

Reforma
Tributária

15

Tributação sobre comércio internacional

Dão Real Pereira dos Santos

TRIBUTAÇÃO SOBRE COMÉRCIO INTERNACIONAL(*)

Dão Real Pereira dos Santos

Membro do Instituto Justiça Fiscal

(*) Artigo elaborado no âmbito do projeto de pesquisa (em andamento) que tem por objetivo elaborar propostas para a reforma tributária no Brasil. Fruto do esforço de dezenas de especialistas, os produtos finais (livro e documento propositivo) deverão ser divulgados no segundo trimestre de 2018. Trata-se de iniciativa da Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (Anfip) e da Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital (Fenafisco). Com a gestão executiva da rede Plataforma Política Social, conta com o apoio do Conselho Federal de Economia (Cofecon), do Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos (Dieese), da Fundação Friedrich-Ebert-Stiftung Brasil (FES), do Instituto de Estudos Socioeconômicos – INESC, do Instituto de Justiça Fiscal (IJF) e da Oxfam Brasil.

RESUMO

A administração dos tributos incidentes sobre o comércio exterior no Brasil é atividade exercida pela Receita Federal do Brasil de forma integrada com a administração dos demais tributos federais. Essa administração segue tendência internacional, pois, cada vez mais frequentemente, o comércio internacional tem sido utilizado como instrumento de planejamento fiscal abusivo, especialmente quando realizado em operações entre empresas vinculadas a paraísos fiscais. Dos tributos incidentes sobre o comércio exterior, especial atenção deve ser dada ao Imposto de Importação e ao Imposto de Exportação, tributos de natureza extrafiscal por excelência que se prestam, basicamente, para materializar o poder do Estado de interferir sobre os fluxos internacionais de comércio. Todos os países que, em algum momento de sua história, puseram em prática programas de desenvolvimento industrial, trataram de regular e controlar os fluxos comerciais internacionais, por meio da utilização de alíquotas diferenciadas de tributos aduaneiros com vistas a criar condições adequadas ao seu objetivo. O pensamento livre-cambista que tem predominado, da metade do século passado até agora, e que encontra suas bases no Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GATT/1947), nega aos Estados a possibilidade de utilizar os tributos aduaneiros como instrumentos de proteção. Com isso, o Brasil e muitos outros países foram levados a abdicar da utilização desses tributos para promover políticas industriais, diferentemente do que fizeram os países desenvolvidos no passado. O rebaixamento generalizado das tarifas de importação, especialmente a partir da década de 1990, e o abandono completo do Imposto de Exportação, cujas alíquotas encontram-se zeradas para a quase totalidade das exportações brasileiras, são reflexos da adesão incondicional do Brasil ao processo de abertura econômica e da renúncia aos programas dirigidos de desenvolvimento econômico. O que se procura demonstrar neste texto é a necessidade de resgatar o papel da tributação aduaneira como instrumento para planejamento estratégico do país, com vistas a estruturar o seu processo produtivo em patamares que permitam dar efetividade ao bem-estar social.

PALAVRAS-CHAVE: Tributação, Reforma Tributária, Comércio Exterior, Desenvolvimento, Imposto de Exportação, Imposto de Importação, GATT, Abertura Econômica.

INTRODUÇÃO

A fiscalização e o controle sobre o comércio exterior são atividades de competência privativa do Ministério da Fazenda e consideradas essenciais à Fazenda Nacional, segundo o Art. 137 da Constituição Federal de 1988. Em todo o mundo, são as Aduanas os órgãos vocacionados para estas atividades, que compreendem não apenas a cobrança dos tributos aduaneiros, mas também o exercício do controle para verificar a adequação das operações internacionais aos regramentos internos dos países relacionados com as diversas áreas envolvidas na regulação de mercadorias, como saúde pública, segurança pública, proteção ambiental, proteção do patrimônio histórico, proteção do trabalho nacional, direito do consumidor, etc.

No Brasil, desde 1968, a atividade aduaneira encontra-se integrada à administração tributária federal. Muitos países adotam modelo de estruturas distintas, separadas em órgãos independentes, por vezes vinculados a ministérios distintos, mas há uma tendência internacional crescente de integrar as atividades aduaneiras às estruturas de administração de tributos internos, o que, aliás, se justifica pela própria evolução do comércio internacional, que nas últimas décadas vem-se convertendo em poderoso instrumento de planejamento tributário das grandes corporações empresariais.

Em 2012, já eram 56 países com estruturas aduaneiras integradas às administrações tributárias,¹ incluindo África do Sul, Argentina, Áustria, Bélgica, Colômbia, Dinamarca, Espanha, Holanda, Reino Unido e Portugal, entre outros. Independente de estar ou não integrado às administrações tributárias, o exercício do controle aduaneiro constitui atividade de Estado, de natureza essencialmente regulatória e de proteção dos interesses nacionais, principalmente relacionados com a produção e o emprego, contra eventuais efeitos danosos que o comércio internacional possa produzir.

Segundo Sosa (2000), “é a Alfândega que primeiro exerce, em tempos normais, o poder de soberania”. Descrevendo o perfil institucional da Alfândega, o autor esclarece que é o grau de desenvolvimento econômico relativo que dita a política de comércio exterior do país, e que é através da tributação aduaneira que a extra fiscalidade se materializa como função de política econômica, sendo esta uma das principais características da atividade alfandegária.

Convém antecipar aqui o conflito, introduzido pelo processo de abertura econômica, iniciado no final dos anos 1980, entre as funções mais tradicionais da tributação e do controle aduaneiros e as limitações impostas aos Estados, que passam a ser instados a manterem-se à margem do sistema econômico, renunciando à política fiscal e tributária como instrumentos de política econômica. A realidade econômica que surge deste processo de abertura é de derrubada das fronteiras nacionais para que o capital comercial e financeiro possa transitar livremente de um país para outro em busca de maior rentabilidade (OLIVEIRA, 2012).

Para o Brasil, a relevância dos tributos aduaneiros, menos pela ótica da arrecadação tributária, mas mais por sua natureza regulatória, cresce com a elevação da sua

1 Visão de Futuro para a Aduana Brasileira, 2012 - Receita Federal do Brasil.

participação no comércio internacional. Nas últimas três décadas, principalmente em decorrência do citado fenômeno de abertura da economia, houve um incremento substancial do comércio exterior no mundo inteiro, e no Brasil não foi diferente.

Ressalta-se, no entanto, que grande parte deste crescimento se dá em operações que ocorrem por dentro das companhias, ou seja, operações que se caracterizam muito mais como de transferências de mercadorias ou insumos do que de comércio, impondo às aduanas e às administrações tributárias o desafio de controlar e coibir as manipulações de preços como instrumentos de evasão tributária.

Na Figura 1 pode ser observado que, de 1990 a 2015, o comércio internacional brasileiro cresceu quase sete vezes. Apesar deste crescimento acentuado em termos de quantidade e de valores das operações, especialmente a partir dos anos 2000, a arrecadação dos tributos aduaneiros diminuiu sua participação em relação à arrecadação total, saindo de 2,6%, em 1995, 2,34% em 2000, chegando a apenas 2,02% em 2015.²

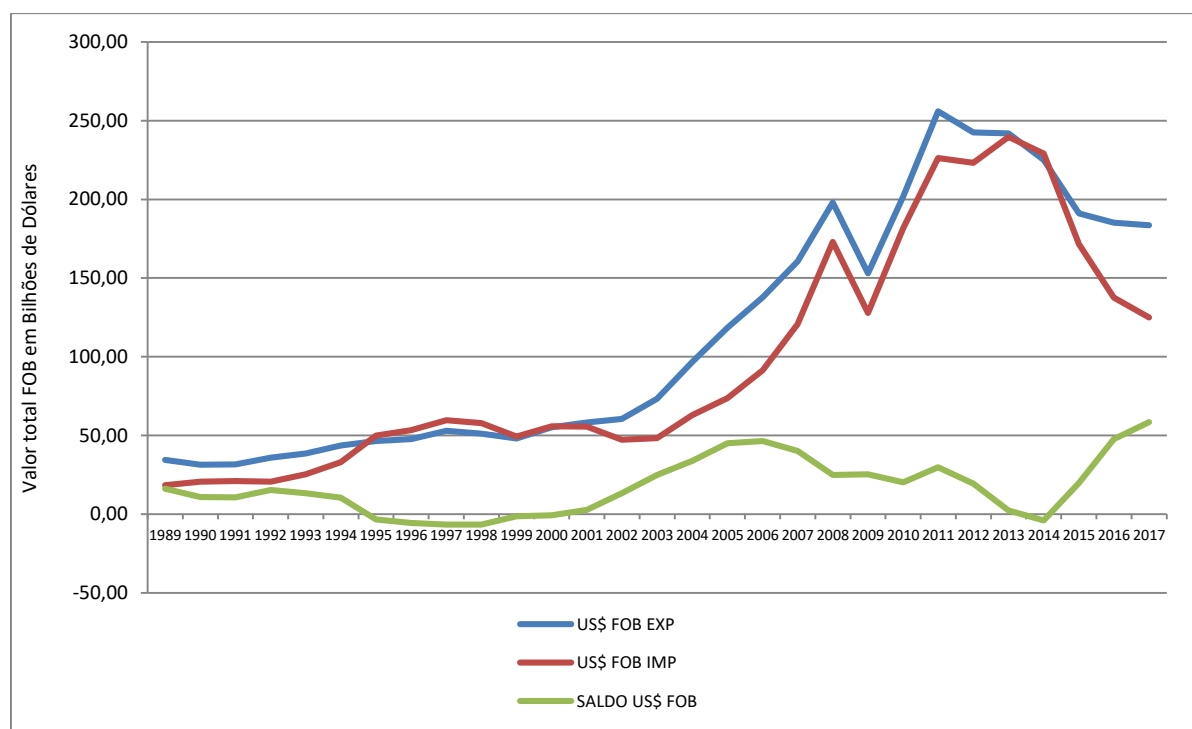
Em 2016, a corrente de comércio exterior, exportações mais importações, somou US\$ 322 bilhões, representando aproximadamente 18% do PIB brasileiro. Ainda assim, embora detendo 2,4% do PIB mundial,³ a participação brasileira no comércio exterior mundial, em 2016, foi de apenas 1,0% do volume global,⁴ o que indica o enorme potencial de crescimento deste setor da economia e ao mesmo tempo a relevância que tem e que terá a tributação aduaneira como instrumento efetivo de proteção da economia nacional e do emprego.

2 Segundo o Relatório Carga Tributária no Brasil 2015, da Receita Federal do Brasil, os tributos sobre o comércio exterior totalizaram, em 2015, R\$ 34 bilhões.

3 Dados obtidos da página oficial do Banco Mundial (consulta feita em 16 de janeiro de 2018)

4 Dados obtidos da página oficial da Organização Mundial do Comércio (consulta feita em 16 de janeiro de 2018)

Figura 1 – EVOLUÇÃO DO COMÉRCIO INTERNACIONAL
TOTAL – FOB EM BILHÕES DE US\$
BRASIL
(1989-2015)



Fonte: Elaboração própria com dados publicados pelo Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços (<http://www.mdic.gov.br/comercio-exterior/estatisticas-de-comercio-exterior/series-historicas>).

Neste artigo serão analisadas as características dos Tributos Aduaneiros no Brasil, do Imposto de Importação e do Imposto de Exportação (Tópico 1), seguidas de breve exposição sobre as funções da tributação aduaneira no contexto do desenvolvimento dos países (Tópico 2) e dos efeitos das diretrizes estabelecidas pelo GATT (Acordo Geral Sobre Tarifas e Comércio) na propagação da doutrina livre-cambista (Tópico 3). Finalmente, serão apresentados aspectos da experiência internacional, especialmente relacionados com a utilização do Imposto de Exportação, seguidos das considerações finais e propostas para o Brasil (Tópico 4).

1. TRIBUTOS ADUANEIROS NO BRASIL

Para o escopo deste trabalho, serão considerados apenas os tributos tipicamente aduaneiros, Imposto de Importação e Imposto de Exportação, ambos pertencentes à competência privativa da União, nos termos do que dispõem os incisos I e II do Art. 153

da Constituição Federal.⁵ Não obstante, convém esclarecer que sobre o comércio internacional incidem também os tributos típicos de operações internas.

As importações, além do Imposto de Importação, estão sujeitas aos tributos que servem para equiparar os produtos estrangeiros aos produtos nacionais em termos de tributação incidente sobre o consumo e, por isso, são considerados niveladores. São eles, o IPI vinculado às importações, a Cofins Importação e o PIS/Pasep Importação, o ICMS e o IPI incidente sobre as saídas do estabelecimento do importador, em decorrência da sua equiparação legal a estabelecimento industrial. Exceto o ICMS, de competência dos Estados, os demais tributos são todos de competência da União Federal.

As exportações estão sujeitas à incidência do Imposto de Exportação. Até a Lei Kandir (Lei Complementar n. 87/96), incidia sobre as exportações o ICMS, de competência estadual, cuja alíquota havia sido fixada pelo Senado, em 1989, em 13%, exceto para produtos industrializados. A partir da Emenda Constitucional n. 42, de 2003, a exceção tornou-se regra, eliminando-se totalmente a incidência do ICMS sobre as exportações, até mesmo para produtos primários.

Em relação aos tributos niveladores, fica aqui, apenas para registro, que qualquer alteração que venha a ser implantada nos tributos incidentes sobre o consumo deverá ser estendida também às importações, para não ferir o princípio da isonomia. Assim, seja na forma dos diversos tributos incidentes sobre o consumo, existentes atualmente, seja na forma de IVA ou de Imposto Seletivo, o que vale para produtos nacionais deve valer também para produtos importados.

1.1. Imposto de Importação

O Imposto de Importação tem como base legal o Decreto-Lei n. 37, de 1966. Suas alíquotas, no entanto, encontram-se definidas na Tarifa Externa Comum do Mercosul

5 Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

(TEC), adotada pelos quatro países do bloco a partir do Tratado de Assunção, assinado em 1995, e incorporada pelo Brasil mediante o Decreto n. 1.343, de 1994. Como membro do Mercosul, o Brasil deve observar as regras estabelecidas no Acordo, dentre as quais, utilização da TEC, que constitui a tarifa aplicável a qualquer importação procedente de fora do mercado comum. Todas as alíquotas ali estabelecidas são *ad valorem*, ou seja, devem ser calculadas sobre o valor das mercadorias.

No entanto, o Art. 3º do Decreto-Lei n. 37, de 1966, prevê ainda a possibilidade de se utilizarem alíquotas específicas, situação em que a base de cálculo seria a quantidade de mercadorias, não o seu valor.

Há países que costumam utilizar alíquotas específicas, de forma exclusiva ou combinada com alíquotas *ad valorem*, especialmente para situações de grande dificuldade de aferição do correto valor de transação das operações. O Brasil não adota nenhuma alíquota específica para o Imposto de Importação, atualmente.

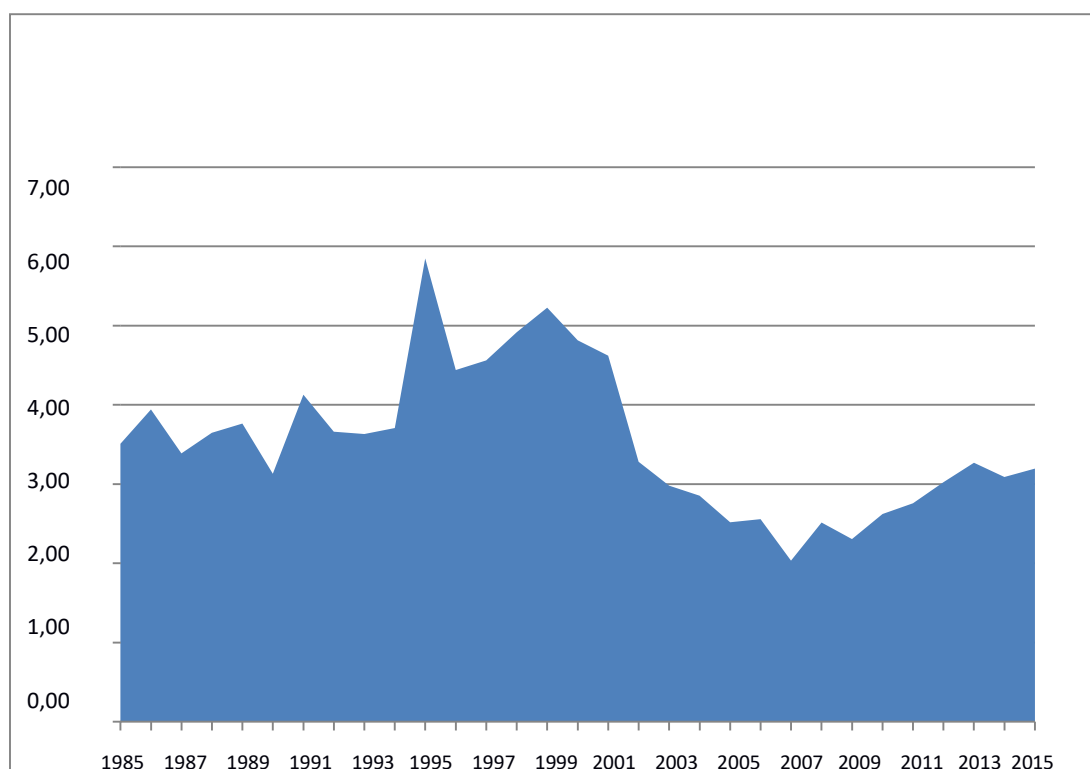
Segundo as diretrizes estabelecidas âmbito do Mercosul, a TEC deve ser definida com vistas a incentivar a competitividade dos Estados Partes e suas alíquotas devem atender aos seguintes critérios:⁶ a) ter pequeno número de alíquotas; b) baixa dispersão; c) maior homogeneidade possível das taxas de promoção efetiva (exportações) e de proteção efetiva (importação); e d) que o nível de agregação para o qual seriam definidas as alíquotas era de seis dígitos. Saliente-se que aos formuladores do Acordo, não lhes escapou a ideia de associação da tarifa à proteção efetiva. Para atender questões de natureza específica de cada País, a TEC incluiu mecanismos de ajuste das tarifas nacionais, através de Listas de Exceções, com prazos definidos para convergência aos níveis da TEC.

Em que pese sua importância como instrumento de regulação, a participação do Imposto de Importação na arrecadação total, desde a proclamação da independência até os dias de hoje, vem diminuindo de forma gradativa. Tendo representado quase 70% da arrecadação federal em 1853, de 1985 a 2015, este imposto não passou de 6% das receitas federais (TREVISAN, 2016), como indica a Figura 2. Essa diminuição de sua importância arrecadatória não significa, por outro lado, perda da sua importância extrafiscal, pelo contrário, pois, na medida em que diminui a dependência dos recursos

6 <http://www.mdic.gov.br/comercio-exterior/estatisticas-de-comercio-exterior-9/arquivos-atuais-2>

obtidos dos tributos aduaneiros para o financiamento do Estado, mais eles adquirem potencialidade para serem utilizados em sua vocação natural de regulação e proteção econômica.

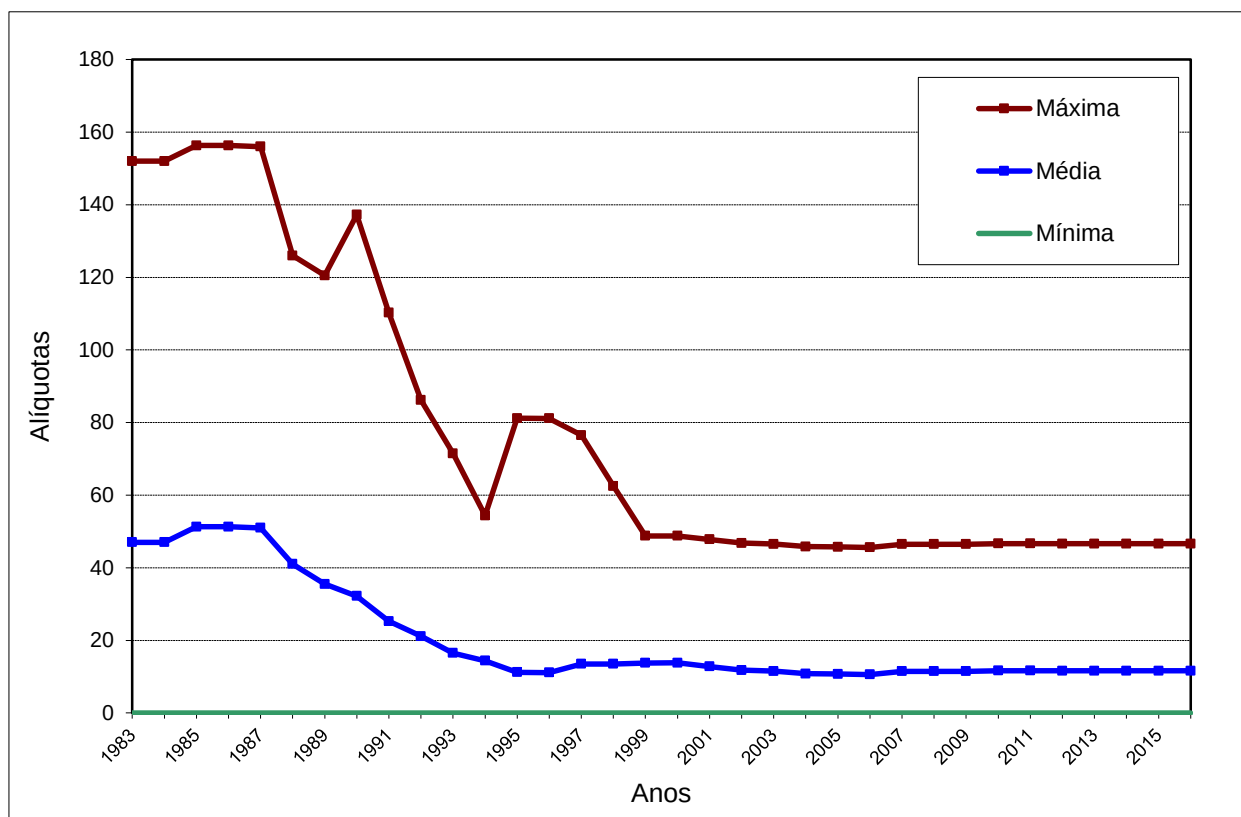
Figura 2 – PARTICIPAÇÃO DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO NA ARRECADAÇÃO FEDERAL EM % DO TOTAL BRASIL 1985-2015



Fonte: Trevisan, 2016 – A Internacionalização da Disciplina do Imposto de Importação: Contornos para uma Regulação Internacional de Incidência.

Observa-se que, apesar do aumento do volume de comércio internacional do Brasil, ocorreu a diminuição da participação do Imposto de Importação no volume total de arrecadação tributária. Isso porque as alíquotas máximas e médias sofreram uma redução substancial, especialmente a partir da década de 90, como demonstra a Figura 3, abaixo:

Figura 3 - EVOLUÇÃO DAS ALÍQUOTAS MÁXIMAS, MÉDIAS E MÍNIMAS DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO (EM %) BRASIL 1983-2014



Fonte: Elaboração própria com dados disponíveis em:
<http://www.desenvolvimento.gov.br/arquivos/dwnl_1407264386.pdf>

Com a implementação do GATT, no final da década de 1940, diversos dispositivos foram criados com o objetivo de restringir o uso dos tributos aduaneiros como instrumento de proteção econômica, produzindo-se, a partir daí, uma redução gradativa das tarifas aplicáveis às importações. Coincide com esse período, justamente, o início do processo de industrialização do Brasil, que, em função disso, já não poderia mais contar com todos os instrumentos disponíveis de proteção havidos até então e que serviram de suporte para a industrialização dos países desenvolvidos.

No entanto, como relata Antonio Campos (1990), o Brasil promoveu (Lei n. 3.244, de 1957), uma reforma tarifária com viés altamente protecionista a favor da indústria nascente brasileira. Segundo o autor, “a adoção do sistema de alíquotas *ad valorem*, com a distribuição das mercadorias em três faixas de tarifárias principais, constituiu-se no fator primordial do processo de crescimento do parque industrial brasileiro”. A primeira faixa, com alíquotas de 0% a 10%, para mercadorias cuja livre entrada fosse necessária; a

segunda faixa, com alíquotas de 11% a 60%, para produtos cujas características exijam menor grau de proteção; e a terceira faixa, com alíquotas de 61% a 150%, fortemente protecionista e promocional.

O autor esclarece ainda que o desenvolvimento econômico do Brasil e a transferência do amparo à indústria nacional da área cambial para o campo fiscal obrigaram as autoridades brasileiras, mediante a concordância dos demais países membros do GATT, a suspender os compromissos assumidos pelo Brasil.

Com a nossa inserção incondicional no processo da globalização e liberalização comercial, iniciado no final dos anos 80, ocorre uma redução acelerada das alíquotas máximas e médias do Imposto de Importação, caracterizando o que podemos chamar de nova abertura dos portos do Brasil ao comércio internacional e o abandono das políticas tarifárias de proteção.

1.2. Imposto de Exportação

O Imposto de Exportação encontra-se disciplinado pelo Decreto-Lei n. 1.578, de 1977, que estabelece que a alíquota aplicável fosse de 30%, sendo facultado ao Poder Executivo reduzi-la ou aumentá-la, para atender aos objetivos da política cambial e do comércio exterior. No caso de elevação, não poderia ultrapassar cinco vezes a alíquota legal, ou seja, limita-se ao teto de 150%.

Enquanto a maior parte das mercadorias importadas está sujeita às alíquotas constantes na TEC, a alíquota aplicável de Imposto de Exportação encontra-se zerada para praticamente todos os produtos exportados. As únicas exceções são os produtos derivados de fumo, quando destinados a países da América do Sul e América Central, que estão sujeitos ao pagamento de 150% de imposto, os produtos de couro e peles, que estão sujeitos à alíquota de 9%, e armas e munições, quando destinados a países da América do Sul (exceto Argentina, Chile e Equador), que estão sujeitos à incidência de alíquota de 150%.

Embora seja preponderante no senso comum a ideia, difundida de forma muito enfática nas últimas décadas, de que não se podem tributar as exportações, não há nenhuma proibição expressa em acordos internacionais, nem lei natural alguma que impeça essa tributação. O fato é que tributar ou não as exportações é uma decisão política, muitas

vezes vinculada a programas de desenvolvimento econômico. Alguns países, dependendo do estágio de desenvolvimento em que se encontram ou de seus objetivos setoriais específicos, utilizam este tributo como forma de estimular exportações de alguns produtos em detrimento de outros.

A não tributação das exportações se alinha com a doutrina econômica que surge com a retomada do pensamento liberal, no final da década de 1980, de mitigação da soberania dos Estados nacionais em relação ao seu papel regulador da economia. A opção brasileira de não tributar as exportações sempre esteve associada muito mais a preocupações com o saldo da balança de pagamentos do que com programas específicos de desenvolvimento.

Segundo Oliveira (2012), o Estado que atuou, nas etapas anteriores do desenvolvimento do país, como condutor, organizador e agente desse processo, dá lugar a outro modelo, assentado no compromisso de ampliação dos espaços para garantir a soberania do mercado. O autor complementa que isso significava (...) remover obstáculos que se opunham ou limitavam a ação do capital privado, sobretudo o internacional, na busca de maior eficiência, casos da elevada carga tributária e de sua incidência sobre a produção, os investimentos e as exportações, da forte regulação dos mercados, em geral, e do baixo grau de abertura da economia.

2. FUNÇÕES DA TRIBUTAÇÃO ADUANEIRA

Como já dissemos acima, a tributação aduaneira é predominantemente extrafiscal, já que sua principal função não é arrecadadora, mas reguladora. Ou seja, trata-se de uma categoria de tributos com forte vocação para subsidiar a prática do que se denomina de dirigismo fiscal, por parte do Estado, ou seja, é instrumento que materializa o poder do Estado de interferir na organização econômica e social do país. Não é por outra razão que a Constituição Federal permite ao poder executivo alterar alíquotas do Imposto de Importação e do Imposto de Exportação dentro dos limites estabelecidos em Lei, bem como, afasta a obrigatoriedade da observância do princípio da anterioridade,⁷ podendo,

7 Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
I - importação de produtos estrangeiros;
II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
(...)
§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

portanto, ser cobrado imediatamente após sua instituição ou aumento, diferentemente de outros tributos.

Historicamente, os tributos aduaneiros têm-se caracterizado como instrumento auxiliar importante para as políticas de desenvolvimento econômico, especialmente a partir da Revolução Industrial, no final do século XVIII, tendo sido utilizados de forma muito intensa para promover e proteger as indústrias nascentes em praticamente todos os países que hoje compõem o grupo dos países desenvolvidos.

O argumento da proteção à indústria nascente é atribuído ao economista alemão do século XIX, Friedrich List, segundo o qual, em face dos países desenvolvidos, os mais atrasados não conseguem desenvolver novas indústrias sem a intervenção do Estado, principalmente por meio de tarifas protecionistas (HA-JOON CHANG, 2002).

Percebe-se claramente que a evolução dos tributos aduaneiros acompanha *pari passu* as diferentes fases de desenvolvimento dos países. As nações, hoje desenvolvidas, quando em fase de desenvolvimento, adotavam tratamentos tributários aduaneiros distintos do que passaram a adotar após superarem esta fase. Salvo raras exceções, praticamente todos os países desenvolvidos, antes de atingirem esta condição, adotavam tarifas aduaneiras médias muito elevadas para importação de produtos concorrentes e para exportação de produtos primários, ao contrário do que tem sido difundido pela versão liberal de que esses países ter-se-iam desenvolvido praticando políticas livre cambistas.

De fato, como demonstra Chang (2002), o livre comércio passa a ser praticado por esses países e imposto aos demais somente após estarem com suas economias consolidadas. O

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

(...)

III - cobrar tributos: (...)

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

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

§ 1º A vedação do inciso III, *b*, não se aplica aos tributos previstos nos Artigos 148, I, **153, I, II**, IV e V; e 154 II; e a vedação do inciso III, *c*, não se aplica aos tributos previstos nos Artigos 148, I, **153, I, II**, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos Artigos 155, III, e 156, I.

autor ainda acrescenta que, depois da Segunda Guerra Mundial, quando sua supremacia industrial ficou absolutamente patente, os Estados Unidos fizeram exatamente a mesma coisa que a Grã-Bretanha do século XIX, preconizando o livre-comércio, muito embora tivessem obtido esta supremacia mediante o uso nacionalista e de um vigoroso protecionismo.

Chang demonstra também que países em situação colonial ou muito dependentes tendem a adotar tarifas aduaneiras sempre favoráveis às metrópoles, por exemplo, praticando níveis muito baixos de tributação para produtos importados destas, em detrimento dos próprios interesses nacionais, o que se materializava principalmente nos chamados tratados desiguais. Segundo o autor (*Maus Samaritanos* – 2008), a Inglaterra usou primeiramente os tratados desiguais na América Latina, começando com o Brasil, em 1810. Trevisan (2016) esclarece que, em fevereiro de 1810, como contrapartida pela proteção à frota real portuguesa, a Inglaterra obteve do Brasil uma redução de alíquota *ad valorem* para importações para 15%, inferior até mesmo à alíquota de 16% praticada para importação de produtos de Portugal.

É interessante observar também que a China foi forçada a assinar tratados em que perdia totalmente sua autonomia tarifária, tendo, inclusive, sua alfândega sido comandada por um britânico por 45 anos (1863 a 1908). O Japão da mesma forma abdicou de sua autonomia tarifária depois de uma série de tratados desiguais que assinou após sua abertura em 1854. Somente na década de 1880 é que os maiores países da América Latina recuperaram sua autonomia tarifária. O Japão só conseguiu fazê-lo, em 1911. Muitos outros só recuperaram sua autonomia após a Primeira Guerra Mundial.

Ressalta-se que autonomia tarifária aduaneira constitui um dos elementos considerados essenciais e determinantes das condições materiais e estruturais para a promoção do desenvolvimento econômico das nações, pois sem ela, ficam os países sujeitos às pressões da concorrência internacional, muitas vezes, de forma desigual. Além disso, a história demonstra que nenhum país conseguiu lograr índices relevantes de desenvolvimento econômico sem utilizar estes instrumentos.

As críticas mais comuns à utilização das tarifas como instrumento de proteção estão normalmente relacionadas à ideia de que as empresas que se desenvolvem sob a proteção do Estado acabariam acomodando-se e defasando-se tecnologicamente,

perdendo a competitividade que se pretendia conquistar, em prejuízo dos consumidores. Alegam também que toda forma de intervenção do Estado produz distorções na economia.

Por outro lado, os defensores da utilização das tarifas e de outros instrumentos de proteção, como políticas governamentais ativas de comércio, indústria e desenvolvimento tecnológico, embasam seus argumentos na própria experiência das economias hoje desenvolvidas, que somente conseguiram sair da sua condição de subdesenvolvimento, enfrentando a concorrência dos países que já haviam conquistado esta condição com o uso intensivo de instrumentos de proteção, dentre os quais e com grande relevo estão as tarifas aduaneiras.

O fato é que, de todos os instrumentos que foram utilizados com muita intensidade no passado pelos países desenvolvidos, o único que permanece disponível, ainda que sujeito a grandes restrições, é justamente a tarifa aduaneira. Diversos outros são hoje considerados indesejados ou até mesmo proibidos por serem abusivos ou ilegais, como por exemplo, o desrespeito ao direito de propriedade intelectual, o trabalho infantil, as jornadas excessivas de trabalho, a espionagem industrial, a ausência de políticas de proteção ambiental, o câmbio fixo, para citar alguns.

Mesmo os países que conseguiram desenvolver-se a partir da metade do século XX, como o Japão, a Coreia do Sul, China e Taiwan, utilizaram-se, ainda que de forma seletiva e dirigida, das tarifas aduaneiras de proteção, contrariando as ideias livre-cambistas predominantes no mundo.

O comportamento dos tributos aduaneiros acompanha, portanto, as fases de desenvolvimento dos países, sendo perfeitamente razoável que os desenvolvidos, que já adquiriram capacidade competitiva diferenciada, passem a adotar e impor aos demais países níveis reduzidos de tributação sobre o comércio internacional; e, aos países em desenvolvimento, seria interessante adotar tributação mais elevada. Segundo Ha-Joon Chang (2002), os países que hoje impõem aos demais a redução das tarifas e o livre comércio, dentre outros institutos e políticas consideradas “boas”, são exatamente aqueles que se utilizaram mais intensamente das tarifas elevadas e do protecionismo para se desenvolverem.

Ou seja, segundo o autor, todos os países que alcançaram sua condição de nação desenvolvida tendem a impor restrições ao desenvolvimento dos demais, negando-lhes os instrumentos que eles mesmos utilizaram, caracterizando aquilo que ele denomina de “chutar a escada”.

O Imposto de Importação, associado a políticas de desenvolvimento, é utilizado, por um lado, para encarecer produtos que possam prejudicar ou inviabilizar a indústria nacional nascente e, por outro, reduzir os custos das matérias-primas ou dos maquinários. Já com o Imposto de Exportação, a tendência, confirmada pela experiência histórica dos países hoje desenvolvidos, é de reduzir ao máximo o custo da exportação do produto nacional industrializado, mas onerar ou até mesmo restringir, ou impedir, a exportação de matérias-primas, ou de produtos intermediários com baixo valor agregado, estimulando, assim, a sua utilização na própria produção nacional. Não é preciso muito esforço para perceber que aos países industrializados não interessam eventuais restrições impostas pelos demais países às exportações de matérias-primas.

3. O GATT E A NOVA ONDA LIVRE CAMBISTA

A partir do final da década de 40, sob as diretrizes estabelecidas pelo GATT (Acordo Geral Sobre Tarifas e Comércio), incorporou-se ao comércio internacional, na forma de Acordo Multilateral, inúmeras regras restritivas à utilização de instrumentos de proteção econômica, ficando estabelecida internacionalmente a prevalência da doutrina livre-cambista, dando início a uma fase considerada por Trevisan (2016) de internacionalização da disciplina do Imposto de Importação.

Segundo este autor, o Imposto de Importação “é espécie tributária existente em qualquer país do mundo e que, desde o período que sucedeu à Segunda Grande Guerra, vem recebendo sucessivo e crescente tratamento internacional, com a finalidade de harmonizar, ou até uniformizar, tanto aspectos quantitativos quanto procedimentais, fomentando o comércio”.

A partir de um conjunto complexo de acordos internacionais, a tendência à uniformização de procedimentos e de controles, com vistas à ampliação e à intensificação do comércio internacional, faz com que se produzisse uma redução generalizada das tarifas

aduanейras de importação e também uma aproximação gradativa dos níveis de tributação praticados pelos países.

O GATT, expressamente antiprotecionista, impõe aos países uma série de restrições ao uso das tarifas aduanейras como instrumento de política, consolidando uma orientação institucional de fazer convergirem às práticas e políticas de comércio internacional de todos os países àquelas praticadas pelos países já desenvolvidos, ou seja, o livre comércio e a redução das tarifas.

As restrições impostas ao protecionismo materializaram-se, dentre outras circunstâncias, na adoção de medidas de tratamento não discriminatório, da cláusula da nação mais favorecida, de redução generalizada das tarifas de importação e da utilização dos preços reais como base para valoração aduanейra.⁸

Ha-Joon Chang (2002) chega a afirmar, por exemplo, que o acordo da OMC, criada em 1994 como forma de institucionalizar o GATT, restringe a capacidade dos países em desenvolvimento para pôr em prática políticas de indústria, comércio e tecnologia mais ativas, e não passa de versão moderna dos antigos tratados desiguais que a Inglaterra e outros países desenvolvidos costumavam impor aos países semi-independentes, negando aos países em desenvolvimento os mesmos instrumentos utilizados no passado pelos países desenvolvidos, mantendo estagnadas ou aprofundando as assimetrias existentes.

Desde a introdução destas novas regras comerciais, amplamente aceitas pela comunidade internacional, poucos países ainda não desenvolvidos conseguiram sair desta condição, e os que conseguiram, como o Japão, a Coreia do Sul, China e Malásia, cada um em seu momento, adotaram instrumentos de proteção às suas indústrias nascentes semelhantes àqueles adotados pelos países centrais, como Inglaterra, Alemanha e EUA, por exemplo, contrariando, portanto, as recomendações vigentes.

A abertura econômica através da eliminação dos controles estatais, que acompanha este movimento de liberalização comercial intensificado a partir da década de 80, trouxe uma nova configuração das corporações empresariais, que pulverizaram suas unidades

8 O Art. VII do GATT estabelece que a base de cálculo dos direitos aduanейros é o valor aduanейro, e que este valor deve basear-se no valor real das mercadorias importadas. A normatização vigente do Art. VII do GATT foi feita no Acordo Sobre a Implementação do Art. VII, também chamado de Acordo de Valoração Aduaneira, aprovado em 1979 na Rodada de Negociações de Tóquio, que estabelece, dentre outras coisas, a precedência do valor de transação como referência para valoração.

produtivas, comerciais e de serviços ao redor do mundo, potencializando a utilização de subsidiárias, reais ou fictícias, localizadas em paraísos fiscais.

O comércio entre empresas de mesmo grupo econômico e com a utilização intensiva de subsidiárias em paraísos fiscais passou a predominar no cenário internacional. Estima-se que mais de 60% do comércio internacional no mundo ocorra por dentro das companhias, com características que se afastam daquelas que definem operações normais de compra e venda. Isso significa dizer que, para a maior parte do comércio exterior, os preços praticados não mais representam preços em situação normal de comércio, entre empresas independentes, condição essencial para servirem de base de cálculo para o Imposto de Importação ou para determinação dos lucros corporativos, diminuindo, dessa forma, a efetividade das próprias alíquotas aplicáveis.

Por outro lado, a OMC/GATT impõe às administrações aduaneiras a obrigação de considerar como bases imponíveis os preços reais das importações (Art. VII do GATT e Acordo de Valoração Aduaneira/GATT), critério de aplicação cada vez mais restrita, já que exigiria, para sua determinação, operações normais de comércio em situação de livre concorrência entre empresas independentes.

A intensificação do comércio intrafirma potencializa a utilização do comércio internacional como instrumento de planejamento tributário com vistas a deslocar as bases tributárias para paraísos fiscais. Ou seja, muitas vezes as transferências de mercadorias entre empresas do mesmo grupo servem muito mais para viabilizar a redução dos lucros tributáveis do que para atender a demandas operacionais de comércio ou de produção.

A intensificação da erosão das bases de tributação dos lucros levou os países do G20 e a OCDE a desenvolver estudos e propor, em 2013, uma série de recomendações com vistas a recuperar a capacidade dos estados para controlar e evitar a erosão das bases tributáveis e o deslocamento dos lucros para paraísos fiscais com o objetivo de eliminar ou reduzir a tributação (BEPS). Uma convenção multilateral foi ratificada por mais de 70 países em junho de 2017, sobre este tema.⁹

9 Multilateral Convention To Implement Tax Treaty Related Measures To Prevent Base Erosion and Profit Shifting, OCDE (<http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>)

Estranhamente, mesmo reconhecendo-se que parte significativa dos planejamentos tributários abusivos seja feito pela manipulação de preços no comércio internacional de mercadorias, especialmente nos países em desenvolvimento, nenhuma das medidas propostas estão relacionadas nem à recuperação da capacidade dos estados para controlar o comércio internacional, nem à utilização dos instrumentos aduaneiros para promover a mitigação das perdas tributárias.

Pelo contrário, em dezembro de 2013, na Conferência de Bali, a OMC¹⁰ aprovou o Acordo Sobre Facilitação do Comércio Exterior (TFA), que impõe às administrações aduaneiras uma série de restrições no exercício do controle sobre os fluxos comerciais internacionais.

Diversos dispositivos do referido acordo condicionam a facilitação do comércio à limitação no poder de controlar e de fiscalizar das administrações aduaneiras. Uma dessas limitações é justamente o deslocamento de controles tributários para momentos distintos dos despachos aduaneiros (momento da liberação das mercadorias).

O descompasso visível entre as preocupações mundiais crescentes com a retomada da governabilidade dos estados sobre os fluxos internacionais financeiros e comerciais e o Acordo de Facilitação do Comércio fica claro na manifestação de quase 200 entidades da sociedade civil mundial¹¹ que, em 2013, subscreveram documento exortando a OMC a abandonar as negociações deste acordo sob diversos argumentos, dentre os quais, o de que os países em desenvolvimento não poderiam abrir mão de um espaço político suficiente para adotar, se assim desejarem, níveis ou padrão de procedimentos aduaneiros mais exigentes, quando em condições de fazê-lo, tendo em conta seu contexto de desenvolvimento.

Cabe aqui observar ainda que a contrapartida para o relaxamento dos controles sobre o comércio poderia ter sido uma intensificação ao intercâmbio de informações entre as aduanas. No entanto, embora trate desta possibilidade, há no próprio Acordo uma série de restrições à sua utilização, tais como a exigência de que as solicitações de informações referentes aos despachos aduaneiros identifiquem os documentos e todas as pessoas envolvidas; de que as informações obtidas sejam utilizadas exclusivamente para a

10 9ª Conferência Ministerial de 7 de dezembro de 2013 de Bali.

11 Documento pode ser visualizado na página <http://notforsale.mayfirst.org> na internet.

finalidade indicada na solicitação; de que nenhum país possa exigir originais nem cópias de declarações de exportação apresentadas às autoridades aduaneiras do país exportador, dentre outras. Num tempo em que se propugna o intercâmbio automático de informações fiscais, não seria desejável e razoável que as informações prestadas ao país exportador estivessem automaticamente disponibilizadas ao país importador e vice-versa, já que se referem a uma mesma operação?

Ainda que tenham também reforçado o propósito de eliminar as medidas restritivas ao comércio, os países do G20, reunidos em Moscou em setembro de 2013, subscreveram o plano de ação da OCDE contra a erosão da base tributável e a transferência de lucros (BEPS) por empresas em todo o mundo, atribuindo ao intercâmbio de informações um valor realmente bastante relevante. Há, portanto, um claro movimento internacional na direção de relativizar o sigilo das informações fiscais referentes aos agentes econômicos, com vistas a criar instrumentos que permitam o compartilhamento automático de informações de natureza fiscal entre as administrações tributárias em assuntos que envolvam operações praticadas em distintos países.

No entanto, as ratificações da proteção ao sigilo e à confidencialidade – bem como as restrições de uso das informações obtidas mediante intercâmbio para fins de controle aduaneiro, constantes no texto do Acordo de Facilitação – são dispositivos que, a pretexto de facilitar o comércio, acabam por facilitar também o uso do comércio como mecanismo de evasão.

Com a implementação do GATT e dos inúmeros Acordos Multilaterais e Bilaterais que dele decorrem, percebe-se que a tributação das importações sofreu uma queda bastante acentuada, especialmente a partir da década de 80. Diversos Acordos de Livre Comércio promoveram mesmo a eliminação total da tributação em transações ocorridas entre os países envolvidos. É o caso, por exemplo, do Mercosul e da Comunidade Europeia, em que o imposto só é cobrado sobre produtos não originários de países signatários.

Negando a importância que teve o protecionismo no desenvolvimento dos países centrais, o GATT passou a atribuir ao livre comércio internacional o peso de condição absolutamente indispensável e suficiente para ampliar as condições de desenvolvimento

dos países, como fica evidente já no seu preâmbulo do documento.¹² Como consequência deste entendimento, foram estabelecidos diversos mecanismos para evitar que os países pudessem utilizar a tarifa aduaneira como instrumento de proteção, tais como, o acordo para reduzir gradativamente as alíquotas, medidas para disciplinar a determinação da base de cálculo (Valor Aduaneiro), medidas para disciplinar a utilização de direitos *antidumping*, medidas compensatórias e medidas de salvaguarda, cláusula da nação mais favorecida e equivalência ao tratamento nacional, dentre outras.

No cenário internacional, percebe-se, pela sequência de rodadas de negociações do GATT, um forte movimento no sentido de esvaziar o conteúdo protecionista que havia na tarifa aduaneira. A cada negociação, centenas e até milhares de preferências tarifárias eram acordadas, até que, já na década de 1960, as tarifas aduaneiras de importação já não mais significavam problemas para a nova doutrina de livre comércio que predominava (TREVISAN, 2016). Por outro lado, haja vista as limitações impostas às barreiras tarifárias, tão largamente utilizadas no passado, neste período é que se intensifica a utilização de medidas protecionistas não tarifárias.

As preocupações de que os mecanismos criados desde o início do GATT acentuavam a disparidade entre os países desenvolvidos e em desenvolvimentos já estavam presentes na Rodada Kennedy de negociações ocorridas em meados da década de 1960 (TREVISAN, 2016).

Na Rodada de Tóquio, no final dos anos 70, diante de uma nova onda de pressões protecionistas que se instalava no mundo, foi negociada uma série de acordos não tarifários, relacionados com subsídios, medidas compensatórias, *antidumping*, licenças de importação, valoração aduaneira, compras governamentais, etc. No campo tributário, o principal resultado foi um rebaixamento da média tarifária para produtos industriais, em 4,7%. No entanto, como salienta Trevisan (2016), não se pode deixar de destacar um episódio que teve relação direta com a conclusão da Rodada Tóquio, e que afetou sobremaneira a proliferação de blocos econômicos: a aprovação, por decisão do GATT, em 28/11/1979, de autorização definitiva para o tratamento diferenciado e favorável aos

12 Preâmbulo do GATT, 1947: Reconhecendo que suas relações no domínio comercial e econômico devem ser orientadas no sentido de elevar os padrões de vida, de assegurar o emprego pleno e um alto e sempre crescente nível de rendimento real e de procura efetiva, para a mais ampla exploração dos recursos mundiais e a expansão da produção e das trocas de mercadorias; Almejando contribuir para a consecução desses objetivos, mediante a conclusão de acordos recíprocos e mutuamente vantajosos, visando à redução substancial das tarifas aduaneiras e de outras barreiras às permutas comerciais e à eliminação do tratamento discriminatório, em matéria de comércio internacional.

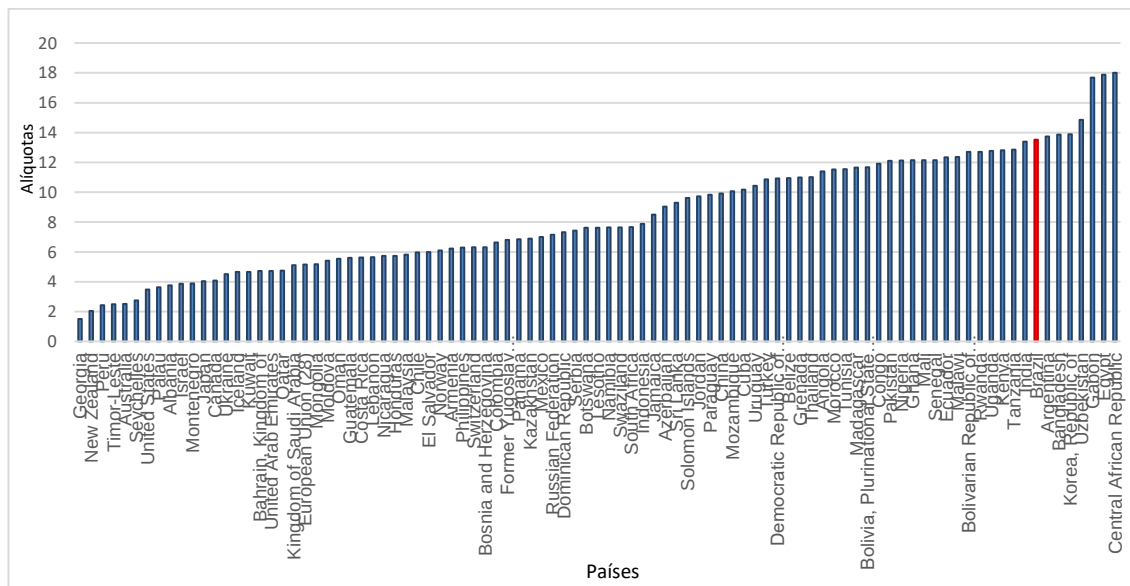
países em desenvolvimento, em bases não recíprocas, que ficou conhecida como “Cláusula de Habilitação”. Reconhecia-se a partir daí que as regras estabelecidas eram claramente desfavoráveis aos países em desenvolvimento ou não desenvolvidos.

4. EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL

Como visto acima, a tributação e o controle do comércio internacional, praticados pelos países, seguem regras estabelecidas no âmbito da Organização Mundial do Comércio, o que se reflete num movimento de convergência em termos de alíquotas e legislações aplicáveis. Toda a política de comércio exterior adotada pelos países membros da OMC terá que observar as normatizações e limites estabelecidos por aquela organização.

A alíquota média mundial do Imposto de Importação está hoje situada na casa dos 9% sobre o valor dos produtos, segundo o relatório World Tariff Profiles 2017 (WTO). O Brasil, de acordo com este levantamento, estaria praticando, em 2016, alíquota média de 13,53%, acima da média mundial (Figura 4). Percebe-se também que os países desenvolvidos da União Europeia, os EUA, Canadá, Austrália, Japão e outros possuem alíquotas médias abaixo de 6%. As maiores alíquotas médias atualmente praticadas são inferiores a 20%.

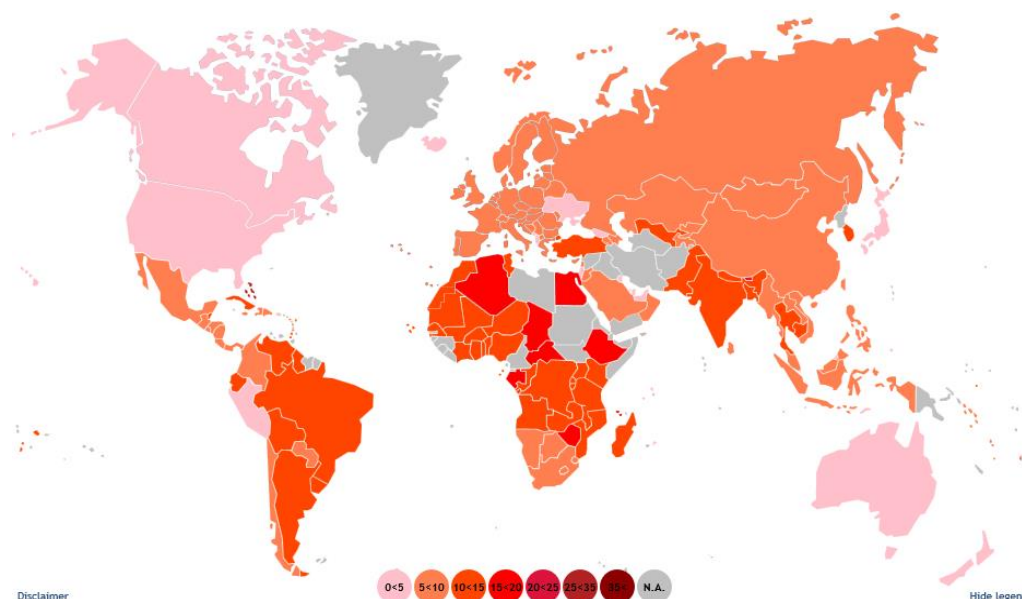
Figura 4 - ALÍQUOTAS MÉDIAS DE IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO (EM %)
PAÍSES SELECIONADOS
2016



Fonte: elaboração própria com dados publicados pela Organização Mundial de Comércio (World Tariff Profiles 2017).

Fica claro na Figura 5 que, embora existam países em desenvolvimento com alíquotas baixas, há uma concentração evidente de alíquotas da faixa de 0 a 10% entre os países desenvolvidos da América do Norte e Europa.

Figura 5 - DISTRIBUIÇÃO DE ALÍQUOTAS DE IMPORTAÇÃO NO MUNDO (EM %) 2017



Fonte: Organização Mundial de Comércio – 2017

A alíquota média praticada pelo Brasil é superior àquelas praticadas pelos países desenvolvidos, como os EUA, com alíquota média de 3,48%; União Europeia, com 5,16%; Japão, com 4,03%; Suíça, com 6,31%; e Canadá, com 4,8%, por exemplo. No entanto, com alíquota média de 13,53%, o Brasil pratica hoje políticas muito menos protecionistas do que aquelas que eram praticadas pelos países desenvolvidos quando estavam no mesmo estágio de desenvolvimento que estamos hoje.

Os EUA, por exemplo, até quase metade do século passado, praticavam alíquotas médias da ordem de 48% (CHANG, 2002), isso numa época em que, além da tarifa, dispunham de inúmeros outros instrumentos de proteção. Além disso, as diferenças que existiam entre eles e os países já desenvolvidos na época eram infinitamente menores do que as diferenças que existem hoje entre os países em desenvolvimento e os países desenvolvidos.

Em relação ao Imposto de Exportação, não há regramentos internacionais estabelecidos, exceto em alguns acordos bilaterais específicos que restringem ou limitam sua utilização. Segundo a organização *Third World Network* (2009), o Imposto de Exportação tem sido utilizado especialmente para elevar receitas governamentais, estabilizar preços, regular o

comércio, estimular a agregação de valor, proteger a indústria nascente, controlar a flutuação cambial e controlar a inflação.

Piermartini (2004) salienta que um terço dos países signatários da Organização Mundial de Comércio (OMC) cobra Imposto de Exportação, especialmente sobre produtos primários. Alguns países em desenvolvimento implementaram imposto de exportação e restrições durante a crise de alimentos entre 2006 e 2008, a maioria deles, impostos sobre produtos agrícolas e alimentos (ANTOINE BOUET E DAVID LABORDE, 2010).

O Imposto de Exportação tem sido utilizado pelos governos como instrumento de suas políticas industriais deste o século XI. Os registros mais relevantes de sua utilização estão na Europa, que utilizou este tributo não apenas como fonte de recursos, mas principalmente para preservar produtos primários como matéria prima para sua indústria doméstica (GOODE, LENT AND OJHA, 1966).

Os EUA, em dezembro de 1995, impuseram uma alíquota específica de US\$ 35 por tonelada de exportação de trigo, de acordo com Roberta Piermartini (2004). No entanto, a autora salienta que o Imposto de Exportação tem sido utilizado mais frequentemente pelos países em desenvolvimento e por países não desenvolvidos, embora países desenvolvidos também o utilizem eventualmente. Os produtos mais frequentemente tributados na exportação são *commodities* ou outros produtos com baixo nível de processamento, o que é absolutamente compreensível, pois estas medidas geralmente destinam-se a promover atividades de maior valor agregado.

Além disso, por tratar-se de matérias primas, a cobrança deste imposto serviria como fomento à produção nacional, como fez a China recentemente quando, em 2008, aumentou os impostos sobre exportação de alguns produtos de recursos minerais metálicos, como parte de produtos de aço, areia de minério de metal e ferro-liga,¹³ com o objetivo de reorientar o fornecimento desses bens no mercado interno, para diminuir o preço dos bens intermediários para os setores domésticos de fabricação (ANTOINE BOUET E DAVID LABORDE, 2015).

No setor extrativo de recursos naturais não renováveis, além desses efeitos, o Imposto de Exportação tem servido para promover a desaceleração da exploração, ou como fonte

13 Ferro-liga: Ligas especiais compostas de ferro e níquel.

adicional de recursos públicos para utilização no fomento de atividades alternativas ao desenvolvimento econômico, quando do esgotamento de tais reservas naturais.

Ainda sobre a tributação das *commodities* minerais, Alan Price e Scott Nance, em estudo realizado em 2009 sobre os efeitos das restrições impostas às exportações de produtos primários na indústria global de aço, revelam que poucos países fabricantes de aço são autossuficientes em recursos naturais necessários a esta produção. Os autores salientam que a restrição mais comumente utilizada é a cobrança de Imposto de Exportação.

A China é o maior produtor mundial destes insumos básicos, mas é o país que mais impõe restrições às exportações destes produtos, seguida da Rússia e da Ucrânia. Por outro lado, é também um dos maiores importadores de produtos primários. É evidente o propósito daquele país de capturar seus recursos naturais para a indústria doméstica e estimular a exportação de produtos com maior valor agregado, diferentemente do que ocorre no Brasil, que desonera completamente as exportações, produzindo a desindustrialização do país.¹⁴

Neste mesmo estudo há uma lista não exaustiva de países que cobram Imposto de Exportação sobre produtos que constituem a matéria prima para a indústria do aço, como demonstra a Figura 6.

Há diversas discussões sobre as motivações e justificativas para a imposição de Imposto sobre as Exportações de produtos do setor extrativo mineral, tais como a conservação de reservas naturais e a proteção ambiental, e também motivações de ordem econômica ou estratégica. Embora não haja proibições expressas, os EUA, a União Europeia e o México têm apresentado contestações junto à OMC contra as medidas de restrições impostas pela China, desde 2008, alegando violação de compromissos firmados por este país quando de sua adesão àquela organização.

14 Entrevista de Ha-Joon Chang para *El País*, que pode ser visualizada no seguinte endereço na internet: https://brasil.elpais.com/brasil/2018/01/05/economia/1515177346_780498.html

Figura 6 – IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO SOBRE MATÉRIA PRIMA PARA A INDÚSTRIA DE AÇO
PAÍSES SELECIONADOS
2009

PRODUTO	PAÍS	IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO
Minério de Ferro	Índia	15%
	Vietnam	20%
Coque	China	40%
	Rússia	6,50%
Alumínio	China	15%
	Rússia	7%
	Ucrânia	30%
	Indonésia	10%
Manganês	China	20%
	Gabão	35%
	Gana	6%
Molibdênio	China	15 A 20%
	Rússia	7%
Níquel	Rússia	5 A 30%
	Ucrânia	30%
Tungstênio	China	10%
	Rússia	7%
	Ucrânia	30%
Zinco	China	5 A 15%
	Ucrânia	30%
Magnésio	China	5 a 10%

Fonte: OCDE – Export Barriers and Global Trade in Raw Materials (Price and Nance, 2009).

Outro exemplo interessante a analisar é o da Tailândia. Após a Segunda Guerra Mundial, os impostos sobre exportação de arroz da Tailândia tornaram-se uma fonte importante de receita do governo. O governo tailandês utilizou o imposto de exportação sobre o arroz durante seu desenvolvimento industrial desde a década de 1960 até a década de 1980 para financiar a infraestrutura e os recursos necessários para a industrialização (PIERMARTINI, 2004 *apud* Warr, 2001).

Os governos têm usado impostos de exportação como fonte de receitas governamentais para financiar o desenvolvimento industrial há séculos. Os exemplos da Europa e da indústria de processamento de lã das colônias britânicas e dos impostos de exportação preferenciais que foram cobrados sobre matérias-primas e enviados sem impostos apenas para territórios britânicos são indicativos de quão valiosas as receitas provenientes dos impostos de exportação podem ser em economias em desenvolvimento (THIRD WORLD NETWORK, 2009).

Em documentos da Comissão Europeia sobre comércio, diversos autores apresentam razões pelas quais o imposto de exportação tem sido aplicado pelos países, além de

promover incremento de recursos para o Estado e o desenvolvimento de indústrias de processamento com maior valor agregado. Este imposto tem sido cobrado também para proteger os consumidores domésticos de preços internacionais de *commodities* elevados, para controlar a inflação de preços ou para capturar matérias-primas a custos inferiores para produtores locais. O Imposto de Exportação também permite ao Estado transformar os altos preços das *commodities* em um imposto extraordinário com razões orçamentárias ou para constituição de fundos de estabilização e investimentos em períodos de depressão dos preços internacionais.

O Parlamento Europeu (2016), em estudo que analisa o impacto do Imposto de Exportação e outras restrições às exportações de produtos primários nos países em desenvolvimento, revela que as restrições e o uso do Imposto de Exportação aumentaram na última década e que, do ponto de vista dos países em desenvolvimento, constituem importantes instrumentos de desenvolvimento, promovendo aumento de receitas governamentais, expansão do valor agregado doméstico em setores de uso dos referidos produtos, aprimoramento da sustentabilidade ambiental e desaceleração da extração de recursos.

Segundo este levantamento, o uso das restrições à exportação aumenta com o grau de diversificação da economia, o que implica que os países de médio e grande porte são mais propensos a usá-las do que os países com economias pouco diversificadas.

A Figura 7 refere-se a um quadro extraído do referido estudo em que fica demonstrada grande quantidade de medidas restritivas às exportações de produtos primários que têm sido criadas, aumentadas ou estendidas pelos países analisados no período entre 2000 e 2012, ressaltando-se a predominância da cobrança do Imposto de Exportação.

Figura 7 - TIPOS DE RESTRIÇÕES IMPOSTAS PELOS PAÍSES ÀS EXPORTAÇÕES DE PRODUTOS PRIMÁRIOS
PAÍSES SELECIONADOS
2000-2012

	EXPORT TAX	EXPORT QUOTA	EXPORT PROHIBITION	LICENSING REQUIREMENT	MINIMUM EXPORT PRICE	VAT TAX REBATE REDUCTION/ WITHDRAWAL	OTHER EXPORT RESTRICTIONS	TOTAL
China	76	352	75	7		331		841
Argentina	585	7	45		56			693
India	8	126					174	308
Pakistan	27	9	124		4			164
Vietnam	66	15	20		8			109
Belarus	15	30	25	30				100
Indonesia		12	40	20			23	95
Ukraine	3	30		35				68
Egypt	17	8	37				2	64
Russian Federation	18	4	14				22	58
Afghanistan	28							28
Guyana			28					28
Mauritius				28				28
Rwanda			27				1	28
Kyrgyzstan	28							28
Kenya			27					27
Tanzania			27					27
Uganda			27					27
Jamaica			25					25
Morocco				22				22
Cote d'Ivoire	14		7					21
Kazakhstan			21					21
Canada							17	17
Tajikistan			16					16
Zambia	9							9
Myanmar			8					8
Uruguay			1	1			2	4
Sri Lanka	3							3
Zimbabwe	2		1					3
Macedonia			2					2
Guinea	1							1
Tunisia	1							1
Moldova			1					1
Grand Total	908	593	598	143	68	331	241	2882

Fonte: Export Taxes And Other Restrictions On Raw Materials And Their Limitation Through Free Trade Agreements: Impact On Developing Countries. Policy Department, European Parliament – 2016.

Embora prevaleça a utilização do Imposto de Exportação, diversos outros instrumentos têm sido utilizados para restringir ou dificultar a exportação de produtos primários, tais como cotas, proibições, determinação de preços mínimos e o não abatimento do IVA. Independente do instrumento utilizado, as restrições às exportações de produtos

primários têm sido frequentemente utilizadas como forma de promover a alocação de recursos em atividades com maior valor agregado.

Diversas iniciativas da União Europeia vêm tentando disciplinar e restringir a utilização do Imposto de Exportação para produtos primários, especialmente do setor extrativo mineral. Embora estas propostas sejam bem recebidas por países como Canadá, EUA, Suíça e Coreia, têm sido altamente criticadas por alguns países em desenvolvimento como a Argentina, Malásia, Indonésia, Brasil, Paquistão, Cuba, Índia e Venezuela, dentre outros, sob os argumentos de que os impostos de exportação são um direito e uma ferramenta legítima para os países em desenvolvimento; que ajudam a aumentar a receita fiscal e estabilizam os preços; que não há base jurídica para uma negociação; e que não há mandato explícito para uma mudança nas regras da OMC sobre esta questão.

Vale ressaltar que a União Europeia faz uma distinção entre os impostos que distorcem o comércio e os impostos de exportação “legítimos”, como os aplicados no contexto dos desequilíbrios da balança de pagamentos, por exemplo. A UE propõe uma proibição total de impostos de exportação que distorcem o comércio, e tem sido muito ativa, no âmbito da Agenda de Desenvolvimento de Doha, exigindo compromissos substantivos de todos os membros da OMC para eliminar ou reduzir os impostos sobre exportação.

Interessante observar que a resistência manifestada pelos países desenvolvidos à utilização de restrições às exportações de matérias-primas convive com a defesa de medidas que combatem a concessão de subsídios às exportações de produtos manufaturados, ficando claro que aos países industrializados interessa reduzir os custos apenas das matérias-primas.

CONSIDERAÇÕES FINAIS E PROPOSTAS

A definição da política de comércio exterior alinhada com a definição de uma política de desenvolvimento nacional sustentável é o pressuposto essencial para um adequado dimensionamento das tarifas aduaneiras, tanto nas importações como nas exportações.

Aproveitando a experiência internacional neste setor, especialmente dos países que lograram saltar da condição de “em desenvolvimento” para “desenvolvidos”, e tendo em conta a etapa em que nos encontramos, propõe-se que o Brasil passe a atuar de forma muito intensa nos fóruns internacionais, especialmente no âmbito da OMC, com vistas a

promover mudanças que efetivamente protejam os interesses nacionais e favoreçam os mecanismos que permitam ao país retomar seu processo de industrialização, e abandonar sua condição preponderante de Estado primário-exportador, provedor de matérias-primas.

Segundo Groppo e Piermartini (2014), os acordos comerciais podem ter atenuado a volatilidade das políticas comerciais, o que é conveniente para a estabilidade e previsibilidade do comércio internacional, mas, a partir de 2011, na maioria dos países em desenvolvimento, cerca de 70 a 90% das tarifas poderiam ter sido aumentadas unilateralmente em mais de 15 pontos percentuais sem violar compromissos com a OMC.

A desfiguração do comércio produzida pela liberalização, especialmente com a utilização dos paraísos fiscais, materializa-se basicamente no esvaziamento do conceito econômico de preço, de tal forma que a possibilidade adquirida pelas empresas multinacionais ou transnacionais de definirem livremente seus preços acaba frustrando a efetividade da própria tarifa aduaneira, mitigando assim os efeitos do uso da tarifa com finalidade de proteção relativa à produção doméstica.

Outro efeito não menos importante que acompanha o processo de globalização, especificamente em relação à liberalização e abolição de controles estatais, é a crescente desmaterialização do valor dos bens. Uma parte significativa dos preços acaba apropriada de forma deliberada a parcelas intangíveis de valor dos bens, como *royalties*, direitos de marca, *marketing*, serviços comerciais, etc., as quais são pagas normalmente em paraísos fiscais.

Neste contexto, há que se rever ou reinterpretar dispositivos internacionais criados em momentos em que o comércio internacional, distintamente do que ocorre atualmente, era predominantemente praticado entre empresas independentes. Em relação ao Imposto de Importação, é necessário analisar os efeitos da aplicação de alíquotas específicas, de forma subsidiária, complementar ou exclusiva para determinados tipos de produtos importados, em que poderiam ser mais efetivas do que as alíquotas *ad valorem*.

O Imposto de Exportação, por outro lado, tem sido utilizado apenas de forma residual no Brasil, embora o Decreto-Lei n. 1.578, de 1977, que o instituiu, tenha estabelecido uma alíquota de 30%, que pode ser alterada em até cinco vezes para cima e até zero para

baixo.¹⁵ A imensa maioria dos produtos está sujeita à alíquota zero. Em algumas situações específicas, como na exportação de fumo e derivados para alguns países da América do Sul e exportações de couro, foram estabelecidas alíquotas de IE com finalidade regulatória de combate ao contrabando ou de estímulo ao abastecimento interno. Porém este imposto não tem sido utilizado com a intenção de promover determinados setores econômicos ou de combater eventuais práticas de concorrências predatórias de produtos estrangeiros.

O imposto de exportação é relativamente fácil de administrar, há menos incertezas em sua operação e poderia contribuir para aumentar o bem-estar nos países produtores, sendo preferível taxar as exportações de *commodities* e reduzir tributos sobre a importação ao contrário, segundo funcionários do Banco Mundial (DEVARAJAN, GO E SCHIFF, 1996). Em comparação com o Imposto de Renda sobre os lucros, o Imposto de Exportação opera mais rápida e diretamente.

Segundo Piermartini (2004), os impostos de exportação sobre os produtos primários (especialmente não processados) funcionam como um subsídio indireto às indústrias de fabricação ou transformação de maior valor agregado. Os impostos de exportação sobre *commodities* primárias podem ser usados para reduzir o preço doméstico dos produtos primários, a fim de garantir o fornecimento de insumos intermediários a preços abaixo do mercado mundial para as indústrias domésticas de transformação. Desta forma, os impostos sobre as exportações constituem um incentivo para o desenvolvimento de indústrias domésticas de fabricação ou processamento com exportações de maior valor agregado.

Alíquotas progressivas podem ajudar a combater os efeitos negativos da flutuação dos preços das *commodities*. Pesquisas demonstram que nas épocas de *boom* dos preços

15 Art. 3º A alíquota do imposto é de trinta por cento, facultado ao Poder Executivo reduzi-la ou aumentá-la, para atender aos objetivos da política cambial e do comércio exterior. ([Redação dada pela Lei n. 9.716, de 1998](#))

Parágrafo único. Em caso de elevação, a alíquota do imposto não poderá ser superior a cinco vezes o percentual fixado neste artigo. ([Redação dada pela Lei n. 9.716, de 1998](#)) Art. 4º - O pagamento do imposto será realizado na forma e no momento fixados pelo Ministro da Fazenda, que poderá determinar sua exigibilidade antes da efetiva saída do produto a ser exportado. Parágrafo único. Poderá ser dispensada a cobrança do imposto em função do destino da mercadoria exportada, observadas normas editadas pelo Ministro de Estado da Fazenda.

internacionais, parte relevante dos preços acabam sendo transferidos para o exterior na forma de pagamentos de serviços, ou mesmo em função de manipulações de preços.

No setor extrativo de recursos naturais não renováveis, além desses efeitos, o Imposto de Exportação poderia servir como fonte adicional de recursos públicos para utilização no fomento de atividades alternativas ao desenvolvimento econômico superveniente ao esgotamento das reservas. Além disso, por tratar-se de matérias primas, a cobrança do Imposto de Exportação serve como estímulo à produção nacional, como fez a China (2008), que aumentou os impostos sobre exportação de alguns produtos de recursos metálicos –parte de produtos de aço, areia de minério de metal, ferro-liga, etc. – com o objetivo de reorientar o fornecimento desses bens no mercado interno e diminuir o preço dos bens intermediários para os setores domésticos de fabricação (ANTOINE BOUET E DAVID LABORDE, 2010).

Da mesma forma, a cobrança deste imposto poderia servir de estímulo para atrair investimentos em atividades relacionadas à cadeia produtiva que utiliza o referido produto primário.

Parte relevante das exportações brasileiras é de produtos primários, cujos preços internacionais são determinados em bolsas de mercadorias, como mostra a Figura 8, abaixo. Praticamente 40% dos produtos exportados são das classes de Animais Vivos e Produtos do Reino Animal, Produtos do Reino Vegetal e Produtos do Reino Mineral.

Em 2016, o Brasil exportou quase US\$ 100 bilhões em produtos situados nas primeiras cinco seções, que correspondem a produtos primários ou de baixo nível de processamento. A cobrança de Imposto de Exportação sobre a maior parte destes produtos produziria pouco efeito em termos de competitividade internacional, pois, na maior parte dos casos, os preços são definidos por cotações internacionais de *commodities*.

Figura 8 – PRODUTOS EXPORTADOS POR SEÇÃO DA NOMENCLATURA
BRASIL
2016

CLASSES DE PRODUTOS	EXPORTAÇÕES 2016 US\$	PARTICIPAÇÃO
I – ANIMAIS VIVOS E PRODUTOS DO REINO ANIMAL	13.895.299.457	8%
II – PRODUTOS DO REINO VEGETAL	29.991.636.436	16%
III – GORDURAS E ÓLEOS ANIMAIS OU VEGETAIS, ETC.	1.250.936.423	1%
IV – PRODUTOS DAS INDÚSTRIAS ALIMENTARES, BEBIDAS, ETC.	24.433.640.077	13%
V – PRODUTOS MINERAIS	28.061.791.756	15%
VI – PRODUTOS DAS INDÚSTRIAS QUÍMICAS	9.207.853.726	5%
VII – PLÁSTICOS E SUAS OBRAS, BORRACHA E SUAS OBRAS	5.121.889.816	3%
VIII – PELES, COURO, PELETERIA E OBRAS DESTAS MATÉRIAS	2.148.161.041	1%
IX – MADEIRA, CARVÃO VEGETAL E OBRAS DE MADEIRA, CORTIÇA	2.362.925.221	1%
X – PASTA DE MADEIRA, ETC., PAPEL E SUAS OBRAS	7.495.873.791	4%
XI – MATERIAS TÊXTEIS E SUAS OBRAS	2.212.649.263	1%
XII – CALÇADOS, CHAPÉUS E ARTEFATOS DE USO SEMELHANTE	1.169.378.144	1%
XIII – OBRAS DE PEDRA, GESSO, CIMENTO, ETC. PRODS. CERÂMICOS	1.847.391.595	1%
XIV – PÉROLA NATURAIS OU CULTIVADAS, PEDRAS PRECIOSAS	3.375.747.955	2%
XVI – MÁQUINAS E APARELHOS, MATERIAL ELÉTRICO, SUAS PARTES	14.887.093.118	8%
XVII – MATERIAL DE TRANSPORTE	19.904.328.333	11%
XVIII – INSTRUMENTOS E APARELHOS DE ÓPTICA, FOTOGRAFIA	858.144.668	0%
XIX – ARMAS E MUNIÇÕES, SUAS PARTES E ACESSÓRIOS	343.452.045	0%
XX – MERCADORIAS E PRODUTOS DIVERSOS	937.931.474	1%
XXI – OBJETOS DE ARTE, DE COLEÇÃO E ANTIGUIDADES	198.105.369	0%
XXII – TRANSAÇÕES ESPECIAIS	2.124.968.813	1%
TOTAIS	185.235.400.805	100%

Fonte: Endereço eletrônico do MDIC (www.mdic.gov.br/balanca/mes/2016/BCB007B.xls)

A cobrança de imposto sobre exportações de *commodities*, por outro lado, permitiria ao Estado corrigir e amenizar os efeitos da flutuação dos preços, permitindo-lhe apropriar-se de parte do *boom* dos preços internacionais, o que poderia ser aplicado prioritariamente na constituição de fundos para estabilização e compensação nos momentos de depressão dos preços internacionais, ou em obras de infraestrutura voltada ao próprio setor.

Como propostas específicas a serem estudadas com maior detalhamento, listamos um conjunto de medidas que podem ser cogitadas em um projeto nacional de desenvolvimento industrial.

- Implementação do Imposto de Exportação sobre exportação de produtos primários e semielaborados com alíquotas regressivas em função do nível de processamento dos produtos e progressivas em função do crescimento dos preços de cotação internacional. Possibilidade de utilização do imposto com alíquotas variáveis como instrumento de mitigação dos efeitos tributários da manipulação de preços internacionais de *commodities*.

- Utilização de alíquotas específicas, combinadas ou não com alíquotas *ad valorem*, para o Imposto de Importação para determinados tipos de produtos.
- Criação de instrumentos que permitam à administração aduaneira o arbitramento das bases imponíveis de transações comerciais que envolvam empresas localizadas em paraísos fiscais.
- Redução e consolidação de Regimes Aduaneiros Especiais em função dos objetivos econômicos, tratando-os como benefícios fiscais, sujeitos, portanto, ao controle social e às contrapartidas quantificáveis do ponto de vista econômico e social.
- Condicionamento do tratamento aduaneiro às operações de exportação e importação à disposição do país de destino ou de procedência, respectivamente, em colaborar mediante intercâmbio automático e recíproco de informações simétricas. Exemplo: para cada declaração de importação no Brasil, há uma declaração de exportação no país de procedência, e vice-versa. Assim, se o país de procedência não disponibilizar as informações registradas em seu país, a aduana brasileira poderá arbitrar os preços para efeito de valoração aduaneira ou de apuração dos lucros tributáveis.

CONCLUSÃO

O cumprimento do objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, prevista no Art. 3º da Constituição, de promover o desenvolvimento nacional impõe a utilização de todos os instrumentos disponíveis, inclusive as tarifas aduaneiras, para promover o desenvolvimento de atividades produtivas de maior valor agregado.

Tanto no passado como nos momentos atuais, as condições para o desenvolvimento nacional sempre estiveram profundamente subordinadas às relações comerciais internacionais e à forma como os Estados atuam no seu controle e regulação.

As tarifas aduaneiras são por excelência os instrumentos mais diretos de atuação dos Estados no controle dos fluxos internacionais e podem ser utilizadas em alinhamento com programas nacionais organizados no sentido de garantir condições favoráveis ao desenvolvimento econômico.

Se não é possível, ou talvez não seja desejável, a retomada de políticas tarifárias altamente protecionistas como aquelas praticadas de forma intensiva no passado, por outro lado, abdicar totalmente da utilização do instrumento tarifário, ou de outro instrumento de proteção, é submeter qualquer projeto de desenvolvimento nacional à sorte do acaso ou à mercê de interesses dos países desenvolvidos.

O que se propõe neste artigo é a retomada da utilização efetiva das tarifas aduaneiras de forma dirigida para produzir efeitos econômicos com vistas à aceleração do crescimento econômico e à redução das desigualdades sociais.

Assim, principalmente, pela utilização do Imposto de Exportação sobre produtos primários, propõe-se a criação de condições que permitam a transferência do pilar principal da economia do setor primário para o setor secundário, abrindo caminho para a inserção, ainda que tardia, do Brasil, no rol das economias industrializadas, o que, como comprova a experiência internacional, constitui o principal motor para geração de empregos e distribuição de renda.

REFERÊNCIAS

BOUET, Antoine; LABORDE, David (2010). *The Economics of Export Taxation: A Theoretical and CGE-Approach Contribution*.

BOUET, Antoine; LABORDE, David (2015). *Differential Export Taxes Along the Oilseeds Value Chain*.

CAMPOS, Antonio (1990). *Comércio Internacional e Importação*. Edições Aduaneiras Ltda.

CHANG, Ha-Joon (2002). *Chutando a Escada*. Editora Unesp.

CHANG, Ha-Joon (2008). *Maus Samaritanos, O Mito do Livre-Comércio e a História Secreta do Capitalismo*.

DEVARAJAN, Shantayanan; GO, Delfin; SHIFF, Maurice; SUTHINWART-NARUEPUT, Sethaput (1996). *The Whys and Why Nots of Export Taxes. Policy Research Working Paper*.

EUROPEAN PARLIAMENT (2016). *Export Taxes And Other Restrictions On Raw Materials And Their Limitation Through Free Trade Agreements: Impact On Developing Countries*. Directorate-General For External Policies, Policy Department.

GOODE, Richard; LENT, George E., OJHA, P. D. (1966). *Role of Export Taxes in Developing Countries*. Staff Papers, International Monetary Fund, Vol 13, n.3.

GROPPO, Valeria; PIERMARTINI, Roberta. *Trade Policy Uncertainty and the WTO, 2014*. Divisão de Pesquisa Econômica e Estatística da Organização Mundial de Comércio. WTO Working Paper ERSD-2014-23.

OCDE (2016). *Exports of Mineral Commodities: Contributing to Economy-Wide Growth?*

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de (2012). *Economia e Política das Finanças Públicas no Brasil*, Hucitec Editora.

PEREIRA, Lia Backer Valls (2017). *Imposto de Exportação: Uma Boa Ideia?*

PEREIRA, Lia Backer Valls (2017). *Impostos de Exportações: Breve Resenha*. FGV/IBRE e UERJ/FCE.

PIERMARTINI, Roberta (2004). *The Role of Export Taxes in the Field of Primary Commodities*. World Trade Organization, Geneva, Switzerland. WTO Publications.

PRICE, Alan; NANCE, Scott (2009). *Export Barriers and Global Trade in Raw Material: The Steel Industry Experience*. Report to the Raw Material Committee of the Organization For Economic Cooperation And Development.

RADCLIFFE, Brent (2017). *The Basics of Tariffs and Trade Barriers*.

RATI, Bruno (2001). *Comércio Internacional e Câmbio*. Edições Aduaneiras Ltda. 10ª Edição.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL (2016). *Carga Tributária Bruta 2015*.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL (2012). *Visão de Futuro para a Aduana Brasileira*.

SOSA, Roosevelt Baldomir (2000). *A Aduana e o Comércio Exterior*. Edições Aduaneiras Ltda.

TREVISAN, Rosaldo (2016). *A Internacionalização da Disciplina do Imposto de Importação: Contornos para uma Regulação Internacional de Incidência*, Curitiba. Universidade Federal do Paraná.

THIRD WORD NETWORK (2009). *Benefits of Export Taxes*. <http://www.twn.my/pos.htm>

WTO (2009). *Overview of Developments in the International Trading Environment. Annual Report by the Director-General, Part A: Trade and Trade-Related Developments in 2009*.

WTO (2014). *China – Measures Related to the Exportation of Rare Earths, Tungsten, and Molybdenum*. Reports of the Panel. World Trade Organization.

WTO (2017). *Trade Policy Review. Report By The Secretariat – Switzerland And Liechtenstein*. WT/TPR/S/355.

WTO/ITC/UNCTAD (2017). *World Tariff Profiles 2017*.