

## ASPECTOS ECONÔMICOS E TRIBUTÁRIOS DO COMÉRCIO EXTERIOR

Carlos Augusto Zanandrea<sup>1</sup>

1 - Introdução. 2 - Política de importação .2.1 Efeitos do imposto de importação 2.1.2.Efeito produção. 2.1.3. Efeito consumo 2.2 A função regulatória. 3 - Política de exportação. 3.1. A desoneração por deduções .3.2. A discussão acerca da matéria tributável 4 - A Capacidade Contributiva nos Impostos de Importação e de Exportação. 5 -. Bibliografia.

### 1 - INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como objetivo, em sua primeira parte, introduzir à discussão alguns pontos selecionados sobre o amplo tema da política de comércio exterior, com enfoque para as questões de fundo econômico de repercussão no Direito Tributário.

A necessidade dessa interdisciplinariedade com o campo econômico se faz cada vez mais urgente e necessária para o desenvolvimento do direito, para onde vários elementos foram e continuam sendo adicionados com sensíveis reflexos no campo jurídico.

É nesses termos que, em seguida, desenvolvemos o trabalho, restando evidente que, ante a complexidade da matéria, a iniciativa resume-se a um mero esboço, longe da pretensão de esgotar o assunto.

### 2. A POLÍTICA DE IMPORTAÇÃO.

A política de importação é estabelecida segundo alguns objetivos mais comumente aceitos e adotados pelos países de economia capitalista. São eles :

➤ A substituição das importações pela produção interna com incentivo ou como incentivo e proteção à produção industrial.

➤ A seleção de produtos segundo a sua aplicação, para a imposição de restrições ao consumo de bens supérfluos ou para a facilitação da entrada de insumos ou componentes necessários à produção.

➤ A restrição de importações com o propósito de aumentar a oferta no mercado interno.

➤ Estímulo às importações com o propósito de aumentar a oferta no mercado interno.

➤ O fomento à realização de certas importações para o desenvolvimento econômico segundo setores de atividades ou exigências regionais.

➤ Estímulo à importação de produtos destinados a compor a produção de mercadorias exportáveis.

Não se pode deixar de mencionar também como importante ferramenta de Política de importação os instrumentos aplicados a modo de efetivar e potencializar os objetivos nesse setor específico do comércio exterior.

Além da Política Tarifária, que se ajusta razoavelmente a certas metas em perspectiva de realização, pode-se citar os seguintes instrumentos de política de comércio :

- os de natureza cambial, como, por exemplo, o depósito cambial e a manipulação da taxa de câmbio;

- os de natureza financeira, como, a dilatação do prazo para admissão dos financiamentos externos aos bens importados;

- e os de ordem administrativa, como as medidas sanitárias, ambientais, as negociações referentes à apuração de similaridade, em que a importação é barganhada com compromissos de aquisição de bens na indústria nacional.

Cuidemos da Política Tarifária, que constitui importante vertente no estudo da importação.

O imposto de importação tem na “tarifa” a sua expressão quantitativa e sistemática.

Algumas considerações devem ser tecidas, tanto do ponto de vista econômico-financeiro quanto do jurídico, com relação à qualificação da expressão “tarifa”.

<sup>1</sup> Procurador do Estado. Mestrando em Direito Tributário pela UCAM. Advogado

Em uma aproximação preliminar, parece-nos mais própria à visão da tarifa, por conta da natureza predominantemente extrafiscal do imposto de importação - o que o torna um tributo essencialmente regulatório-, como um preço privado ou quase privado, como preferem alguns.

Releve-se, entretanto, que na ordem jurídico-constitucional anterior, a mitigação ao princípio da legalidade que hoje temos com relação à alíquota - o executivo, tendo por base a Lei Complementar, pode fixá-la por ato normativo- se estendia à base de cálculo do imposto. Tal circunstância acabou por modificar sensivelmente a forma de estabelecimento de uma "pauta de valores mínimos", uma vez que diminui a agilidade e poder de ingerência do executivo sobre a matéria.

O imposto de importação, historicamente, teve em sua concepção originária uma finalidade meramente arrecadatória, pois o seu objetivo maior era a obtenção de receita para o Império.

Todavia, na medida em que o desenvolvimento econômico possibilita a criação de uma estrutura tributária interna independente dos fatores externos e bem consolidada em termos internos - por contar com suportes derivados de uma renda nacional mais satisfatória e de uma produção diversificada e desenvolvida- a carga tributária tende a especializar-se mais na tributação de natureza interna e, portanto, a utilizar mais os impostos sobre produtos e circulação de mercadorias, sobre serviços e operações financeiras, e sobre a renda, os quais passam a constituir maiores fontes de recursos orçamentários.

Diante do quadro, o imposto de importação passa a ter o fator receita em um plano secundário.

## 2.1- EFEITOS DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO.

Em princípio, a incidência do gravame tributário provoca o aumento do preço da mercadoria, contudo, dependendo da alíquota aplicada adicionada à oferta da mercadoria tributada poderá importar em transferência, total ou parcial, do custo do imposto ao consumidor final, como poderá ter o seu custo absorvido pelos produtos em circulação no mercado.

Tendo como pressuposto a finalidade corretiva das distorções da economia, tem-se como efeitos mais diretos do imposto de importações, dentre outros mais complexos:

- a) o efeito proteção ;
- b) o efeito produção;
- c) o efeito consumo;
- d) o efeito receita fiscal;
- e) o efeito balanço de pagamentos;
- f) a relação de troca;
- g) o efeito social;
- h) a distribuição ou transferência de renda;
- i) o efeito competição;
- j) o efeito oferta interna.

Destaca-se a seguir, pela sua especial relevância, os efeitos produção e consumo.

### 2.1.2- EFEITO PRODUÇÃO.

Mescla-se com o efeito produção-interna, pois, dependendo do nível relativo do imposto, pode resultar em incremento da produção nacional do bem por ele tributado ou no estímulo a novos investimentos na produção de bens similares ao importado.

Nesse caso, o imposto é qualificado como "de efeito promocional".

Evidencia-se a relação efeito produção com efeito proteção, pois este, resumidamente, se expressa na manutenção ou aumento da produção nacional.

De se alertar que, somente de forma estimada se pode extrair a verdadeira dimensão do efeito proteção, seja indiretamente ou de forma indicativa.

É que na política de proteção e desenvolvimento são utilizados vários outros instrumentos além do imposto de importação.

### 2.1.3- O EFEITO CONSUMO

Parte-se do pressuposto que a incidência do imposto descola a oferta do bem importado em benefício da oferta nacional.

Eleva-se o preço, então, para diminuir o consumo do bem, adotando, sob a ótica de proteção imediata da produção, uma finalidade protecionista do imposto.

Por outro lado, em uma macroanálise, tomando-se a ótica do consumidor, o protecionismo pode assumir o aspecto inverso: o de incentivo à importação do bem para o combate de monopólios, regulando a concorrência perfeita. As reduções de alíquotas e as isenções são instrumentos poderosos para tal finalidade.

De se relevar que a diminuição da quantidade do bem pelo aumento do custo abre a possibilidade da ocorrência de um aparente conflito entre efeito produção e efeito proteção.

Nesse conflito, que em última análise se dá entre consumidor e produtor, devem ser levados em conta certos aspectos, como o conceito de bem-estar coletivo relacionado com a política de distribuição de renda, uma vez que o consumidor paga, de forma indireta, ao produtor do bem tributado, um custo equivalente a um subsídio recebido pelo produtor.

Isso não significa dizer que não se admite o custo individual, caso haja uma compensação em termos coletivos. Em médio prazo, tal compensação trará benefício ao próprio consumidor com:

- a evolução da economia;
- a criação de empregos;
- e o incremento da renda nacional.

### 2.2- A FUNÇÃO REGULATÓRIA DO IMPOSTO.

Do propósito arrecadatório inicial, a política de tributação seletiva da importação dos bens desenvolve, com a evolução da indústria, desde um papel

manifestamente protecionista de modo a atingir um caráter absolutamente restritivo, até assumir a nítida função de proteção do balanço de pagamentos para o equilíbrio das contas, especificamente quanto ao item “importação sobre a balança comercial”

Assim, o conceito de seletividade do imposto acaba por se amalgamar ao de protecionismo e restrição, compondo todos os elementos de uma visão mais genérica da função regulatória do imposto.

O caráter protecionista do imposto de importação está vinculado à função seletiva do tributo, consequência imediata da aplicação das alíquotas.

Essencialmente, as alíquotas são classificadas em dois tipos:

- ❖ a alíquota específica – onde se tem um valor em moeda aplicado à unidade de medida dos produtos importados, como, por exemplo, o peso, o metro, o litro, etc...
- ❖ a alíquota *ad valorem* – onde um percentual é aplicado à base de cálculo que mensura o produto importado, o qual, em regra, vem expresso em unidades monetárias, por exemplo: 10% de R\$ 110,00.

As chamadas alíquotas mistas, por constituírem uma combinação de ambas, inserem-se na mesma classificação.

As alíquotas podem ainda ser classificadas como:

- Gerais – que são aquelas previstas na Tarifa Externa Comum, e aplicáveis às importações em geral.
- Convencionais – Objeto de acordos internacionais: bilaterais ou multilaterais. Prevaecem sobre as gerais.
- Diferenciadas – Em percentual superior às gerais, visam à retaliação aduaneira.

Essas alíquotas referem-se aos produtos que estão dispostos em ordem lógica em uma lista denominada “Tarifa Externa Comum”, que, além de seletiva, pode também possuir finalidade fiscal.

Ressalte-se que, por uma questão de coerência, o Brasil, por ser signatário do Acordo Internacional sobre Tarifas Aduaneiras, o qual dispõe rigidamente sobre a base de cálculo do imposto, não manteve a flexibilização do princípio da legalidade para os impostos de importação e exportação com relação à base de cálculo, restringindo-se somente às alíquotas.

### 3- POLÍTICA DE EXPORTAÇÃO.

A meta semelhante da política de importação quanto ao desenvolvimento do bem-estar social e da economia possui aqui especial aplicação, erigindo-se, com larga aplicação e difusão, a máxima econômica de que "imposto não se exporta".

E é exatamente por conta desse pensamento paradigmático que se procura orientar a política desse setor, com o estabelecimento de mecanismos normativos objetivando desonerar a exportação.

São os casos de não incidência constitucional ( ou imunidade ) do IPI, de que se revestem os produtos destinados ao exterior ( 153, par. 3.º, III, da CF ) ou de isenção heterônoma do ICMS sobre produtos industrializados destinados à exportação ( art. 155, par. 2.º, X, a, da CF ).

#### 3.1 A DESONERAÇÃO POR DEDUÇÕES.

Comumente, o imposto de exportação, o imposto de produtos industrializados e o imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços são aqueles que gravam o ciclo da exportação, sendo que o imposto de exportação grava mais propriamente o fato exportação.

Já o IPI e o ICMS incidem sobre o processo de comercialização internacional, por isso – e em atenção aos casos de imunidade dos artigos 153, par. 3.º, III e 155, par. 2.º, X, a, da CF- tal sistema de tributação reclama um mecanismo de reembolso do valor que foi internamente pago.

O saudoso Aliomar Baleeiro<sup>2</sup>, em lição sempre atual, alertava que as deduções financeiras e de custo previstas no art.24 parágrafo único do CTN, referem-se principalmente aos juros e comissões bancárias, e, quanto às deduções de tributos, não somente os impostos sobre o negócio da exportação, mas, também, deverão ser deduzidos os tributos efetivamente pagos, como as taxas e contribuições parafiscais.

Pelo seu conteúdo elucidativo, vale a pena transcrever o comentário referente ao art. 24, parágrafo único do CTN, do precitado tributarista :

*"O legislador refere-se às taxas, contribuições parafiscais e impostos sobre o negócio exterior. Abatem-se, portanto, imposto de circulação acaso exigido e mais tributos efetivamente pagos. O espírito da lei não é onerar, contra o interesse nacional, o produto exportável, a fim de que possa concorrer com os competidores no mercado estrangeiro. Boa política fiscal exclui sempre impostos de produtos industrializados sobre as mercadorias destinadas à exportação. O CTN deixa ao legislador ordinário seguir outra política, mas obriga-o a dar um "crédito" aos impostos acaso exigidos, de modo que sejam deduzidos do imposto de exportação."*

#### 3.2 A DISCUSSÃO ACERCA DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL

Entende a doutrina que, em face do que dispõe o art. 25 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da CF de 1988, todos os dispositivos legais que abrigam ou delegam a órgão do Poder Executivo competência assinalada pela CF ao Congresso Nacional ficam revogados.

Dessa forma, a matéria tributária objeto de regulamentação pelo D-Lei 1.578/77, a qual poderia ser amplamente revogada pelo Conselho Monetário Nacional, não mais encontra fundamento.

O ato do Conselho Monetário Nacional que relaciona os produtos sujeitos ao imposto é manifestamente inconstitucional, não sendo sanada a situação pelo art. 15 da Lei 9.019/95, uma vez que o dispositivo :

*"...não tem o condão de definir completamente a matéria tributável, porque não cuida de incidência nem traz qualquer relação de produtos a serem tributados. O que o Poder Executivo pretende com essa norma é artificialmente continuar a praticar violação à Constituição Federal"*

<sup>2</sup> BALEEIRO, Aliomar, in DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO, 11ª ed. Forense, Rio de Janeiro, 1999, p.226.

“Disso tudo decorre que a matéria tributável sempre foi, antes e depois da revogação do referido dispositivo legal, determinada, inconstitucionalmente, por meras Resoluções do CMN e não pela lei, pois, se não existisse ou fosse revogada a Resolução n. 2.163, de 31-5-1995, do Conselho Monetário Nacional e as demais que a antecederam, o imposto de exportação não poderia ser cobrado, porque o Decreto-Lei n. 1578/77 não traz, a exemplo do imposto de importação e do IPI, a relação de produtos que a ele estão sujeitos.”<sup>3</sup>

#### 4 - A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NOS IMPOSTOS DE IMPORTAÇÃO E DE EXPORTAÇÃO.

Questão intrincada, suscitando enorme controvérsia, ainda atual, é a de se saber se os impostos que não possuem natureza nitidamente arrecadatória, devem subsumir-se ao princípio da capacidade contributiva.

Vale dizer, até que ponto o interesse público de natureza social ou econômica que legitima a tributação extrafiscal pode e deve, na perseguição desse objetivo, derogar a capacidade contributiva, a uma vez que o princípio também tem como objetivo último a satisfação de um interesse público.

Não resta dúvida que o postulado da capacidade contributiva cede ante a maior facilidade de se atingir o interesse público que motiva a tributação extrafiscal, contudo, é no limite do seu alcance, por tantas vezes de difícil percepção, que se encontram as maiores dificuldades de se identificar a situação que demanda não somente o interesse prevalente, mas um razoável sopesamento para uma melhor aproximação do grau de influência no balanceamento desses interesses<sup>4</sup>.

Não se ignora, alerte-se, a posição de respeitável segmento doutrinário que afasta a aplicação da capacidade contributiva como princípio de tributação extrafiscal. Preferimos, como já restou evidente, nos filiar à corrente que considera o postulado como importante balizamento para tal modalidade de exação.

<sup>3</sup> KRAKOWIAK, LEO/ KRAKOWIAK, RICARDO. Os impostos de exportação e importação., in Curso do Direito tributário, 7ª edição, São Paulo: Saraiva, Coord. Ives Gandra da Silva Martins 2000, p. 456.

<sup>4</sup> Vide Helena Costa, Regina, Princípio da Capacidade Contributiva, Malheiros, 2.ª edição 1996, São Paulo. Pp.65 e seguintes - Também, Oliveira, Jose Marcos Domingues, in Capacidade Contributiva. Conteúdo e Eficácia do Princípio, Renovar, 2ª Edição, Rio de Janeiro, 1998, pp.118/119

Dentro desse prisma, parece-nos bastante razoável que a tributação não ultrapasse o limite do chamado “mínimo existencial” ou, como preferem alguns, não adentre no campo da capacidade contributiva negativa do cidadão; nem descure a exação, para o terreno da tributação confiscatória.

Evidentemente não se está a ignorar a possibilidade de repasse do encargo tributário a terceiros, como o consumidor final, circunstância que acaba por demandar um tratamento próprio sob a ótica da capacidade contributiva, uma vez que tais tributos “não oneram as empresas ou, se oneram, em circunstâncias normais de mercado, podem ser compensados pelas entradas.”<sup>5</sup>

Sob tal perspectiva, Misabel Abreu M. Derzi entende que :

*“...., as alíquotas elevadas podem ser instituídas, mesmo superiores a 100% (cem por cento) em alguns casos, sem que se configure o confisco, nem quebra do princípio da livre concorrência entre as empresas. Nos impostos indiretos, a capacidade econômica do contribuinte deve ser buscada mais no consumo, ou seja, na manifestação de riqueza demonstrada com a aquisição do produto, do que na produção ou comercialização. Desde que a lei isente ou tribute modicamente os gêneros de primeira e média necessidade, não há empecilho constitucional em que se eleve substancialmente a carga tributária que recai sobre os produtos e serviços suntuários, de luxo ou supérfluos (como bebidas e carros importados, iates de passeio, etc)”<sup>6</sup>*

Mesmo que a mensuração da capacidade contributiva nos impostos indiretos não possa ser realizada de modo a considerar as condições pessoais do contribuinte, parece-nos possível prestigiar a noção do princípio ao menos no que concerne à capacidade contributiva negativa ou o mínimo existencial.

Para tais situações, o mecanismo das isenções e não incidências, desde que aplicadas sem cunho político, para bens considerados como de primeira necessidade, permitiriam um maior acesso e efetivação de uma justiça fiscal, evitando ou suavizando a percução econômica do tributo para o consumidor final hipossuficiente.

<sup>5</sup> BALBEIRO, Aliomar, in “Limitações Constitucionais ao poder de tributar”, Forense, 7.ª Edição, Rio de Janeiro, 1997, p578.

<sup>6</sup> BALEIRO, Aliomar, in “Limitações Constitucionais ao poder de tributar”, Forense, 7.ª Edição, Rio de Janeiro, 1997, p578.

Assim, se é bem verdade que a função regulatória dos impostos de exportação e importação permite que se criem fortes barreiras à comercialização de certos produtos a ponto de estabelecer uma imposição fiscal que a torne irrealizável não se pode desconsiderar, por outro lado, que a tributação sem uma discriminação adequada para tais pessoas que se situam muito aquém da condição de contribuintes possui o efeito perverso de embarçar o pleno exercício de direitos básicos de uma existência digna.

Claro, não se ignora a complexidade da questão, principalmente no que concerne à classificação do que venha a ser gênero de primeira necessidade, mas a dificuldade não pode afastar a aplicação do princípio. Independentemente da classificação do imposto, se direto ou indireto, ou mesmo do tributo, se vinculado ou não vinculado, deve-se sempre orientar a regra impositiva de modo a realizar o valor maior da justiça fiscal. Por isso, a maior amplitude da capacidade contributiva permite uma modulação, adequando-a às características específicas de cada tributo.

## 5- BIBLIOGRAFIA

- AZUA, Daniel E. Real. O Neoprotecionismo e o Comércio Exterior. São Paulo: Aduaneiras, 1986..
- BALEBEIRO, Aliomar, *in* Direito Tributário Brasileiro, 11ª Ed. Forense, Rio de Janeiro, 1999.
- BUHLER, Ottmar. Principios de Derecho Internacional Tributario. Madrid: Ed. Derecho Financiero, 1968.
- CARLUCI, José Lence. Uma Introdução ao Direito Aduaneiro. São Paulo: Aduaneiras 2001.
- COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva, Malheiros, 2ª edição, 1996, São Paulo. Pp.65 e seguintes
- KRAKOWIAK, Leo/ Krakowiak, Ricardo.Os impostos de exportação e importação., *in* Curso de Direito tributário,7ª edição São Paulo: Saraiva, Coord. Ives Gandra da Silva Martins 2000.
- LAVIÑA, Felix. Organización del Comercio Internacional. Buenos Aires: Depalma, 1993
- LEDESMA, Carlos A. y Zapata, Criatina I. Negócio y Comercialización Internacional.Buenos Aires: Machi.
- MARTINS, Manuel Gonçalves. Relações Internacionais ( Política Internacional ). Lisboa : Sintra, 1995.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues, *in* Capacidade Contributiva.Conteúdo e Eficácia do Princípio, Renovar ,2ª edição, Rio de Janeiro, 1998.

RATTI, Bruno. Comércio Internacional e Câmbio. 8ª edição. São Paulo/ Aduaneiras, 1994.