

DA NÃO INCIDÊNCIA DO IPI NA REVENDA DE BENS IMPORTADOS
THE NON INCIDENCE OF THE EXCISE TAX IN THE RESALE OF IMPORTED
GOODS

Juliana Marteli Fais Feriato e Viniccus Feriato¹

RESUMO

A incidência do imposto sobre produtos industrializados sobre bens importados tem sido aplicada duplamente, quando da entrada do produto no país e no momento de sua revenda, sem passar por um novo processo de industrialização. Esse fato tem causado maior oneração dos bens importados em relação aos nacionais, violando tanto normas internas quanto internacionais, respectivamente, os princípios do *non bis in idem* e da não-discriminação, este último, estabelecido pela Organização Mundial do Comércio. Considerando que a jurisprudência diverge sobre o assunto, pretende-se no presente trabalho esclarecer ambas as ilegalidades (interna e internacional) a fim de garantir aos contribuintes a cessação da incidência dupla e discriminatória desse tributo.

PALAVRAS-CHAVE: dupla tributação; discriminação; OMC;

ABSTRACT

The incidence of the excise tax on imported goods has been applied twice, when the product enters the country and at the time of resale, without passing through a new process of industrialization. This fact has caused greater burden on imported goods compared to national ones, violating both domestic and international rules, respectively, the principles of the *non bis in idem* and non-discrimination, the latter established by the World Trade Organization. Whereas the case law diverges on the subject, the aim of this work is to clarify both illegalities (domestic and international) to ensure taxpayers cessation of dual and discriminatory impact of this tax.

KEYWORDS: double taxation; discrimination; WTO;

¹ Juliana Marteli Fais Feriato: mestre em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina UFSC (2010) e doutoranda em Direito pela UFSC. Atualmente é professora assistente de Direito Internacional na Universidade Estadual de Maringá, UEM.

Viniccus Feriato, advogado na área tributária, cursando especialização em Direito Empresarial da Fundação Getúlio Vargas – FGV.

Introdução

O presente estudo tem por escopo averiguar a ilegalidade da dupla incidência do imposto sobre produtos industrializados incidente sobre os bens importados no momento da revenda, sem sofrer nova industrialização. Na prática, os bens importados tem sofrido dupla incidência do referido imposto, primeiramente, quando efetuado o desembaraço aduaneiro e, posteriormente, no momento da revenda, mesmo que não tenha passado por novo processo de industrialização.

Ao analisar os dispositivos do artigo 46 do Código Tributário Nacional é possível notar que o fato gerador do IPI para os produtos nacionais industrializados no Brasil ocorre no momento de sua saída do estabelecimento empresarial, enquanto que para os bens importados, o fato gerador do tributo se dá no momento do desembaraço aduaneiro.

O problema é que a Receita Federal tem entendido que no que tange os produtos importados, o IPI incide em ambos os momentos: no desembaraço e na saída para revenda, ou seja, quando esta última ocorre, o tributo incide novamente sobre os bens importados, enquanto que a incidência é única sobre os produtos nacionais. Dessa forma, o presente trabalho visa demonstrar que essa dupla incidência do IPI sobre os bens importados que não passaram por novo processo de industrialização, viola tanto normas internas quanto internacionais.

Ressalta-se a importância do presente estudo, uma vez que, a incidência do IPI na revenda de bens importados tem sido objeto de discussões pelos tribunais nacionais, os quais divergem entre si.

Dessa maneira, num primeiro momento serão abordados os aspectos gerais da incidência do imposto sobre produtos industrializados, como, por exemplo, sua característica extrafiscal e seu fato gerador, apresentando as divergências jurisprudenciais sobre o assunto. Com base nisso, far-se-á uma análise da ilegalidade da dupla incidência do tributo no que concerne às normas constitucionais e infraconstitucionais internas.

Num segundo momento, faz-se mister estudar a Organização Mundial do Comércio e seus princípios norteadores, os quais exercem influência sobre a tributação dos produtos importados. Dessa forma, será apresentada a maneira pela qual a organização passou a integrar o ordenamento jurídico brasileiro e, por conseguinte, a sua devida observância pela legislação brasileira, primordialmente no que concerne o princípio da não-discriminação, o qual impede que se faça distinção entre bens nacionais e importados desembaraçados.

1 Do Imposto sobre produtos industrializados e seu fato gerador

O IPI, imposto sobre produtos industrializados, tributo de competência constitucional da União, como o próprio nome sugere, incide sobre operações com produtos industrializados, nacionais e estrangeiros. É modalidade tributária cuja raiz legal encontra-se na Constituição Federal, em seu artigo 153, inciso IV: “*competete à União instituir impostos sobre: IV - produtos industrializados*”².

Partindo da premissa que o legislador sempre emprega palavras com sentido jurídico próprio, nunca de forma aleatória, é intuitivo concluir que o referido imposto, ao trazer o adjetivo “industrializado” ao lado do substantivo “produto”, ganhou predestinação fática desde a sua concepção, qual seja: recair exclusivamente sobre produtos que se submeteram a algum processo de industrialização.

O fato gerador é o aspecto material da hipótese de incidência tributária. Segundo o CTN em seu art. 4º, *a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador*.³ Assim, é irrelevante para qualificá-lo a denominação adotada por lei, no entanto, é bastante relevante a análise do *nomen juris* do imposto.

Pelo dispositivo constitucional mencionado, tem-se que o fato gerador do IPI recai sobre o produto industrializado e não sobre a atividade de industrialização, ou seja, não é o processo de industrialização que determina a ocorrência da hipótese de incidência do IPI.

Todavia, conquanto haja uma limitação do objeto tributado, o preceptivo mereceu complementação infraconstitucional para melhor delimitar sua aplicação, o que pode ser encontrado no Código Tributário Nacional, o qual expõe em seu art. 46, parágrafo único, importante conceito:

Art. 46. (...) Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo⁴.

Impossível não perceber a minúcia contida nos conceitos ora apresentados, todos pretendendo desenhar no plano abstrato o que vem a ser *industrialização*, isto porque a

² BRASIL. *Constituição da República Federal do Brasil*. Brasília. DF: Senado Federal, 1988.

³ BRASIL. Lei n. 5.712, de 255 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm> Acesso em: 01 de set. 2013

⁴ BRASIL. Lei n. 5.712, de 255 de outubro de 1966. op.cit.

previsão legal é de extrema importância na seara tributária, ou seja, espinha dorsal do imposto é mesmo a industrialização do produto. Essa é a sua vocação original.

Excepcionalmente, pelos já mencionados motivos de política econômica e fiscal, faz-se incidir a alíquota sobre os produtos importados (para “nacionalizá-los”) e sobre bens arrematados. Nesse passo, o art. 46 do CTN, diploma recepcionado pela Constituição Federal com *status* de Lei Complementar, apresenta o fato gerador da espécie:

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

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

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

III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão. (...) ⁵

Conclui-se, portanto, que o IPI será devido em três situações completamente distintas: a) em decorrência de importação (art. 46, I, CTN), cujo fato gerador é o desembaraço aduaneiro; b) em decorrência de industrialização em solo nacional (art. 46, II, CTN), cujo fato gerador é a saída do estabelecimento empresarial dos produtos industrializados; c) em decorrência de arrematação (art. 46, III, CTN), cujo fato gerador é a aquisição.

Analisando os incisos I e II, é possível verificar que se o produto for industrializado no Brasil, haverá a incidência no momento em que este sair do estabelecimento industrial; se for industrializado no exterior e vier para o Brasil, será tributado na ocorrência do desembaraço aduaneiro.

Nota-se que os incisos I e II do art. 46 do CTN trazem hipóteses alternativas de incidência do imposto. E assim não poderia deixar de ser, pois não se admite que um mesmo fato dê causa a dois ou mais tributos, como ensina Hugo de Brito Machado no estudo da obrigação tributária:

A lei escreve **um** fato e atribui a este o efeito de criar **uma** relação entre alguém e o Estado. Ocorrido o fato, que em Direito Tributário denomina-se fato gerador, ou fato imponible, nasce a relação

⁵ BRASIL. Lei n. 5.712, de 255 de outubro de 1966. op.cit.

tributária, que compreende o *dever* de alguém (sujeito passivo da obrigação tributária) e o *direito* do Estado (sujeito ativo da obrigação tributária).⁶ (grifo nosso)

Conclui-se, pelo exposto, que não havendo novo processo industrial sobre o produto importado não há que se falar em novo recolhimento deste tributo quando da sua saída no mercado interno. Todavia, em decorrência da importação, a Receita Federal tem exigido o recolhimento do IPI quando do desembaraço aduaneiro e, novamente, quando da saída do produto no mercado interno, sem que este produto tenha passado por qualquer novo processo industrial.

O referido tema já tem sido objeto de apreciação judicial, merecendo o provimento por parte do Poder Judiciário, consoante demonstra o paradigmático julgado proferido pelo Superior Tribunal de Justiça:

EMPRESA IMPORTADORA. FATO GERADOR DO IPI. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. I - O fato gerador do IPI, nos termos do artigo 46 do CTN, ocorre alternativamente na saída do produto do estabelecimento; no desembaraço aduaneiro ou na arrematação em leilão. II - Tratando-se de empresa importadora o fato gerador ocorre no desembaraço aduaneiro, não sendo viável nova cobrança do IPI na saída do produto quando de sua comercialização, ante a vedação ao fenômeno da bitributação. III - Recurso especial provido⁷.

Assim, empresas importadoras que não transformam, beneficiam, montam, acondicionam ou reacondicionam, renovam ou recondicionam, estocando simplesmente para exercer a atividade de revendedora ou atravessadora da mercadoria, fazendo-as circular na forma em que foram desembaraçadas na aduana, não praticam novo fato gerador.

A cobrança do IPI na revenda dos produtos importados se reveste de ilegalidade ante a vedação do *bis in idem*. O fenômeno do *bis in idem* ocorre no direito tributário quando o mesmo ente tributante cobra um tributo do mesmo contribuinte e sobre o mesmo fato gerador mais de uma vez. Nesse sentido, Carrazza assevera que:

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito tributário*, 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 348.

⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso especial 841.269/BA. Empresa importadora. Fato gerador do IPI. Desembaraço aduaneiro. Relator Ministro Francisco Falcão. 14 de dezembro de 2006.

Com o escopo de afastar possíveis dúvidas, lembramos, meteoricamente, que, em matéria tributária, dá-se o *bis in idem* quando o *mesmo fato jurídico* é tributado duas ou mais vezes, pela mesma pessoa política. Já, *bitributação* é o fenômeno pelo qual o *mesmo fato jurídico* vem a ser tributado por duas ou mais pessoas políticas⁸.

Em matéria tributária, é majoritário o entendimento de que houve acolhimento pela Constituição da vedação ao *bis in idem* quando esta optou por imputar as competências tributárias a cada ente político, ressaltando, ainda, que a competência residual da União para criar novos impostos não poderia utilizar fato gerador tampouco base de cálculo já previstos no texto constitucional, conforme determinado em seu art. 154, I.

Como já demonstrado anteriormente, o fato gerador do imposto sobre os produtos industrializados (IPI) é a importação (desembarço aduaneiro) ou a industrialização ou a arrematação. No caso de mera revenda de produtos importados não ocorre qualquer fato jurídico-tributário, de modo que há reincidência (*bis in idem*) da exação pelo mesmo fato/ente.

A cobrança repetida pelo mesmo ente, sobre o mesmo fato gerador, caracteriza o *bis in idem*, que deixa imediatamente de estar nos limites legais no segundo momento que, sem causa, expropria o contribuinte sem fundamento fático e jurídico.

Preventivamente, é de bom alvitre sinalizar pela impossibilidade de se aplicar qualquer método integrativo da norma tributária que resulte em criação de nova obrigação tributária⁹ (art. 110, CTN), não havendo qualquer respaldo para se defender que a simples revenda dos produtos importados dá ensejo ao imposto, pois aí estaria justamente a ilegalidade ou, dependendo da ótica, o *bis in idem*.

Também por essas razões revela-se ilegal a incidência do imposto sobre produtos industrializados concomitantemente no momento do desembarço e no momento da revenda pelo importador, sem que tenha se dado qualquer atividade de industrialização.

Todavia, recentemente o Tribunal Regional Federal da 4ª Região alterou seu entendimento sobre o tema, em Acórdão da 1ª Seção, assim ementado:

⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 26ª ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 605

⁹ Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. BRASIL. Lei n. 5.712, de 255 de outubro de 1966. op.cit.

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IPI. PRODUTO INDUSTRIALIZADO. CIRCULAÇÃO JURÍDICA. FATO GERADOR. IMPORTADOR. ESTABELECIMENTO EQUIPARADO A INDUSTRIAL. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. SAÍDA DO ESTABELECIMENTO. BITRIBUTAÇÃO. FATOS GERADORES E CONTRIBUÍNTES DIVERSOS. 1. O IPI não recai sobre a atividade de industrialização, de elaboração do produto, mas sobre o resultado do processo produtivo, ou seja, a operação jurídica que envolve a prática de um ato negocial do qual resulte a circulação econômica da mercadoria. 2. Mostra-se equivocada a assertiva de que a operação jurídica abrange somente o fabricante e o adquirente direto do bem industrializado, não abarcando situações em que a mercadoria não foi industrializada por nenhuma das partes envolvidas no negócio jurídico de transmissão da propriedade ou posse. 3. O cerne da incidência do IPI, de acordo com o art. 153, inciso IV, da CF, é a operação jurídica que faz circular o produto industrializado. 4. A parte autora é contribuinte importador (art. 51, inciso I, do CTN e art. 24, inciso I, do Decreto 7.212/2010), uma vez que ocorreu exatamente a situação fática prevista na norma. Nesse momento, houve fato gerador do IPI (art. 46, inciso I, do CTN e art. 35, inciso I, do RIPI) e a nacionalização das mercadorias. 5. A legislação tributária prevê nova hipótese de operação jurídica que promove a circulação dos bens, após a nacionalização (art. 4º, inciso I, da Lei nº 4.502/1964). Assim, nova incidência do IPI ocorre quando houver a saída das mercadorias do estabelecimento equiparado a industrial, em consonância com o disposto no art. 46, inciso II, combinado com o art. 51, inciso II e parágrafo único, do CTN. 6. Nas duas hipóteses examinadas houve circulação do produto industrializado, consoante o fato gerador descrito na lei: desembaraço aduaneiro, praticado pelo importador; saída econômico-jurídica, praticada pelo estabelecimento equiparado a industrial. Resta afastada a pecha de bitributação, visto que há fatos geradores e contribuintes diversos, embora a mesma pessoa jurídica figure como contribuinte¹⁰.

O colegiado concluiu que há nova incidência do IPI quando houver a saída das mercadorias importadas, ou seja, há nova incidência do imposto na revenda após a nacionalização do produto. Ocorre que se prevalecer tal entendimento, haverá a discriminação tributária dos produtos em razão da sua origem. O produto nacional passa a ter tratamento tributário diferenciado, eis que sua base de cálculo constitui na saída do produto para o atacado e/ou varejo. Entretanto, o produto importado passa a ter sua base de cálculo definida pelo valor de revenda do produto ao consumidor final.

Ressalta-se que não há de se falar em desarmonia do sistema tributário nacional, pelo privilégio deferido aos produtos importados. Isto porque, o imposto de importação (II)

¹⁰ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Tributário. IPI. Produto Industrializado. Circulação Jurídica. Fato Gerador. Importador. Estabelecimento equiparado à industrial. Desembaraço aduaneiro. Saída do estabelecimento. Bitributação. Fatos geradores e contribuintes diversos. Embargos infringentes n. 5002923-292010.404.7205. Relator Desembargadora Vânia Hack de Almeida. 08 de fevereiro de 2013.

compõe a base de cálculo do IPI quando do desembaraço aduaneiro. Além disso, o imposto de importação é o único tributo utilizado de caráter extrafiscal, cuja finalidade é de equilibrar a balança comercial e de proteger o produto nacional. Não é possível instituir dois tributos com a mesma finalidade.

A extrafiscalidade implica a possibilidade dos tributos alcançar efeitos alheios à obtenção de receitas. Isso não significa dizer que não são arrecadatários (é claro que auferem receitas), contudo, na extrafiscalidade, a finalidade extrafiscal prevalece sobre a arrecadatória¹¹.

Tanto o imposto de importação quanto o imposto sobre produtos industrializados são tributos extrafiscais, contudo, possuem finalidades extrafiscais diversas. Não se pode admitir que o IPI seja usado para controle da balança comercial como o II, pois sua extrafiscalidade está fulcrada na seletividade e essencialidade dos produtos. O professor Aliomar Baleeiro, analisando a matéria, assinalara que:

A seletividade significa discriminação ou sistema de alíquotas diferenciadas por espécies de mercadorias, como adequação do produto à vida do maior número dos habitantes do país. As mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tratadas mais suavemente, ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo¹².

Com efeito, o IPI não poderá variar conforme a origem ou destinação do produto, fazendo discriminações entre eles, e sim, deverá variar conforme a essencialidade do produto com base no mínimo social, isto é, devendo ser mais gravados os bens menos essenciais consumidos pelas classes altas e gravar levemente aqueles consumidos pelas classes baixas¹³. Assim, a extrafiscalidade do IPI diverge (essencialidade) do II (origem), não podendo ambos os impostos possuir a mesma finalidade na tributação. Da mesma forma, em atenção ao princípio do *non bis in idem*, o tributo não pode incidir duas vezes sobre o mesmo fato gerador, isto é, sobre o desembaraço e, posteriormente, sobre a simples revenda.

¹¹ GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 8-9.

¹² BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 206.

¹³ ROSA, Kadur Albornoz da. *Extrafiscalidade no IPI: fundamento, critérios e limitações*. Monografia. Faculdade de Direito. Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2011, p. 48.

2 Do princípio da não-discriminação da Organização Mundial do Comércio

A Organização Mundial do Comércio (OMC), oriunda do GATT 1947, o qual se resumia num Acordo Geral de Tarifas e Comércio, surge em 1995 com a Rodada do Uruguai, por meio da assinatura do Acordo de Marraqueche, com o objetivo de regulamentar o comércio internacional entre seus Estados-membros, á época 128 países membros e, atualmente, totalizam 159.

Oriunda de um Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio celebrado em 1947 logo após a Segunda Guerra Mundial, se juntando ao Fundo Monetário Internacional e o Banco Mundial, para formar o tripé de reconstrução dos países devastados pela guerra e das relações internacionais.

No âmbito do GATT foram se realizando rodadas de negociações comerciais que, gradativamente reduziram as tarifas do comércio e acrescentaram novos assuntos, culminando na estrutura multilateral de comércio atual, representado pela OMC, que absorveu esses acordos.

Com um corpo jurídico mais sólido, o qual abrange várias áreas das relações comerciais internacionais, como, por exemplo, o comércio sobre bens agrícolas, têxteis, medidas de salvaguardas, sanitárias e fitossanitárias, valoração aduaneira, propriedade intelectual, serviços entre outros e, ainda, um mecanismo de solução de controvérsias.

A OMC fomenta a liberalização do comércio entre os países por meio da cooperação internacional, *“oportunizando a sua harmonização e evitando um unilateralismo político oriundo das divergências entre os Estados sobre a interpretação e aplicação das normas de direito internacional¹⁴”*. Por meio de um corpo jurídico sólido e um mecanismo de solução de controvérsias, formado por duas instâncias, o descumprimento de seus acordos pode acarretar responsabilidade internacional do Estado de maneira mais coercitiva, uma vez que o emprego de retaliações é admitido.

Frisa-se que a OMC prioriza o Direito nas relações comerciais internacionais, o qual irá influenciar a legislação interna de seus membros. Nesse sentido, faz-se necessário estudar os seus princípios norteadores que servem de fundamento para todo o sistema comercial internacional.

¹⁴ FAIS, Juliana Marteli. *Os incentivos fiscais e as zonas de processamento de exportação: sua relação com o acordo sobre subsídios e medidas compensatórias da Organização Mundial do Comércio*. Dissertação de mestrado. Programa de pós-graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010.

Importante ressaltar que pelo princípio do *single undertaking*, ao ingressar na OMC, o Estado automaticamente se compromete a observar todos os seus acordos multilaterais e princípios, o que não ocorria no GATT, conhecido como *a la carte*, permitia a escolha dos acordos que desejassem implementar.

Para o presente trabalho interessa o princípio mais importante para o fomento do livre comércio que rege todos os acordos da OMC, qual seja, o princípio da não-discriminação que se divide em nação mais favorecida (*most favoured nation*) e tratamento nacional.

Para o primeiro, o país que conceder um incentivo fiscal a produto oriundo de qualquer membro da OMC, deverá estender o mesmo benefício a todos os demais membros da organização. Por sua vez, o princípio do tratamento nacional implica na igualdade entre produtos nacionais e importados, isto é, as regras e os incentivos dispensados aos produtos nacionais deverão ser estendidos aos importados¹⁵.

No que concerne à tributação, o referido princípio estabelece no artigo III, parágrafos 1º, 2º e 4º do GATT, respectivamente que:

As partes contratantes reconhecem que os impostos e outras cargas interiores, assim como as leis, regulamentos e prescrições que afetem a venda, a oferta para venda, a compra, o transporte, a distribuição ou o uso de produtos no mercado interno e os regulamentos quantitativos internos que prescrevam a mistura, a transformação ou o uso de certos produtos em quantidades ou em proporções determinadas, não deveriam se aplicar aos produtos importados ou nacionais de maneira protetiva da produção nacional.

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. Além disso, **nenhuma Parte Contratante aplicará de outro modo, impostos ou outros encargos internos a produtos importados nacionais, contrariamente as principais estabelecidas no parágrafo 1.** (grifo nosso)

Os produtos de território de uma Parte Contratante que entrem no território de outra Parte Contratante não usufruirão tratamento menos favorável que o concedido a produtos similares de origem nacional, no que diz respeito às leis, regulamento e exigências relacionadas com a

¹⁵ THORSTENSEN, Vera. *A Organização Mundial do Comércio*. São Paulo: Aduaneiras, 1999, p. 70.

venda, oferta para venda, compra, transporte, distribuição e utilização no mercado interno¹⁶.

Diante disso, pode-se inferir que o maior objetivo da OMC por meio desse princípio é de impelir práticas discriminatórias e protecionistas, tendo em vista o seu prejuízo para a liberalização do comércio e a harmonização das relações comerciais internacionais. Medidas protecionistas discriminatórias geram insegurança jurídica e favorecem os países mais ricos, causando concorrência desleal e desviando o comércio por meios artificiais.

A partir dos parágrafos citados, fica evidente que o produto importado não pode sofrer tratamento menos favorável em relação ao seu similar nacional quando ele ingressa no território nacional, e isso não se restringe a aplicação da alíquota do imposto, mas também no que tange as questões administrativas, bem como o modo pelo qual o tributo é cobrado. Portanto, uma vez nacionalizado, ou seja, realizado o desembaraço aduaneiro, o produto importado deverá ter tratamento igualitário ao seu similar nacional.

É inegável a influência do referido princípio na legislação aduaneira e tributária interna dos países que incidem sobre a importação. O mais importante aqui é verificar a existência da discriminação mediante violação do princípio e não a ocorrência de danos¹⁷. Segundo decisão proferida pela OMC:

... é irrelevante que os “efeitos comerciais” do diferencial tributário entre produtos importados e domésticos, tal como refletidos nos volumes de importações, sejam insignificantes ou mesmo inexistentes; o Artigo III protege expectativas não de qualquer volume de comércio em particular, mas sim da relação concorrencial igualitária entre produtos importados e domésticos¹⁸.

No caso *Alcoholic Beverages II*, o órgão de solução de controvérsias deixou claro que o principal objetivo do princípio do tratamento nacional é o de obrigar os países a

¹⁶ GATT 1947. Acordo geral sobre tarifas aduaneiras e comércio 1947. Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/arquivo/secex/omc/acordos/gatt47port.pdf>> Acesso em: 15 de mar. 2013

¹⁷ HOECKMAN, Bernard; MATTOO, Aaditya; ENGLISH, Philip. *Development, trade and the WTO*. Washington DC: The World Bank, 2002, p. 43.

¹⁸ CONFERÊNCIA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA COMÉRCIO E DESENVOLVIMENTO. Disponível em: <http://unctad.org/pt/docs/edmmisc232add33_pt.pdf> Acesso em: 05 set. 2013, p. 27.

“fornecer igualdade de condições competitivas para produtos importados em relação a produtos domésticos”¹⁹.

Importante ressaltar que o artigo III somente se aplica a tributos internos, ou seja, aqueles aplicáveis aos produtos importados e nacionais. Portanto, o tributo incidente sobre a importação é o único tributo que não está vinculado ao princípio do tratamento nacional, por ser um tributo considerado externo, aplicável somente aos bens importados²⁰.

Da mesma forma, o Brasil deve estar atento a sua política fiscal, uma vez que pode vir a ser responsabilizado por práticas discriminatórias e protecionistas. Membro da OMC desde 1995, seus acordos e princípios devem ser observados pelos poderes executivo, legislativo e judiciário como lei ordinária federal.

Ressalta-se que o órgão de solução de controvérsias da OMC já decidiu um caso envolvendo diretamente a tributação, obrigando um Estado membro a alterar seu regime fiscal. O caso ficou conhecido como FSC (*Foreign Sales Corporations*), pelo qual algumas empresas americanas que recebiam isenções sobre a renda oriunda das exportações e deduções dos dividendos pagos aos acionistas. Para Barral e Michels em Torres, o referido caso demonstrou “*uma importante afirmação acerca da relação entre as decisões da OMC e as características dos sistemas tributários nacionais*”²¹.

Ratificada e internalizada no Brasil por meio do Decreto n. 1.355 de 30 de dezembro de 1994, a OMC e seus acordos integram o ordenamento jurídico brasileiro. Segundo entendimento do STF, os decretos presidenciais internalizam os tratados internacionais no país, que ingressam no ordenamento, de modo geral, com força de lei ordinária federal.

Esse posicionamento é adotado desde 1977, conhecido como dualismo moderado, pelo qual existe um *iter* procedimental específico, compreendendo a aprovação do tratado pelo Congresso Nacional, sem, necessariamente passar por um processo legislativo, bastando que um decreto presidencial promulgue e publique o tratado, após sua aprovação, para que tenha validade no ordenamento jurídico brasileiro.

Segundo a Constituição Federal de 1988 a competência para celebrar tratados é do Presidente da República, contudo, eles devem ser submetidos ao Congresso Nacional, que

¹⁹ CONFERÊNCIA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA COMÉRCIO E DESENVOLVIMENTO. Disponível em: <http://unctad.org/pt/docs/edmmisc232add33_pt.pdf> Acesso em: 05 set. 2013, p. 21.

²⁰ CONFERÊNCIA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA COMÉRCIO E DESENVOLVIMENTO. Op. cit., p. 21

²¹ TORRES, Heleno Taveira (Coord). *Comércio Internacional e Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 38.

pelo artigo 49, I desse mesmo diploma legal, possui competência para resolver sobre tratados internacionais²².

Portanto, no caso de antinomia entre a lei ordinária interna e a lei internacional, aplicam-se os critérios cronológico e da especialidade. Dessa forma, a lei ordinária, independentemente se interna ou internacional posterior revoga a anterior e a lei ordinária específica prevalece sobre as demais.

Contudo, a legislação interna prevê uma exceção a esses conflitos. No caso de legislação tributária, os tratados internacionais devem prevalecer mesmo sobre legislação interna posterior, conforme preceitos do artigo 98 do 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.

Além disso, a Convenção de Viena de 1969, conhecida como o tratado dos tratados, da qual o Brasil é signatário, determina em seu artigo 27²³ a impossibilidade de um Estado alegar questões de seu direito interno a fim de descumprimento dos tratados internacionais. Portanto, mesmo se inexistente a regra do artigo 98 do CTN, o descumprimento de um tratado internacional ocasionaria, por certo, responsabilidade internacional do Estado.

Ao criticar o posicionamento do STF quanto à recepção dos tratados internacionais no direito interno, Flávia Piovesan afirma que:

Acredita-se que o entendimento firmado a partir do julgamento do Recurso Extraordinário 80.004 enseja, de fato, um aspecto crítico, que é a sua indiferença às conseqüências do descumprimento do tratado no plano internacional, na medida em que autoriza o Estado-parte a violar dispositivos da ordem internacional – os quais se comprometeu a cumprir de boa-fé. Esta posição afronta, ademais, o disposto pelo artigo 27 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, que

²² 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; BRASIL. *Constituição da República Federal do Brasil*.op.cit.

²³ Convenção de Viena de 1969. Art. 27: Uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D7030.htm> Acesso em: 05 set. 2013.

determina não poder o Estado-parte invocar posteriormente disposições de direito interno como justificativa para o não cumprimento de tratado. Tal dispositivo reitera a importância, na esfera internacional, do princípio da boa-fé, pelo qual cabe ao Estado conferir cumprimento às disposições de tratado, com o qual livremente consentiu. **Ora, se o Estado no livre e pleno exercício de sua soberania ratifica um tratado, não pode, posteriormente, obstar seu cumprimento.** Além disso, o término de um tratado está submetido à disciplina da denúncia, ato unilateral do Estado pelo qual manifesta seu desejo de deixar de ser parte de um tratado. Vale dizer, em face do regime de direito internacional, apenas o ato da denúncia implica na retirada do Estado de determinado tratado internacional. Assim, na hipótese de inexistência do ato da denúncia, persiste a responsabilidade do Estado na ordem internacional²⁴. (grifo nosso)

Diante disso, é possível afirmar que o princípio da não-discriminação, disposto no Acordo Geral sobre Comércio e Tarifas deve prevalecer sobre toda e qualquer legislação tributária posterior e, por ela respeitada. Por conseguinte, a dupla incidência do IPI sobre os produtos importados deve ser extinta sob pena responsabilidade internacional do Estado por sua infringência ao princípio do tratamento nacional (não-discriminação) ratificado pelo Brasil ao ingressar na OMC e vigente em todo território nacional.

Considerações finais

A incidência do imposto sobre produtos industrializados aos bens importados no momento do desembaraço aduaneiro e, posteriormente, no momento da revenda, mesmo que o bem não tenha passado por novo processo de industrialização é ilegal, ferindo tanto a legislação interna quanto a internacional.

No presente trabalho ficou claro que a dupla incidência do imposto sobre os produtos importados viola o princípio do *non bis in idem*, estabelecido no artigo 154, I da Constituição Federal, o qual impede que o mesmo fato gerador seja objeto de incidência de dois ou mais tributos.

Verificou-se que o IPI já incide sobre os bens importados no momento do desembaraço aduaneiro e sua posterior incidência na revenda, sem qualquer processo novo de industrialização permite a discriminação pela origem e destino dos bens.

²⁴ PIOVESAN, Flávia. *Direitos humanos e o direito constitucional internacional*. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2000. p. 83-84

Parte da jurisprudência fundamenta essa distinção na característica extrafiscal do tributo, ou seja, a função primordialmente não arrecadatória e, sim, protetiva do imposto. Contudo, a extrafiscalidade do IPI se baseia nos critérios de essencialidade do bem e não na sua origem, uma vez que, a incidência da tributação sobre a importação já é destinada para fins extrafiscais.

A dupla incidência do IPI sobre produtos importados permite que seja dado ao produto nacional tratamento tributário mais favorecido, pois a base de cálculo do nacional é à saída do produto para o atacado e/ou varejo, a do importado é valor de saída do produto ao consumidor final.

Esse fato também repercute em violação de normas internacionais, sobretudo, o princípio da não-discriminação da Organização Mundial do Comércio. Por esse princípio, deve ser conferido tratamento igualitário, em todos os sentidos (fiscal, administrativo e etc), aos produtos nacionais e importados, após sua nacionalização.

Isso significa dizer que, por questões competitivas, não se poderá conceder tratamento mais favorável ao produto nacional em detrimento do importado, quando este ingressa no país por meio do desembaraço aduaneiro. Portanto, a única exceção a esse princípio recai sobre o imposto de importação.

No que concerne à aplicação do princípio no ordenamento jurídico interno, verificou-se que, o Brasil, no exercício de sua soberania, ratificou o tratado de Marraqueche que instituiu a OMC e a internalizou em seu ordenamento jurídico por meio do Decreto n. 1.355 de 1995, o qual, consoante o entendimento do STF, possui força de lei ordinária federal.

Em caso de norma interna posterior ao referido decreto, gerando antinomias entre ambos, aplica-se o artigo 98 do CTN, o qual não admite a revogação de tratado internacional por norma tributária superveniente.

Além disso, mesmo que se aplicassem as regras gerais do critério cronológico (norma posterior revoga a anterior), o Estado ainda poderá sofrer responsabilidade internacional pela discriminação que vem fazendo em relação ao IPI, uma vez que, a Convenção de Viena de 1969, da qual o Brasil é signatário, admite que sejam alegadas questões de direito interno para descumprimento de tratados internacionais.

Portanto, a dupla incidência do IPI sobre produtos industrializados importados deve cessar imediatamente, pois infringe princípios constitucionais (*bis in idem*), normas infralegais (Art. 46 CTN) e ainda, internacionais (princípio da não-discriminação da OMC).

Referências

- ACCIOLY, Hildebrando. *Curso de Direito Internacional Público*. São Paulo: Saraiva, 2008.
- AGREEMENT ESTABLISHING THE WORLD TRADE ORGANIZATION. Disponível em: <http://www.wto.org/English/docs_e/legal_e/04-wto.pdf> Acesso em: 3 mar. 2009.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1984.
- BRASIL. Lei n. 5.712, de 255 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm> Acesso em: 01 de set. 2013.
- BRASIL. *Constituição da República Federal do Brasil*. Brasília. DF: Senado Federal, 1988.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso especial 841.269/BA. Empresa importadora. Fato gerador do IPI. Desembaraço aduaneiro. Relator Ministro Francisco Falcão. 14 de dezembro de 2006.
- BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Tributário. IPI. Produto Industrializado. Circulação Jurídica. Fato Gerador. Importador. Estabelecimento equiparado à industrial. Desembaraço aduaneiro. Saída do estabelecimento. Bitributação. Fatos geradores e contribuintes diversos. Embargos infringentes n. 5002923-292010.404.7205. Relator Desembargadora Vânia Hack de Almeida. 08 de fevereiro de 2013.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 26ª ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- CONFERÊNCIA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA COMÉRCIO E DESENVOLVIMENTO. Disponível em: <http://unctad.org/pt/docs/edmmisc232add33_pt.pdf> Acesso em: 05 set. 2013.
- FAIS, Juliana Marteli. *Os incentivos fiscais e as zonas de processamento de exportação: sua relação com o acordo sobre subsídios e medidas compensatórias da Organização Mundial do Comércio*. Dissertação de mestrado. Programa de pós-graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010.
- GATT 1947. Acordo geral sobre tarifas aduaneiras e comércio 1947. Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/arquivo/secex/omc/acordos/gatt47port.pdf>> Acesso em: 15 de mar. 2013.
- GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.
- HOECKMAN, Bernard; MATTOO, Aaditya; ENGLISH, Philip. *Development, trade and the WTO*. Washington DC: The World Bank, 2002.
- LAKATOS, Eva. MARCONI, Marina. *Metodologia Científica*. São Paulo: Atlas, 2003

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito tributário*, 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MEZZAROBA, Orides. MONTEIRO, Cláudia Servilha. *Manual de Metodologia da Pesquisa no Direito*. São Paulo: Saraiva, 2004.

MOTA, Pedro Miguel Infante. *O sistema Gatt/OMC – introdução histórica e princípios fundamentais*. Coimbra: Almedina, 2005.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: constituição e código tributário*. 11 ed. São Paulo: Livraria do Advogado, 2009.

PIOVESAN, Flávia. *Direitos humanos e o direito constitucional internacional*. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2000.

ROSA, Kadur Albornoz da. *Extrafiscalidade no IPI: fundamento, critérios e limitações*. Monografia. Faculdade de Direito. Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2011.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

THORSTENSEN, Vera. *A Organização Mundial do Comércio*. São Paulo: Aduaneiras, 1999.

TORRES, Heleno Taveira (Coord). *Comércio Internacional e Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.