Gerson Augusto da Silva).

COSTA, Alcides J. Imposto de vendas e consignações: análise dos sistemas de arrecadação. **Revista de Administração de Empresas**, v. 3, p. 53–72, 1963.

COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

COSTA, José Augusto Fontoura. **Decidir e julgar: um estudo multidisciplinar sobre a solução de controvérsias na Organização Mundial do Comércio**. Tese de titularidade, Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, 2009.

COTTER, Juan Patricio. **Derecho Aduanero y Comercio internacional**. Buenos Aires: Guía Práctica y Ediciones IARA, 2018.

CRUZ, Luiz Dilermando de Castello. **Aspectos jurídicos e taxionômicos dos atos internacionais**. 1. ed. Brasília/DF: Escola de Administração Fazendária (ESAF), 1982. (Coleção Gerson Augusto da Silva).

CRUZ, Luiz Dilermando de Castello. **O tratado de Montevideu 1980**. 1. ed. Brasília/DF: Escola de Administração Fazendária (ESAF), 1984. (Coleção Gerson Augusto da Silva).

CRUZ, Maria Angela Jardim de Santa. **International Trade Agreements Before Domestic Courts: Lessons from the Eu and Brazilian Experiences**. Genebra: Springer International Publishing, 2016.

DALY, Michael. Is the WTO a world tax organization? A primer on WTO rules for tax policymakers. **International Monetary Fund (IMF) - Fiscal Affairs Department**, p. 54, 2016. (Technical Notes and Manuals).

DALY, Michael. The WTO and Direct Taxation. **High Level Scientific Conference “WTO and Direct Taxation”, organized by the Department of Austrian and International Tax Law (University of Vienna) held in Rust on 8-11 July 2004**, v. Discussion Paper n° 9, n. WTO Secretariat, p. 35, 2005.

ECO, Umberto. **Como se faz uma tese**. Trad. Gilson Cesar Cardoso De Souza. 25 edição revista e atualizada. São Paulo: Perspectiva, 2014.

EDWARDS, Chris; MITCHELL, Daniel J. **Global tax revolution: the rise of tax competition and the battle to defend it**. 1. ed. Washington, D.C.: Cato Institute, 2008.



EECKHOUT, Piet. The domestic legal status of the WTO agreement: interconnecting legal systems. **Common Market Law Review**, p. 11–58, 1997.

ENGLISCH, Joachim. EU State aid rules applied to indirect tax measures. **EC Tax Review | Kluwer Law International**, v. 22, n. 1, p. 9–18, 2013.

ENGLISCH, Joachim (Org.). **International Tax Law: New Challenges to and from Constitutional and Legal Pluralism**. 1. ed. Amsterdam: IBFD, 2016.

ENGLISCH, Joachim. Taxation of Cross-Border Dividends and EC Fundamental Freedoms. **Kluwer Law International | Intertax**, v. 38, n. 4, p. 197–221, 2010.

ENGLISCH, Joachim. VAT/GST and Direct Taxes: different purposes. *In*: LANG, Michael; MELZ, Peter; KRISTOFFERSSON, Eleonor; *et al* (Orgs.). **Value added tax and direct taxation: similarities and differences**. Amsterdam: IBFD, 2009, p. 1–33.

ENGLISCH, Joachim; BECKER, Johannes. A European Perspective on the US Plans for a Destination Based Cash Flow Tax. **University of Muenster - WP**, p. 23, 2017.

ENGLISCH, Joachim; BECKER, Johannes. The U.S. Border Tax and Its Implications for the EU. **Bulletin for International Taxation**, p. 34–39, 2017.

ESCAITH, Hubert. Accumulated trade costs and their impact on domestic and international value chains. *In*: WORLD BANK GROUP; XUE, Dui wai jing ji mao yi da; KIKŌ, Nihon Bōeki Shinkō; *et al* (Orgs.). **Measuring and analyzing the impact of GVCs on economic development: global value chains development report 2017**. Washington, DC: World Bank Group, 2017.

FARRELL, Jennifer E. **The interface of international trade law and taxation**. 1. ed. Amsterdam: IBFD, 2013. (IBFD Doctoral Series, 26).

FAUCHALD, Ole Kristian. Flexibility and Predictability Under the World Trade Organization's Non-Discrimination Clauses. **Journal of World Trade**, v. 37, n. Issue 3, p. 443–482, 2003.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito - Técnica, Decisão, Dominação** *Capa comum*. 11<sup>a</sup>. [s.l.]: Atlas, 2019.

FLEISCHMANN, Antonio Carlos; BORGES, Eduardo; SILVEIRA, Rodrigo Maito (Orgs.). **Controvérsias tributárias no comércio exterior**. São Paulo: Aduaneiras, 2010.

FLOYD, Robert H. Some Long-Run Implications of Border Tax Adjustments for Factor Taxes. **The Quarterly Journal of Economics**, v. 91, n. 4, p. 555–578, 1977.

FOLLONI, André Parmo. **Tributação sobre o comércio exterior**. São Paulo: Dialética, 2005.

GASSEN, Valcir. **Os princípios jurisdicionais de tributação no estado de origem e de destino: suas implicações jurídico-políticas na tributação sobre o consumo em processos de integração econômica**. Tese de doutorado, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2012. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/84432?show=full>>.

GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE. **Border Tax Adjustment (L/3464)**. Genebra, Suíça: Working Party on Border Tax Adjustments (GATT), 1970. Disponível em: <<https://www.worldtradelaw.net/document.php?id=reports/gattpanels/bordertax.pdf&mode=download>>.

GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE. **Brazilian Internal Taxes - First Report adopted by the Contracting Parties (GATT/CP.3/42 - II/181)**. Genebra, Suíça: Working Party on Brazilian Internal Taxes (GATT), 1949. Disponível em: <[https://www.wto.org/english/tratop\\_e/dispu\\_e/gatt\\_e/49inttax.pdf](https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/gatt_e/49inttax.pdf)>.

GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE. **Brazilian Statement received from the Brazilian delegation (GATT/L/729)**. Genebra, Suíça: GATT, 1957. Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/L999/729.PDF>>.

GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE. **Consolidated Document on the Examination of Practices of Contracting Parties in Relation to Border Tax Adjustments (L/3389)**. Genebra, Suíça: Border Tax Adjustments Consolidated Document (GATT), 1970. Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/L3799/3389.PDF>>.

GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE. **Japan - Customs Duties Taxes and Labelling Practices on Imported Wines and Alcoholic Beverages I - L-6216 - 34S-83**. Genebra, Suíça: GATT, 1987. Disponível em: <<https://www.worldtradelaw.net/document.php?id=reports/gattpanels/japanliquor.pdf&mode=download>>.

GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE. Minutes of meeting - Held at the Palais des Nations, Geneva (C/M/46). Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/C/M46.PDF>>.

GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE. **Note by the French delegation (GATT/L/160)**. Genebra, Suíça: GATT, 1953. Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/L999/160.PDF>>.

GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE. **Report of the Working Party on Subsidies (GATT/L1381)**. Genebra, Suíça: GATT (Seventeenth Session), 1960. Disponível em: <[https://www.wto.org/gatt\\_docs/English/SULPDF/90740112.pdf](https://www.wto.org/gatt_docs/English/SULPDF/90740112.pdf)>.

GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE. **Report of Working Party "E" on Brazilian Internal Taxes (GATT/CP.5/37)**. Genebra, Suíça: Working Party "E" on Brazilian Internal Taxes (GATT), 1950. Disponível em: <[https://www.wto.org/gatt\\_docs/English/SULPDF/90330123.pdf](https://www.wto.org/gatt_docs/English/SULPDF/90330123.pdf)>.

GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE. **Resolution Proposed for Adoption by the Contracting Parties - Brazilian Internal Taxes (GATT/L/166)**. Genebra, Suíça: GATT, 1953. Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/L999/166.PDF>>.

GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE. **Transaction Value Agreement (TVA) - agreement on implementation of article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade**. Genebra, Suíça: GATT, 1949. Disponível em: <<https://ccgi.fgv.br/sites/ccgi.fgv.br/files/file/Publicacoes/08%20Acordo%20sobre%20Valora%C3%A7%C3%A3o%20Aduaneira%20%28Acordo%20sobre%20a%20Implementa%C3%A7%C3%A3o%20do%20Artigo%20VII%20do%20GATT%201994%29.pdf>>.

GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE. **United States - Customs User Fee - (L/6264 - 35S/245)**. Genebra, Suíça: GATT, 1988. Disponível em: <[https://www.wto.org/english/tratop\\_e/dispu\\_e/gatt\\_e/87usrfee.pdf](https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/gatt_e/87usrfee.pdf)>.

GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE. **United States - Measures Affecting Alcoholic and Malt Beverages - (DS23/R - 39S/206)**. Genebra, Suíça: GATT, 1992. Disponível em: <[https://www.wto.org/english/tratop\\_e/dispu\\_e/gatt\\_e/91alcohm.pdf](https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/gatt_e/91alcohm.pdf)>.

GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE. **United States - Taxes on Petroleum and certain Imported Substances - (Superfund) - (GD/171) - (L/6175 - 34S/136)**. Genebra, Suíça: GATT, 1987. Disponível em: <[https://www.wto.org/english/tratop\\_e/dispu\\_e/gatt\\_e/87superf.pdf](https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/gatt_e/87superf.pdf)>.

GOODE, Walter. **Dictionary of trade policy terms**. Sixth edition. Cambridge, United Kingdom New York, NY Port Melbourne, Australia New Delhi Singapore: Cambridge University Press, 2020.

GOYOS JR., Durval de Noronha. **A OMC e os tratados da rodada Uruguai**. 1. ed. São Paulo: Observador Legal Editora, 1995.

GRAETZ, Michael J. The Known Unknowns of the Business Tax Reforms Proposed in the House Republican Blueprint. **Columbia Journal of Tax Law**, v. 8, n. 117, p. 5, 2017.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988 (Interpretação e Crítica)**. 18. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017.

GRUPENMACHER, Betina Treiger; RODRIGUES, Matheus Schwertner Ziccarelli. A revogação do regime de desoneração da folha pela Lei nº 13.670/2018 e o estado de incerteza e insegurança jurídica. *In*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo; PRZEPIORKA, Michell (Orgs.). **Contribuições: evolução jurisprudencial no CARF, STJ e STF**. São Paulo: MP Editora/APET, 2022, p. 991–999.

HERDIM-WINTER, Judith; HOFBAUER (Orgs.). **The Relevance of WTO Law for tax matters (Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht)**. 1. ed. Wien (Viena): Linde Verlag Ges.m.b.H., 2006.

HORVATH, Estevão, **Contribuições de intervenção no domínio econômico**, São Paulo: Dialética, 2009.

HYMAN, David N. **A Contemporary Application of Theory to Policy**. 11. ed. [s.l.]: Cengage Learning, 2013.

IRWIN, Douglas A.; MAVROIDIS, Petros C.; SYKES, A. O. **The genesis of the GATT**. New York: Cambridge University Press, 2008. (American Law Institute reporters' studies on WTO law).

JACKSON, John Howard. National Treatment Obligations and Non-Tariff Barriers. **Michigan Journal of International Law**, v. 10, n. University of Michigan Law School, p. 207–224, 1989. (1).

JACKSON, John Howard. Sovereignty-Modern: A New Approach to an Outdated Concept. **American Journal of International Law**, v. 97, n. 4, p. 782–802, 2003.

JACKSON, John Howard. **The jurisprudence of GATT and the WTO: insights on treaty law and economic relations**. Cambridge: Cambridge University Press, 2000.

JACKSON, John Howard. **The world trading system: law and policy of international economic relations**. 2nd ed. Cambridge, MA: MIT Press, 1997.

JOHNSON, Harry; KRAUSS, Mel. Border Taxes, Border Tax Adjustments, Comparative Advantage, and the Balance of Payments. **The Canadian Journal of Economics**, v. 3, n. 4, p. 595, 1970.

JUÁREZ ALLENDE, Hector Hugo. *La Organización Mundial de Aduanas - pasado, presente y futuro*. Buenos Aires: Tirant lo Blanch, 2021.

KAHN, Douglas A.; LEHMAN, J. S. Tax Expenditure Budgets: A critical view. **University of Michigan Law School Tax Notes**, v. 54, n. 1, p. 1661–1665, 1992.

KOTZIAS, Fernanda Vieira. **Modernização e desburocratização do Comércio Internacional no Brasil: reformas políticas e ajustes normativos necessários à plena implementação do Acordo sobre a Facilitação do Comércio da OMC**. Tese de doutorado, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018. Disponível em: <<https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/21701/2/Fernanda%20Vieira%20Kotzias.pdf>>.

LACOMBE, Américo Masset. **Imposto de importação**. 1. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1979.

LAFER, Celso. **A OMC e a regulamentação do comércio internacional: uma visão brasileira**. [s.l.]: Livraria do Advogado Editora, 1998. (Coleção Direito e comércio internacional). Disponível em: <<https://books.google.com.br/books?id=rm22AAAAIAAJ>>.

LAFER, Celso. **Comércio, desarmamento, direitos humanos: reflexões sobre uma experiência diplomática**. São Paulo: Paz e Terra, 1999.

LANG, Michael; MELZ, Peter; KRISTOFFERSSON, Eleonor; *et al* (Orgs.). **Value added tax and direct taxation: similarities and differences**. Amsterdam: IBFD, 2009.

LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; *et al* (Orgs.). **Tax Rules in Non-Tax Agreements**. Amsterdam: IBFD, 2012. Disponível em: <[https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Tax%20Rules%20in%20Non-Tax%20Agreements\\_ToC.pdf](https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Tax%20Rules%20in%20Non-Tax%20Agreements_ToC.pdf)>.

LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. 1. ed. São Paul: Quartier Latin, 2015.

LEE, Jaimin. **Electronic Purchases, cross-border shopping, and sales taxation**. Ph.D. Dissertation, Michigan State University, Michigan, 2003.

LEHNER, Moris. Consideração Econômica e Tributação conforme a Capacidade Contributiva. Sobre a Possibilidade de uma Interpretação Teleológica de Normas com Finalidades Arrecadatórias. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo; MACHADO, Brandão; ZILVETI, Fernando Aurelio; *et al* (Orgs.). **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialectica, 1998.

LIMA, Maria Lúcia L. M. Padua; ROSENBERG (Orgs.). **O Brasil e o contencioso na OMC - Tomo I**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. (GV-Law).

LIMA, Maria Lúcia L. M. Padua; ROSENBERG (Orgs.). **O Brasil e o contencioso na OMC - Tomo II**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. (GV-Law).

LONGO, Carlos Alberto. **Ajustamentos de impostos na fronteira e a alocação de receitas tributárias: o caso do ICM**. 1. ed. São Paulo: Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas da Universidade de São Paulo (IPE/USP), 1979. (Ensaio econômico IPE-USP, 03).

LOPES FILHO, Osíris de Azevedo. **Regimes Aduaneiros Especiais**. 1. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1984. (Coleção Textos de Direito Tributário).

MACEDO, Leonardo Correia Lima. **Direito Tributário no Comércio Internacional. (Acordos e Convenções Internacionais – OMC, CCA/OMA, Aladi e Mercosul)**. São Paulo: Lex Editora/Aduaneiras, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito; PINTO, Adriano (Orgs.). **Tributação indireta no direito brasileiro**. São Paulo, SP: Malheiros Editores: ICET-Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2013.

MARCHI, Eduardo César Silveira Vita. Guia de metodologia jurídica: teses, monografias e artigos. 2001. Disponível em: <<https://repositorio.usp.br/item/001209108>>. Acesso em: 30 maio 2023.

MARTINEZ, Jean-Claude. **Les Droits de douane déductibles contre le retour du protectionnisme**. 1. ed. Paris: L'Harmattan, 2008.

MAVROIDIS, Petros C. Surveillance Schemes: The GATT's New Trade Policy Review Mechanism. **Michigan Journal of International Law**, v. 13, n. 2, p. 374–414, 1992.

MEADE, James E. A Note on Border-Tax Adjustments. **Journal of Political Economy**, The University of Chicago Press, v. 82, n. 5, p. 1013–1015, 1974.

MEIRA, Liziane Angelotti. Integração regional e tributos sobre o comércio exterior no Mercosul. **Revista da PGFN**, v. 1, n. 2, p. 53–71, 2011.

MEIRA, Liziane Angelotti. O Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM): Regime Jurídico e Questões Atuais. **Revista de Direito da Marinha**, v. 5, n. 2, n. Universidade Católica de Brasília (UCB), p. 253–278, 2011.

MEIRA, Liziane Angelotti. Um Carnaval tributário na Aduana. **Consultor Jurídico - Conjur**, 2022. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2022-mar-01/territorio-aduaneiro-carnaval-tributario-aduana-abre-alas-eu-querer-passar>>. Acesso em: 2 mar. 2022.

MESQUITA, Paulo Estivallet de. **A Organização Mundial do Comércio**. Brasília/DF: Fundação Alexandre Gusmão, 2013. Disponível em: <[http://funag.gov.br/loja/download/1081-Organizacao\\_Mundial\\_do\\_Comercio.pdf](http://funag.gov.br/loja/download/1081-Organizacao_Mundial_do_Comercio.pdf)>. Acesso em: 13 jul. 2018.

MESSERE, Ken. A defence of present border tax adjustment practices. **National Tax Journal**, v. 32, n. 4, p. 481–492, 1979.

MESSERLIN, Patrick Alexis (Org.). **La nouvelle organisation mondiale du commerce**. Paris: IFRI : Dunod, 1995. (Collection RAMSES).

MONCADA, Luís S. Cabral de. **Direito Económico**. 6. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2012.

MOREIRA, André Mendes. **A Não-cumulatividade dos Tributos**. 4<sup>a</sup> edição. São Paulo: Noeses, 2019.

MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Public finance in theory and practice**. 5. ed., internat. ed. New York: McGraw-Hill Comp, 1989.

NASSER, Salem Hikmat. Jus Cogens: ainda esse desconhecido. **Revista Direito GV**, v. 1, n. 2, p. 161–178, 2005.

OECD, Council. Border Tax Adjustments, Consultation Procedure, Arrangements adopted by the Trade Committee, Paris, TC(67)14.

OECD, Council. Fact-finding report on border tax adjustments applied by member countries to exports and imports (note by the Secretariat of the Council) - C(64)137, Part I and Part II. Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/SPEC/68-57A1.pdf>>.

OECD, Council. Related Activities Division, Fact-finding report on border tax adjustments applied by member countries to exports and imports, Paris.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados entre Estados e Organizações Internacionais ou entre Organizações Internacionais**. Viena: ONU, 1969. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/decreto/d7030.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d7030.htm)>.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Vienna Convention on the Law of Treaties**. Viena: ONU, 1969. Disponível em: <[https://legal.un.org/ilc/texts/instruments/english/conventions/1\\_1\\_1969.pdf](https://legal.un.org/ilc/texts/instruments/english/conventions/1_1_1969.pdf)>.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DAS ADUANAS. **Compendium of Authorized Economic Operator Programmes**. Bruxelas, Bélgica: OMA, 2020. Disponível em: <[https://www.wto.org/gatt\\_docs/English/SULPDF/90410363.pdf](https://www.wto.org/gatt_docs/English/SULPDF/90410363.pdf)>.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DAS ADUANAS. **Glossary of international customs terms**. Bruxelas, Bélgica: OMA, 2018. Disponível em: <<https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/glossary-of-international-customs-terms/glossary-of-international-customs-terms.pdf>>.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DAS ADUANAS. **Revised Kyoto Convention (RKC)**. Bruxelas, Bélgica: OMA, 1999. Disponível em: <[https://www.wcoomd.org/Topics/Facilitation/Instrument%20and%20Tools/Conventions/pf\\_revised\\_kyoto\\_conv/Kyoto\\_New](https://www.wcoomd.org/Topics/Facilitation/Instrument%20and%20Tools/Conventions/pf_revised_kyoto_conv/Kyoto_New)>.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO. **Agreement establishing the World Trade Organization**. Genebra, Suíça: OMC, 1994. Disponível em: <[https://www.wto.org/english/docs\\_e/legal\\_e/legal\\_e.htm](https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/legal_e.htm)>.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO. **Agreement on Agriculture (“AA”)**. Genebra, Suíça: OMC, 1994. Disponível em: <[https://www.wto.org/english/docs\\_e/legal\\_e/14-ag\\_01\\_e.htm](https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/14-ag_01_e.htm)>.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO. **Agreement on Subsidies and Countervailing Measures (“SCM Agreement”)**. Genebra, Suíça: OMC, 1994. Disponível em: <[https://www.wto.org/english/docs\\_e/legal\\_e/24-scm.pdf](https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/24-scm.pdf)>.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO. **Agreement on Trade-Related Investment Measures (“Trims”)**. Genebra, Suíça: OMC, 1994. Disponível em: <[https://www.wto.org/english/tratop\\_e/invest\\_e/invest\\_info\\_e.htm](https://www.wto.org/english/tratop_e/invest_e/invest_info_e.htm)>.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO. **Argentina - Hides and Leather (DS155)**. Genebra, Suíça: OMC, 2001. Disponível em: <[https://www.wto.org/english/tratop\\_e/dispu\\_e/cases\\_e/ds155\\_e.htm](https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds155_e.htm)>.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO. **Argentina - Measures Affecting Imports of Footwear, Textiles, Apparel and other Items (DS56)**. Genebra, Suíça: OMC, 1998. Disponível em: <[https://www.wto.org/english/tratop\\_e/dispu\\_e/cases\\_e/ds155\\_e.htm](https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds155_e.htm)>.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO. **Brazil - Certain Measures Concerning Taxation and Charges (DS472)**. Genebra, Suíça: OMC, 2019. Disponível em: <[https://www.wto.org/english/tratop\\_e/dispu\\_e/cases\\_e/ds472\\_e.htm](https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds472_e.htm)>.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO. **Brazil - Measures concerning the Importation of PET Film from Peru and Imported Products in General (DS596)**. Genebra, Suíça: OMC, 2020. Disponível em: <[https://www.wto.org/english/tratop\\_e/dispu\\_e/cases\\_e/ds596\\_e.htm#](https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds596_e.htm#)>.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO. **Canada - Certain Measures Concerning Periodicals (DS31)**. Genebra, Suíça: OMC, 1997. Disponível em: <[https://www.wto.org/english/tratop\\_e/dispu\\_e/cases\\_e/ds31\\_e.htm](https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds31_e.htm)>.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO. **Chile - Price Band System and Safeguard Measures Relating to Certain Agricultural Products (DS207)**. Genebra, Suíça: OMC, 2007. Disponível em: <[https://www.wto.org/english/tratop\\_e/dispu\\_e/cases\\_e/ds207\\_e.htm](https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds207_e.htm)>.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO. **Chile - Taxes on Alcoholic Beverages (DS87)**. Genebra, Suíça: OMC, 2000. Disponível em: <[https://www.wto.org/english/tratop\\_e/dispu\\_e/cases\\_e/ds87\\_e.htm](https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds87_e.htm)>.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO. **China - Measures Affecting Imports of Automobile Parts (DS342)**. Genebra, Suíça: OMC, 2001. Disponível em: <[https://www.wto.org/english/tratop\\_e/dispu\\_e/cases\\_e/ds342\\_e.htm](https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds342_e.htm)>.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO. **Decision on Notification Procedures for Quantitative Restrictions (“QR Decision”)**. Genebra, Suíça: OMC, 1995. Disponível em: <<https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/SS/directdoc.aspx?filename=q:/G/L/59R1.pdf>>.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO. **Dominican Republic - Measures Affecting the Importation and Internal Sale of Cigarettes (DS302)**. Genebra, Suíça: OMC, 2005. Disponível em: <[https://www.wto.org/english/tratop\\_e/dispu\\_e/cases\\_e/ds302\\_e.htm](https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds302_e.htm)>.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO. **European Communities - Measures Affecting Asbestos and Products Containing Asbestos (DS135)**. Genebra, Suíça: OMC, 2001. Disponível em: <[https://www.wto.org/english/tratop\\_e/dispu\\_e/cases\\_e/ds135\\_e.htm](https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds135_e.htm)>.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO. **European Communities - Measures Prohibiting the Importation and Marketing of Seal Products (DS400)**. Genebra, Suíça: OMC, 2014. Disponível em: <[https://www.wto.org/english/tratop\\_e/dispu\\_e/cases\\_e/ds400\\_e.htm](https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds400_e.htm)>.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO. **European Communities - Regime for the Importation, Sale and Distribution of Bananas (DS27)**. Genebra, Suíça: OMC, 2012. Disponível em: <[https://www.wto.org/english/tratop\\_e/dispu\\_e/cases\\_e/ds27\\_e.htm](https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds27_e.htm)>.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO. **General Agreement on Tariffs and Trade (GATT)**. Genebra, Suíça: OMC, 1994. Disponível em: <[https://www.wto.org/english/docs\\_e/legal\\_e/legal\\_e.htm#gatt47](https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/legal_e.htm#gatt47)>.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO. **General Agreement on Trade in Services (GATS)**. Genebra, Suíça: OMC, 1994. Disponível em: <[https://www.wto.org/english/tratop\\_e/serv\\_e/gatsqa\\_e.htm](https://www.wto.org/english/tratop_e/serv_e/gatsqa_e.htm)>.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO. **India - Additional and Extra-Additional Duties on Imports from the United States (DS360)**. Genebra, Suíça: OMC, 2008.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO. **Indonesia - Certain Measures Affecting the Automobile Industry (DS54)**. Genebra, Suíça: OMC, 1998.



ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO. **Introduction of a loose-leaf system for the schedules of tariff concessions: Proposal by the Director-General.** Genebra, Suíça: OMC, 1982. Disponível em: <[https://www.wto.org/gatt\\_docs/English/SULPDF/90410363.pdf](https://www.wto.org/gatt_docs/English/SULPDF/90410363.pdf)>.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO. **Japan - Taxes on Alcoholic Beverages II (DS8).** Genebra, Suíça: OMC, 1996. Disponível em: <[https://www.wto.org/english/tratop\\_e/dispu\\_e/cases\\_e/ds8\\_e.htm](https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds8_e.htm)>.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO. **Japan - Taxes on Alcoholic Beverages II (DS8) - Panel Report.** Genebra, Suíça: OMC, 1996. Disponível em: <[https://www.wto.org/english/tratop\\_e/dispu\\_e/cases\\_e/ds8\\_e.htm](https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds8_e.htm)>.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO. **Korea - Measures Affecting Imports of Fresh, Chilled and Frozen Beef (DS161).** Genebra, Suíça: OMC, 2001. Disponível em: <[https://www.wto.org/english/tratop\\_e/dispu\\_e/cases\\_e/ds161\\_e.htm](https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds161_e.htm)>.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO. **Korea - Taxes on Alcoholic Beverages (DS75).** Genebra, Suíça: OMC, 1999. Disponível em: <[https://www.wto.org/english/tratop\\_e/dispu\\_e/cases\\_e/ds75\\_e.htm](https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds75_e.htm)>.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO. **Measuring and Analyzing the Impact of GVCs on Economic Development.** Cap. 4. Geneva: WTO, 2017.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO. **Mexico - Tax Measures on Soft Drinks and Other Beverages (DS308).** Genebra, Suíça: OMC, 2006. Disponível em: <[https://www.wto.org/english/tratop\\_e/dispu\\_e/cases\\_e/ds308\\_e.htm](https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds308_e.htm)>.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO. **Peru - Additional Duty on Imports of Certain Agricultural Products (DS457).** Genebra, Suíça: OMC, 2015. Disponível em: <[https://www.wto.org/english/tratop\\_e/dispu\\_e/cases\\_e/ds457\\_e.htm](https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds457_e.htm)>.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO. **Philippines - Taxes on Distilled Spirits (DS403).** Genebra, Suíça: OMC, 2012. Disponível em: <[https://www.wto.org/english/tratop\\_e/dispu\\_e/cases\\_e/ds403\\_e.htm](https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds403_e.htm)>.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO. **Philippines - Taxes on distilled spirits from Thailand (DS396).** Genebra, Suíça: OMC, 2012.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO. **Preamble of the WTO Agreement.** Genebra, Suíça: OMC, 1994. Disponível em: <[https://www.wto.org/english/res\\_e/publications\\_e/ai17\\_e/wto\\_agree\\_preamble\\_jur.pdf](https://www.wto.org/english/res_e/publications_e/ai17_e/wto_agree_preamble_jur.pdf)>.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO. **Thailand - Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines (DS371).** Genebra, Suíça: OMC, 2011. Disponível em: <[https://www.wto.org/english/tratop\\_e/dispu\\_e/cases\\_e/ds371\\_e.htm](https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds371_e.htm)>.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO. **Trade Facilitation Agreement (TFA).** Genebra, Suíça: OMC, 2014. Disponível em: <[https://www.wto.org/english/tratop\\_e/tradfa\\_e/tradfa\\_e.htm](https://www.wto.org/english/tratop_e/tradfa_e/tradfa_e.htm)>.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO. **United States - Certain Measures on Steel and Aluminium Products (DS544)**. Genebra, Suíça: OMC, 2022.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO. **United States - Definitive Safeguard Measures on Imports of Circular Welded Carbon Quality Line Pipe from Korea (DS202)**. Genebra, Suíça: OMC, 2002. Disponível em: <[https://www.wto.org/english/tratop\\_e/dispu\\_e/cases\\_e/ds202\\_e.htm](https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds202_e.htm)>.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO. **United States - Measures Relating to Shrimp from Thailand (DS343)**. Genebra, Suíça: OMC, 2008. Disponível em: <[https://www.wto.org/english/tratop\\_e/dispu\\_e/cases\\_e/ds343\\_e.htm](https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds343_e.htm)>.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO. **United States - Tax Treatment for “Foreign Sales Corporations” (DS108)**. Genebra, Suíça: OMC, 2006. Disponível em: <[https://www.wto.org/english/tratop\\_e/dispu\\_e/cases\\_e/ds108\\_e.htm](https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds108_e.htm)>.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO. **US - Taxes on Automobiles (DS31)**. Genebra, Suíça: OMC, 1996.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO. **US Malt Beverages (DS61)**. Genebra, Suíça: OMC, 1992.

ORTINO, Federico. *The GATT and its Challenges at 60*. 2009. Disponível em: <<https://papers.ssrn.com/abstract=1462341>>. Acesso em: 2 jun. 2023.

PARDO CARRERO, Germán; MARSILLA, Santiago Ibañez; YEBRA, Felipe Moreno (Orgs.). **Derecho Aduanero. Tomo II**. Bogotá: Tirant Lo Blanch, 2019

PATEL, Elena; MCCLELLAND, John. **What would a cash flow tax look like for U.S. companies? Lessons from a historical panel**. Washington, D.C.: The Department of the Treasury - Office of Tax Analysis (OTA), 2017. (OTA Working Papers Series). Disponível em: <<https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/tax-analysis/Documents/WP-116.pdf>>. Acesso em: 16 jul. 2018.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo; PRZEPIORKA, Michell (Orgs.). **Contribuições: evolução jurisprudencial no CARF, STJ e STF**. São Paulo: MP Editora/APET, 2022.

PENTEADO NETO, Paulo. **International Trade Subsidy Rules and Tax and Financial Export Incentives: From Limitations on Fiscal Sovereignty to Development-Inducing Mechanisms**. Bloomington: AuthorHouse, 2012.

PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves; REIS, Raquel Segalla (Orgs.). **Ensaio de direito aduaneiro**. 1. ed. São Paulo: Intelecto Soluções, 2015.

PETERSMANN, Ernst-Ulrich; POLLACK, Mark A. **Transatlantic Economic Disputes: The EU, the US, and the WTO**. 1. ed. Oxford: Oxford University Press, 2003.

PHILLIPS, J. C. *Border Tax Adjustments in International Trade*. **University of Queensland Law Journal**, v. 9, n. 2, p. 151–166, 1976.

PIRLOT, Alice. **Environmental border tax adjustments and international trade law: fostering environmental protection**. Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishing Limited, 2017.

PISTONE, Pasquale; BRAUNER, Yariv. The European Union and the United States: The Good Old Tax “Frenemies” in the Shadows of Reforms. **Bulletin for International Taxation**, v. 71, n. 6<sup>a</sup>, p. 61–70, 2017.

PITA, Claudino. **A harmonização tributária**. 1. ed. Brasília/DF: Escola de Administração Fazendária (ESAF), 1989. (Coleção Gerson Augusto da Silva).

PRAZERES, Tatiana Lacerda. **Comércio internacional e protecionismo: as barreiras técnicas na OMC**. São Paulo: Aduaneiras, 2003.

QUINTELLA, Thereza Maria Machado. **O tratado de Montevideú**. 1. ed. Brasília/DF: Escola de Administração Fazendária (ESAF), 1982. (Coleção Gerson Augusto da Silva).

QUINTELLA, Thereza Maria Machado. **Teoria da integração econômica**. 1. ed. Brasília/DF: Escola de Administração Fazendária (ESAF), 1982. (Coleção Gerson Augusto da Silva).

QURESHI, Asif H. The New GATT Trade Policy Review Mechanism: An Exercise in Transparency or “Enforcement”? **J. WORLD TRADE**, 01/06/1990.

RICARDO, David; KOLTHAMMER, F. W. **The principles of political economy and taxation**. Mineola, N.Y: Dover Publications, 2004.

ROHDE PONCE, Andrés. **La facilitación del comercio**. Ciudad de México: CAAAREM, 2021.

ROCHA, Paulo Victor Vieira da. Fiscalidade e Extrafiscalidade: uma Análise Crítica da Classificação Funcional das Normas Tributárias. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 32, n. Dialética/IBDT, p. 256–274, 2014.

ROSEMBUJ, Tulio. Taxes and the World Trade Organization. **Kluwer International Tax Blog | Intertax**, v. 35, n. 6/7, p. 348-, 2007.

ROXO, Gustavo Henrique Sperandio. **Incentivos fiscais à industrialização brasileira: regime da OMC e desenvolvimento econômico**. Dissertação de Mestrado, Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, 2016.

RYAN, Paul D. **A Better Way - our vision for a confident America**. Washington, D.C.: U.S. House of Representatives - Ways and Means Committee, 2016. Disponível em: <[https://abetterway.speaker.gov/\\_assets/pdf/ABetterWay-Tax-PolicyPaper.pdf](https://abetterway.speaker.gov/_assets/pdf/ABetterWay-Tax-PolicyPaper.pdf)>.

SANTIAGO, Igor Mauler. Adicional de Cofins na importação é medida protecionista e inválida. **Consultor Jurídico**, v. Coluna Território Aduaneiro, p. 1–5, 2015.

SCHLATZER, Iris. **The WTO and other non-tax treaties: aspects of taxation**. 1. ed. Saarbrücken: VDM Verlag Dr. Müller, 2005.

SCHÖN, Wolfgang. Destination-Based Income Taxation and WTO Law: A Note. **Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance n°2016-3**, p. 18, 2016.

SCHÖN, Wolfgang. World trade organization law and tax law. **Bulletin for international fiscal documentation: publication of the International Bureau of Fiscal Documentation: official organ of the International Fiscal Association (IFA)**., v. 58, p. 283–296, 2004.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. 1. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005.

SCHOUERI, Luis Eduardo. Notas sobre os Tratados Internacionais sobre Tributação. *In*: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (Org.). **Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira**. 2. ed. São Paulo: Lex Editora, 2014, p. 293–342.

SCHOUERI, Luís Eduardo, Harmonização tributária no Mercosul, **Revista Direito Mackenzie**, nº 2, Ano 1, p. 169–178, 2003.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de transferência no direito tributário brasileiro**. 3. ed. São Paulo: Editora Dialética, 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no Direito Tributário Internacional: Territorialidade, Fonte e Universalidade. *In*: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Org.). **Princípios e Limites da Tributação**. 1<sup>a</sup>. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 321–374.

SCHOUERI, Luís Eduardo; MACHADO, Brandão; ZILVETI, Fernando Aurelio; *et al.* **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialectica, 1998.

SCHREIBER, Ulrich. **International Company Taxation - an introduction to the Legal and Economic Principles**. Heidelberg: Springer, 2013.

SEHN, Solon. **Curso de Direito Aduaneiro**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

SEHN, Solon. **Imposto de importação**. 1. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2016.

SEHN, Solon. **Pressupostos de incidência do imposto de importação no direito brasileiro**. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015.

SELIGMAN, Edwin R. A. **Essays in taxation**. 9. ed. New York: The Macmillan Company, 1921.

SHAVIRO, Daniel. Goodbye to All That? A Requiem for the Destination-Based Cash Flow Tax. **Bulletin for International Taxation**, v. 72, n. 4/5, 2018. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=3116406>>.

SILVA, Gerson Augusto da. **Estudos de integração e de harmonização tributária**. 1. ed. Brasília/DF: Escola de Administração Fazendária (ESAF), 1983. (Coleção Gerson Augusto da Silva).

SINGH, Chandrajit. Non-discrimination in tax matters in the GATT - National Treatment. *In: HERDIN-WINTER, Judith; HOFBAUER, Ines (Orgs.). The relevance of WTO law for tax matters.* Wien: Linde, 2006. (Schriftenreihe zum internationalen Steuerrecht, 45).

SLEMROD, Joel. Free trade taxation and protectionist taxation. **Kluwer International Tax Blog | Intertax**, v. 2, n. 3, p. 471–489, 1995.

SLEMROD, Joel; BAKIJA, Jon. **Taxing ourselves: a citizen's guide to debate over taxes.** Cambridge: MIT Press Ltd., 2008.

SMITH, Adam; SPENCER, Mark G. **Wealth of nations.** Ware: Wordsworth, 2012.

SORTHEIX, Juan José Alberto. La estructura del hecho gravado por los derechos de importación. **Revista Derecho Aduanero**, v. Tomo V-A, 1972. (Ediciones Contabilidad Moderna).

SOSA, Roosevelt Baldomir. **Comentários à Lei Aduaneira: Decreto n. 91.030/85 (Regulamento Aduaneiro).** São Paulo: Aduaneiras.

SOUSA, Rubens Gomes de, **Estudos de direito tributário,** São Paulo: Saraiva, 1950.

SOUZA, Hamilton Dias de. **Estrutura do imposto de importação no código tributário nacional.** 1. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1980.

SOUZA, Hamilton Dias de (Org.). **Tributação específica.** 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

STAIGER, Robert W. Non-Tariff Measures and the WTO. **World Trade Organization Economic Research and Statistics Division/Stanford, Wisconsin and NBER,** p. 47, 2011.

STIGLITZ, Joseph E.; ROSENGARD, Jay K. **Economics of the public sector.** 4. ed. New York: W.W. Norton & Company, Inc., 2015.

SULLIVAN, Martha A. United States - Unlike VAT, Cash Flow Tax Helps Exports, Hits Imports. **Bulletin for International Taxation,** v. 71, n. 6, p. 149–154, 2017.

TAKANO, Caio Augusto. **Deveres Instrumentais dos Contribuintes. Fundamentos e Limites.** São Paulo: Quartier Latin, 2017.

TANZI, Vito. **Taxation in an Integrating World.** 1. ed. Washington, D.C.: The Brookings Institution, 1994.

TEODOROVICZ, Jeferson. **Harmonização Tributária Internacional e Integração Regional.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

THORSTENSEN, Vera. A OMC - Organização Mundial do Comércio e as negociações sobre comércio, meio ambiente e padrões sociais. **Revista Brasileira de Política Internacional,** v. 41, p. 29–58, 1998.

THORSTENSEN, Vera. **OMC – Organização Mundial do Comércio: as regras do comércio internacional e a nova rodada de negociações multilaterais**. 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2001.

THORSTENSEN, Vera; OLIVEIRA, Luciana. **O sistema de solução de controvérsias da OMC - uma primeira leitura**. 1. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2014. (WTO Chairs Programme).

TILBERY, Henry. **Tributação e integração da América Latina**. São Paulo: José Bushatshky, 1971.

TIMM, Luciano Benetti; RIBEIRO, Rafael Pellegrini; ESTRELLA, Angela T. Gobbi. **Direito do comércio internacional**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009. (FGV Jurídica).

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário (Steuerrecht) - tradução da 18ª edição alemã, totalmente refeita, de Luiz Dória Furquim**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008.

TOMAZELA, Ramon. U.S. Corporate Tax Reform: the Destination-Based Cash Flow Tax (DBCFT) and Tax Treaties. **Kluwer International Tax Blog**, 2017. Disponível em: <<http://kluwertaxblog.com/2017/06/09/u-s-corporate-tax-reform-destination-based-cash-flow-tax-dbcft-tax-treaties/>>. Acesso em: 14 jul. 2018.

TOMAZELA, Ramon. US Tax Reform: The Potential Tax Implications for Brazilian Taxpayers. **Bulletin for International Taxation**, v. 71, n. 6ª, 2017. Disponível em: <[https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/Bulletin-for-International-Taxation/collections/bit/html/bit\\_2017\\_06a\\_br\\_1.html](https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/Bulletin-for-International-Taxation/collections/bit/html/bit_2017_06a_br_1.html)>. Acesso em: 14 jul. 2018.

TORRES, Heleno Taveira (Org.). **Comércio internacional e tributação**. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

TORRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2.a ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário - Volume IV: os tributos na Constituição**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

TOULMIN, Stephen Edelson. **Return to reason**. 1. ed. Cambridge: Harvard University Press, 2003.

TOULMIN, Stephen Edelson. **The uses of argument**. Cambridge: Cambridge University Press, 2003.

TREBILCOCK, M. J.; HOWSE, Robert. **The regulation of international trade**. 3rd ed. London: Routledge, 2005.

TREVISAN, Rosaldo. **Atuação estatal no comércio exterior, em seus aspectos tributário e aduaneiro**. Dissertação de Mestrado, Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2008.

TREVISAN, Rosaldo. **O imposto de importação e o direito aduaneiro internacional**. 1. ed. São Paulo: Aduaneiras/Lex Produtos Jurídicos, 2017.

TREVISAN, Rosaldo (Org.). **Temas atuais de direito aduaneiro**. 1. ed. São Paulo: Lex Editora, 2008.

TREVISAN, Rosaldo (Org.). **Temas atuais de direito aduaneiro II**. 1. ed. São Paulo: Lex Editora, 2015.

TREVISAN, Rosaldo (Org.). **Temas atuais de direito aduaneiro III**, 1. ed. São Paulo: Lex Editora, 2022.

UNITED NATIONS. **United Nations Conference on trade and employment held at Havana: final act and related documents**. New York: Interim Commission for the International Trade Organization, 1948. Disponível em: <[https://www.wto.org/english/docs\\_e/legal\\_e/havana\\_e.pdf](https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/havana_e.pdf)>.

UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT. **International Classification of Non-Tariff Measures (2019)**. New York: UN, 2019. Disponível em: <<https://www.un-ilibrary.org/content/books/9789210042000>>. Acesso em: 4 jun. 2023.

UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT (UNCTAD). **Guidelines for the Collection of Data on Official Non-Tariff Measures**. Genebra, Suíça: United Nations (ONU), 2021. Disponível em: <[https://unctad.org/system/files/official-document/ditctab2020d5\\_en.pdf](https://unctad.org/system/files/official-document/ditctab2020d5_en.pdf)>.

VASCONCELLOS, Roberto França de. Aspectos econômicos dos tratados internacionais em matéria tributária. **Revista de Direito Tributário Internacional**, v. 1, p. 147–192, 2005.

VETTORI, Gustavo Gonçalves. **Contribuição ao estudo sobre as influências recíprocas entre a tributação da renda e o comércio internacional**. Tese de doutorado, Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, 2011.

VIANA, Matheus Cherulli Alcantara. **A cláusula do tratamento nacional do GATT e a tributação de mercadorias importadas no Brasil**. Dissertação de Mestrado, Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, 2016.

VOGEL, Klaus. World-wide s. source taxation of income - a review and reevaluation of arguments. In: VOGEL, Klaus (Org.). **Influence of tax differentials on International Competitiveness - Proceedings of the VIIth Munich Symposium on International Taxation**. 1. ed. Deventer/Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1990, p. 115–165.

VOLMERT, Barbara. **Border Tax Adjustments: Konfliktpotential zwischen Umweltschutz und Welthandelsrecht?** 1. ed. Kassel: Kassel University Press, 2011.

WEBER, Rolf H. Border Tax adjustment - legal perspective. **Climate Justice in Interdisciplinary Research**, v. 133, n. 3<sup>a</sup>, p. 407–417, 2015. (Climatic Change).

WEISBACH, David A. **Economics of tax law**. Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2008. 2v.

WESTBERG, Björn. **Cross-Border Taxation of e-Commerce**. 1. ed. Amsterdam: IBFD, 2002.

WIJTVLIET, Laurens W D. The Tax Tectonics: Well-being and Wealth Inequality in Relation to a Shift in the Tax Mix from Direct to Indirect Taxes.

WOLFFGANG, Hans-Michael. Emerging issues in european customs law. **World Customs Journal**, v. 1, n. 1, p. 1–8, 2007.

WOO, Jaejoon. **The political economy of fiscal policy - public deficits, volatility, and growth**. 1. ed. Heidelberg: Springer, 2006.

WORLD BANK GROUP; XUE, Dui wai jing ji mao yi da; KIKŌ, Nihon Bōeki Shinkō; *et al* (Orgs.). **Measuring and analyzing the impact of GVCs on economic development: global value chains development report 2017**. Washington, DC: World Bank Group, 2017.

WORLD CUSTOMS ORGANIZATION. **WCO Annual Report (2021-2022)**. Bruxelas, Bélgica: WCO, 2022. Disponível em: <[https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/about-us/annual-reports/annual-report-2021\\_2022.pdf](https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/about-us/annual-reports/annual-report-2021_2022.pdf)>. Acesso em: 4 jan. 2023.

ZOZAYA, Francisco Pelechá. **Fiscalidad sobre el comercio exterior: el derecho aduanero tributario**. 1. ed. Madrid: Marcial Pons, 2009.