

KIYOSHI HARADA

Advogado. Professor de Direito Financeiro Tributário e Administrativo. Ex-Procurador-Chefe da Consultoria Jurídica do Município de São Paulo.

OSVALDO ANTONIO DE LIMA

Procurador da Fazenda Nacional em Cuiabá-MT. Especialista em Direito Processual Civil pelo Instituto Greco. Mestrando em Direito pela Universidade Estadual Paulista. Professor de Direito Tributário na Unic e na Esmagis.

RODRIGO GONZALEZ

Advogado. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Pós-graduado em Administração de Empresas pela Fundação Getúlio Vargas.

SERGIO LUIZ MONTEIRO SALLES

Doutor em Direito pela Universidade de Roma e pela Universidade de São Paulo. Advogado em São Paulo.

1. DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

1.1

A EXTRAFISCALIDADE, O PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE E A PONDERAÇÃO DE PRINCÍPIOS NO COMÉRCIO EXTERIOR

MARCUS VINICIUS BUSCHMANN

SUMÁRIO: 1. Os impostos sobre o comércio exterior: 1.1 Breve histórico; 1.2 Função atual - 2. Extrafiscalidade e comércio exterior - 3. Os princípios constitucionais da proporcionalidade e da razoabilidade e a aplicação concreta da extrafiscalidade no comércio exterior: 3.1 Breve síntese sobre os princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade; 3.2 A extrafiscalidade em face do princípio da proporcionalidade e a aplicação da ponderação de princípios - 4. Conclusão - Bibliografia.

1. Os impostos sobre o comércio exterior

São dois os impostos que diretamente estão relacionados com o comércio exterior:¹ os impostos de importação e exportação.

1.1 Breve histórico

Os impostos sobre o comércio exterior ou os impostos aduaneiros são tributos que existem desde da civilização romana.²

Neste País, na época do Império, a arrecadação conseguida com esses impostos chegava a 70% (setenta por cento) da receita pública derivada.³

Os impostos de importação e exportação detinham, até o ano de 1938, uma finalidade puramente fiscal devida à escassez de outras fontes de arrecadação. Tal

⁽¹⁾ Segundo o disposto no CTN, arts. 19 ao 28.

⁽²⁾ Na civilização romana já existiam impostos aduaneiros, como o afirmado por Sílvio Meira, in *Direito tributário romano*, São Paulo, RT, 1978, p. 32: "Desde o tempo da Realza cobraram-se os impostos alfandegários, conforme se lê em Tito Lívio, 2, 9, 6". "Esses tributos, denominados portoria ou telonia, tiveram grande aplicação na vida romana. Recafam sobre as mercadorias objeto de importação."

⁽³⁾ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 148: "Derivadas são as provenientes da economia privada, representada pelo tributo, pelos ingressos parafiscais e pelas multas".

fato ocorria porque o País ainda não possuía uma economia desenvolvida, ou seja, ainda possuía exportações primárias e pequeno nível de desenvolvimento industrial.

Todavia, apesar de "nosso Imposto de Importação, a rigor, jamais haja sido consequência deliberada de uma política econômica nítida e lucidamente protecionista, foi à sombra dele que surgiu, medrou e frutificou a indústria manufatureira nacional",⁴ ou seja, a finalidade fiscal assumiu consequências benéficas ao País, permitindo o crescimento manufatureiro.

Cabe ressaltar que essa importância fiscal dos referidos impostos ainda predomina em países poucos desenvolvidos economicamente.

Após 1940, os Impostos sobre o Comércio Exterior foram perdendo importância para o saldo da arrecadação, sendo que na atualidade representam menos de 5% (cinco por cento) do arrecadado.

Desta forma, com a evolução econômica do País, a finalidade fiscal dos referidos impostos foi sendo substituída por uma finalidade preponderantemente extrafiscal.

1.2 Função atual

Atualmente, os impostos aduaneiros possuem importantes funções na política macroeconômica.

O imposto de importação possui basicamente uma função protetora, visando auxiliar e proteger as indústrias nacionais.

Tal proteção deve ser mensurada de forma equilibrada para não desestimular melhorias em produtividade e tecnologia.

As tarifas aduaneiras, simultaneamente com o câmbio, são poderosos mecanismos para controlar e estimular a balança comercial, o consumo e o emprego (consequências do estímulo à Indústria Nacional).⁵

O imposto de exportação também é um mecanismo importante, apesar das diversas críticas a sua existência,⁶ desde que seja utilizado excepcionalmente, por motivos sérios, seguindo o princípio da proporcionalidade e a ponderação de princípios.

⁽⁴⁾ CARLUCCI, José Lence. *Uma introdução ao direito aduaneiro*. São Paulo : Aduaneiras, 1997. p. 58.

⁽⁵⁾ Esse ponto é obscuro, sempre necessitando de ponderações, como veremos adiante.

⁽⁶⁾ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sistema tributário na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo : Saraiva, 1988. p. 161.

A Constituição dos Estados Unidos da América,⁷ por exemplo, terminantemente proíbe a instituição de impostos sobre a exportação.⁸

Todavia, tendo em vista a sua função extrafiscal, acredita-se que o imposto de exportação deve ao menos existir como uma ferramenta de política econômica.

2. Extrafiscalidade e comércio exterior

Pela ocorrência da predominante característica extrafiscal dos impostos aduaneiros, cabe neste ponto expor a extrafiscalidade.

A extrafiscalidade é um fator finalístico atribuído aos tributos que fogem da simples arrecadação, ou seja, das necessidades do Estado em captar recursos para sua manutenção⁹ e seu progresso.

Com a extrafiscalidade, a tributação é direcionada para fins políticos, porém fins políticos não arrecadatórios, lembrando que o próprio "exercício do poder de tributar é fenômeno de caráter iniludivelmente político".¹⁰

Desta forma, o tributo age não somente como instrumento arrecadatório, mas também como um instrumento de intervenção do Estado na Economia,¹¹ no meio social e até como agente preservador do meio ambiente.¹²

Assim sendo, podemos entender que essa atividade do Poder Público é fundada na soberania nacional.

⁽⁷⁾ *The United States Constitution*, Article I, Section 9, Clause 5: "No Tax or Duty shall be laid on Articles exported from any State".

⁽⁸⁾ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 7. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1971, p. 308.

⁽⁹⁾ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Op. cit., p. 2: Sobre a Imposição Tributária - "A imposição tributária, como decorrência das necessidades do Estado em gerar recursos para sua manutenção e a dos governos que o administram, é fenômeno que surge no campo da Economia, sendo reavaliado na área de Finanças Públicas e normatizado pela Ciência do Direito".

⁽¹⁰⁾ BALEEIRO, Aliomar. Op. cit., p. 189.

⁽¹¹⁾ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito tributário brasileiro - Sistemas constitucionais tributários*. Rio de Janeiro : Forense, 1986. vol. II, t. II, p. 634: "Os tributos, ao lado de sua função de fornecer os recursos para as despesas essenciais do Estado, exercem o papel de agentes do intervencionismo estatal na economia, de instrumentos de política econômica".

⁽¹²⁾ OLIVEIRA, José Marcos Domingues. *Direito tributário e meio ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita*. 2. ed. Rio de Janeiro : Renovar, 1999. p. 38: "O tributo surge como instrumento eficiente tanto para proporcionar ao Estado recursos para agir (tributação fiscal), como fundamentalmente para estimular condutas não-poluídas e desestimular as poluidoras (tributação extrafiscal)".

Neste sentido, os tributos surgem não somente como uma criação do poder tributário, mas também como uma derivação do poder de polícia. "O poder de tributar absorve o poder de polícia na tarefa de regular a economia",¹³ todavia, essa absorção do poder de polícia não descaracteriza a natureza tributária da imposição estatal,¹⁴ ou seja, o conceito jurídico de tributo não é afastado pela existência de finalidade extrafiscal preponderante, esta sim que é absorvida e integrada na exação fiscal.

Destarte, não há tributo puramente fiscal ou puramente extrafiscal. O tributo sempre terá as duas finalidades, cabendo ao intérprete investigar a finalidade principal que domina a exação.¹⁵

Os impostos aduaneiros são estudados, na atualidade, pela preponderância da extrafiscalidade, pois "têm apresentado relevantíssimas utilidades na tomada de iniciativas diretoras da política econômica".¹⁶

Cabe agora perquirir qual a extensão destas iniciativas diretoras da política econômica, ou seja, até que ponto o manejo da extrafiscalidade pode ser utilizado pelo Estado.

3. Os princípios constitucionais da proporcionalidade e da razoabilidade e a aplicação concreta da extrafiscalidade no comércio exterior

3.1 Breve síntese sobre os princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade

O princípio da razoabilidade e o princípio da proporcionalidade são faces distintas da mesma moeda.

⁽¹³⁾ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito tributário ... cit.*, p. 634.

⁽¹⁴⁾ Idem, ibidem, p. 636: "Os americanos distinguem entre o *taxing power* e o *police power*, podendo este último ser fonte de cobrança de taxa pelo exercício do poder de polícia ou constituir a finalidade reguladora do tributo. Apesar de certa tendência conservadora pretender separar rigidamente o *police power* do *taxing power*, prevaleceu no direito americano a tese de que a finalidade extrafiscal não desnatura o tributo. A interpretação mais moderna aboliu a distinção entre 'revenue and regulatory tax', recusando-se a Suprema Corte a perquirir sobre a motivação da incidência fiscal".

⁽¹⁵⁾ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 162: "Há tributos que se prestam, admiravelmente, para a introdução de expedientes extrafiscais. Outros, no entanto, inclinam-se mais ao setor da fiscalidade. Não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão-só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro".

⁽¹⁶⁾ Idem, ibidem.

São princípios não escritos que dimensionam o mesmo objetivo, porém com fundamentos diferentes.¹⁷

Nos últimos dois séculos, a jurisprudência da Suprema Corte dos Estados Unidos da América consagrou a regra da razoabilidade (*rule of reasonableness*).

A razoabilidade surgiu da cláusula *due process of law*, sendo aplicada, em um primeiro momento, como um princípio processual (*procedural due process*) e tornando-se, posteriormente, um princípio material, ético (*substantive due process*).

O princípio da razoabilidade não é um princípio de fácil entendimento, estando intimamente conectado com o valor justiça.

Luis Roberto Barroso, com muita precisão, asseverou que o princípio da razoabilidade "é um parâmetro de valorização dos atos do Poder Público para aferir se eles estão informados pelo valor superior inerente a todo ordenamento jurídico: a justiça. Sendo mais fácil de ser sentido do que conceituado, o princípio se dilui em um conjunto de proposições que não o libertam de uma dimensão excessivamente subjetiva".¹⁸

Este princípio busca a compatibilidade entre os meios utilizados pelo Poder Legislativo (examinando a razoabilidade das leis) e pelo Poder Executivo (examinando a razoabilidade de seus atos) e a finalidade visualizada pelos mesmos, além disso, pretende aferir se tal finalidade é legítima.¹⁹

O princípio da proporcionalidade surgiu na Alemanha, evoluindo do direito administrativo (na análise das normas sobre o poder de polícia e seus limites), e alcançando o direito constitucional após a II Guerra Mundial, tendo em vista que após a existência dos regimes totalitários muitos juristas notaram claramente a existência de leis injustas.²⁰

⁽¹⁷⁾ TÁCITO, Caio. "A razoabilidade das leis". *RF* 335/4, Rio de Janeiro, Forense, jul./set. 1996: "Em sentido equivalente, o direito alemão adotou o princípio da proporcionalidade, ou o princípio da proibição do excesso, conferindo-lhe a natureza de norma constitucional não escrita, que permite ao intérprete aferir a compatibilidade entre meios e fins, de modo a evitar restrições desnecessárias ou abusivas contra os direitos fundamentais".

⁽¹⁸⁾ BARROSO, Luis Roberto. "Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade no direito constitucional". *RF* 336/128, Rio de Janeiro, Forense, out./dez. 1996.

⁽¹⁹⁾ TÁCITO, Caio. Op. cit, p. 4: "Foi sobretudo na avaliação da legitimidade da intervenção do Poder Público no domínio econômico e social, que se aplicou o teste de racionalidade (*rationality test*) e, a seguir, o padrão de razoabilidade (*reasonableness standard*) como aferição da legalidade da legislação".

⁽²⁰⁾ SCHOLLER, Heinrich. *O princípio da proporcionalidade no direito constitucional e administrativo da Alemanha*. Trad. de Ingo Wolfgang Sarlet, *Interesse público*. São Paulo: Nota Dez, 1999. v. 2, p. 94: "Uma vinculação jurídica do legislador apenas teve condições de se desenvolver a partir da trágica experiência histórica vivenciada

O princípio constitucional da proporcionalidade nasceu, realmente, do Segundo Estado de Direito, quando houve a ascensão dos direitos fundamentais, onde foi abandonado o primado absoluto da legalidade, nascendo o primado da constitucionalidade. Assim sendo, não bastaria a aplicação do princípio da legalidade, devendo o Estado aplicar o princípio da legalidade proporcional.²¹

Da mesma forma que a razoabilidade, a proporcionalidade objetiva conferir a compatibilidade entre meios e fins, proibindo limitações aos direitos fundamentais que sejam sem sentido ou absurdas.

Todavia, na investigação da proporcionalidade, o direito alemão procurou fragmentar o princípio para entender melhor sua aplicação.

Assim sendo, a doutrina averiguou a existência de três elementos²² que formam o conteúdo do princípio da proporcionalidade: a adequação (ou pertinência), a necessidade (ou exigibilidade) e a razoabilidade (ou proporcionalidade em sentido estrito).

A adequação, que trabalha com a realidade empírica, busca conferir se o meio utilizado tem possibilidades reais de alcançar a finalidade pretendida.

A necessidade, que também capta a experiência obtida na realidade, pode ser compreendida no sentido de que "a medida não há de exceder os limites indispensáveis à conservação do fim legítimo que se almeja, ou uma medida para ser admissível deve ser necessária".²³

Assim, podemos entender o elemento necessidade como uma mensuração entre os meios a serem utilizados pelo Poder Público e, posteriormente a esta avaliação, como uma escolha pela medida menos gravosa aos interesses individuais.²⁴

pela humanidade sob o signo dos regimes totalitários e da II Guerra Mundial, quando os juristas se deram conta de que existem leis injustas".

(21) Idem, *ibidem*, p. 96-97: "O princípio da reserva legal autoriza o Tribunal Constitucional a afastar atos administrativos que carecem de base legal, assim como a eliminar diretamente as leis que, em face de sua indeterminação e falta de clareza, ofendem o princípio do Estado de Direito, no que diz com as exigências de clareza normativa e proporcionalidade. No momento em que se reconheceu o princípio da reserva legal como sendo o da reserva da lei proporcional, passou a ser admitida a possibilidade de impugnação e eliminação não apenas das medidas administrativas desproporcionais, mas também das leis que, ofensivas à relação entre os meios e os fins, estabelecem restrições aos direitos fundamentais".

(22) Muitos entendem que estes elementos não são apenas fragmentos do princípio da proporcionalidade, mas sim verdadeiros subprincípios.

(23) BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 8. ed. São Paulo : Malheiros, 1999, p. 360.

(24) CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 2. ed. Coimbra : Almedina, 1998, p. 262: "O princípio da exigibilidade, também conhecido como 'princípio da necessidade' ou da 'menor ingerência possível', coloca a tônica na

Por último e não menos importante, temos a razoabilidade ou proporcionalidade em sentido estrito.

Este elemento pode ser entendido como uma análise final da norma em questão, onde os meios e os fins são equacionados e o intérprete avalia se tais meios, com suas vantagens e desvantagens, são relacionadas com determinados fins e, outrossim, se esses fins são realmente legítimos.²⁵

Após o breve comentário sobre a origem, a finalidade e os elementos do princípio da proporcionalidade, por fim, é importante frisar que este princípio tem um *status* de princípio geral, ou seja, é envolvido em "todos os valores e princípios constitucionais, equilibrando-os e limitando-os em sentido".²⁶

3.2 A extrafiscalidade em face do princípio da proporcionalidade e a aplicação da ponderação de princípios

Pelo o exposto, podemos tentar traçar um paralelo entre a extrafiscalidade e a proporcionalidade.

Nesse sentido, devemos avaliar se o fim político pretendido com os impostos aduaneiros (fator extrafiscal²⁷) e o meio utilizado (majoração ou diminuição das alíquotas) violam o princípio da proporcionalidade.

Nesse ponto, utilizaremos o princípio da proporcionalidade como um princípio de interpretação,²⁸ entendendo que o "domínio lógico de aplicação do princípio da proporcionalidade estende-se aos conflitos de bens jurídicos de qualquer espécie".²⁹

Assim sendo, no comércio exterior, o fator extrafiscal, contido nos impostos aduaneiros, e os meios empregados para sua concretização devem ser ponderados com os valores e os princípios constitucionais.

idéia de que o cidadão tem direito à menor desvantagem possível. Assim, exigir-se-ia sempre a prova de que, para a obtenção de determinados fins, não era possível adoptar outro meio menos oneroso para o cidadão".

(25) Idem, *ibidem*, p. 263.

(26) TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*. vol. V. *O orçamento na Constituição*. 2. ed. Rio de Janeiro : Renovar, 2000, p. 140.

(27) TIPKE, Klaus. *Sobre a unidade da ordem jurídica tributária – Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo : Dialética, 1998, p. 68: "Um parâmetro justo para tais impostos extrafiscais não é o princípio da capacidade contributiva. Os impostos extrafiscais devem ser apropriados para o objetivo a que visam e devem orientar-se para o que aquele objetivo exigir" (grifamos).

(28) BONAVIDES. Op. cit., p. 386-387: "Uma das aplicações mais proveitosas contidas potencialmente no princípio da proporcionalidade é aquela que o faz instrumento de interpretação toda vez que ocorre antagonismo entre direitos fundamentais e se busca desde aí solução conciliatória, para a qual o princípio é indubitavelmente apropriado".

(29) CANOTILHO, J. J. Gomes. Op. cit., p. 264.

Os fins políticos objetivados com os impostos aduaneiros são diversos.

O imposto de importação pode ser utilizado como mecanismo de proteção à indústria nacional, de controle inflacionário,³⁰ ou ainda como desestímulo ao consumo de determinados produtos.³¹

O imposto de exportação, entre outras finalidades, pode evitar a escassez de produtos no mercado interno ou ajudar a combater fraudes fiscais.

Todavia, qual a extensão das medidas tomadas para tanto? Será que a finalidade política visualizada pelo Poder Público se tornar efetiva? Quais são os prejuízos que tais medidas poderão causar na economia e na sociedade? Quais são os agentes sociais e econômicos envolvidos?

Enfim, várias são as dúvidas sobre a aplicação concreta da extrafiscalidade, pois sua aplicação é refletida em diversas áreas.

A aplicação do fator extrafiscal no campo do comércio exterior, feita com o objetivo de proteger a indústria nacional, por exemplo, pode prejudicar consumidores, lesar outros agentes econômicos ou exterminar atividades conquistadas com um panorama político e econômico anteriormente estabelecido, violando o princípio da livre iniciativa.³²

O ato político de proteção às indústrias, ou seja, a majoração das alíquotas dos impostos aduaneiros deve ser aplicada com foco no princípio da proporcionalidade.³³

⁽³⁰⁾ Ao se permitir o fácil acesso de mercadorias externas na escassez de mercadorias ou no aumento sem motivo do preço das mesmas.

⁽³¹⁾ A seletividade e essencialidade também são aplicadas nos impostos sobre o comércio exterior. Apesar de não existir previsão expressa na Constituição Federal sobre o I e o IE sobre a aplicação do subprincípio da seletividade, como no caso do IPI (art. 153, § 3.º, I, da CF), ele deve ser aplicado indiretamente, com base no art. 153, § 1.º, da CF e sob o manto do princípio constitucional da capacidade contributiva.

⁽³²⁾ GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1991. p. 221-222: "Livre iniciativa é termo de conceito extremamente amplo. Não obstante, a inserção da expressão no art. 170, *caput*, tem conduzido à conclusão, restrita, de que toda a livre iniciativa se esgota na liberdade econômica ou de iniciativa econômica.

Dela – da livre iniciativa – se deve dizer, inicialmente, que expressa desdobramento da liberdade.

Considerada desde a perspectiva substancial, tanto como resistência ao poder, quanto como reivindicação por melhores condições de vida (liberdade individual e liberdade social e econômica), *descrevo a liberdade como sensibilidade e acessibilidade a alternativas de conduta e de resultado.*" (grifamos).

⁽³³⁾ GRAU, Eros Roberto. "Parecer: comercialização de cigarros – Livre iniciativa – Princípio da proporcionalidade". *RDA* 215/314, Rio de Janeiro, Renovar, jan./mar. 1999: "determinada norma constitucional que pretenda dar concreção ao princípio da soberania nacional apenas poderá confrontar manifestações da livre concorrência na média (*sic*)

Desta forma, o meio, ou seja, a majoração das alíquotas deve ser adequada com o fim pretendido que, no caso exemplificado, será a proteção à indústria nacional, fim legitimado pelo princípio da soberania³⁴ nacional.

Deve o meio ser necessário para o fim pretendido, ou seja, deve este meio, majoração das alíquotas, ser legítimo aos seus fins e de menor gravidade aos interesses individuais.

Neste instante, notamos o primeiro toque interpretativo do princípio da proporcionalidade que, simultaneamente com a ponderação de princípios,³⁵ começa a examinar se realmente as medidas tomadas (majoração das alíquotas) são, entre as existentes, as de menor gravidade aos interesses individuais.

Assim, devemos nos questionar se haveria outro modo de solucionarmos o problema de forma a preservar em harmonia e equilíbrio os princípios constitucionais.³⁶⁻³⁷

Por fim, seguindo o traçado pela necessidade da medida, devemos equacionar as vantagens e desvantagens da medida traçada (aumento das alíquotas), de-

em que o faça com observância do critério da proporcionalidade e na implementação de política pública voltada à realização dos objetivos fundamentais do Brasil e dos fundamentos e do fim da ordem econômica. O inverso também é verdadeiro: determinada norma infraconstitucional que pretenda dar concreção aos princípios da livre iniciativa e da livre concorrência apenas poderá confrontar manifestações da soberania nacional na medida em que o faça com observância do critério da proporcionalidade e na implementação de política pública voltada à realização dos objetivos fundamentais do Brasil e dos fundamentos e do fim da ordem econômica".

⁽³⁴⁾ CANOTILHO, J. J. Gomes. Op. cit., p. 83: "A soberania, em termos gerais e no sentido moderno, traduz-se num poder supremo no plano interno e num poder independente no plano internacional".

⁽³⁵⁾ LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 676: "No caso de uma contradição entre princípios, tem, portanto, cada princípio de ceder perante o outro, de modo a que ambos sejam actuados 'em termos óptimos' (mandado de optimização). Em que medida seja este caso depende do escalão do bem jurídico em causa em cada caso e requer, ademais, uma ponderação de bens. Aqui trata-se, em última análise, do valor posicional dos princípios individualmente considerados no quadro de um sistema de tais princípios".

⁽³⁶⁾ CANOTILHO, J. J. Gomes. Op. cit., p. 1.097: "o princípio da unidade obriga o intérprete a considerar a constituição na sua globalidade e a procurar harmonizar os espaços de tensão existentes entre as normas constitucionais a concretizar".

⁽³⁷⁾ GRAU, Eros Roberto. "Parecer: comercialização ...", cit., *RDA* 215/311: "Não se pode visualizar a ordem econômica constitucional como produto de imposições circunstanciais ou meros caprichos dos constituintes, porém como resultado do confronto de posturas e texturas ideológicas e de interesses que, de uma ou de outra forma, foram compostos, para, como peculiar estrutura ideológica, aninhar-se no texto constitucional. De outro lado – prossegue – sendo a Constituição um sistema dotado de coerência, não se presume contradição entre suas normas".

terminando uma forma de proteger a indústria nacional (fim legítimo)³⁸ que seja racional e razoável, ou seja, proporcional, efetivando-se, assim, a harmonia dos princípios constitucionais.

Destarte, a concretização do fator extrafiscal dos impostos aduaneiros (alterações de alíquotas) não deve ser adotada de forma imediata, surpreendendo setores e discriminando atividades.

A medida adotada, fundamentada na soberania nacional, deve ser proporcional, de forma a alertar os nichos econômicos das mudanças que estão por vir.

Além disso, a aplicação do princípio da soberania nacional deve ser ponderada com outros princípios constitucionais, pois a majoração de alíquotas atinge outros segmentos e setores da economia e ainda cria uma tensão com outros princípios em oposição³⁹ à soberania nacional, como a livre-iniciativa.

Ao ser elevada, repentinamente, a alíquota do imposto de importação, poderá o Estado estar violando os princípios da livre-iniciativa, da proporcionalidade e da ponderação.

A finalidade legítima do uso da extrafiscalidade estará, indiretamente, discriminando atividades.

Um caso concreto do exposto ocorreu com o Dec. 1.427/95, que aumentou a alíquota do imposto de importação de veículos de passeio para 70%.

Ora, tal medida foi desproporcional, irrazoável, pois puniu arbitrariamente quem estabeleceu negócios relacionados com a importação de veículos.

⁽³⁸⁾ A verdadeira legitimidade da proteção da indústria nacional seria a manutenção do emprego e do crescimento interno, buscando-se, desta forma, concretizar e harmonizar princípios fundamentais como os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa (art. 1.º, IV, da CF). Entretanto, cabe ressaltar que, na atualidade, a indústria é o setor que gera menos empregos, devido à automação de vários nichos e setores. Ressalte-se que o setor que mais beneficia a geração de empregos, na atualidade, é o setor terciário.

⁽³⁹⁾ CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 2. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1996. p. 205: "Contra a opinião de Engisch não se deve considerar semelhante compromisso entre dois diferentes princípios gerais da ordem jurídica como uma contradição, mas sim como uma oposição. Pois uma contradição é sempre algo que não deveria existir e que por isso, sendo possível, deve ser eliminado, ou seja, como diz Engisch, uma desarmonia, enquanto as oposições de princípios aqui em causa pertencem necessariamente à essência de uma ordem jurídica e só a esta dão pleno sentido; eles não devem por isso, de modo algum, ser eliminados, mas antes ajustados através de uma solução intermédia, pela qual a sua oponibilidade interna se resolve num compromisso, no duplo sentido da palavra".

Outrossim, não podemos responsabilizar apenas o setor de importação de veículos como o culpado pelo déficit na balança comercial.⁴⁰ Não havia situação que justificasse um estado de necessidade.⁴¹

Se a medida era realmente necessária, deveria ela ter sido proporcional, aumentando-se, gradativamente (ou seja, ou em diversos atos ou em um ato com progressividade temporal), a alíquota do imposto de importação, permitindo, desta forma, que setores econômicos co-relacionados se preparassem para o novo patamar a ser estabelecido.

Outrossim, deveria ter sido avaliado se a finalidade do ato (majoração da alíquota) era realmente legítima, partindo-se da ponderação de princípios e de uma análise da importância para a economia como um todo, das mudanças a serem concretizadas no comércio exterior.

Outro caso concreto surgiu com o aumento expressivo do imposto de exportação incidente sobre armas, munições e acessórios,⁴² sob a justificativa de combate à fraude fiscal, efetuada pela exportação a países vizinhos e posterior retorno clandestino ao Brasil, e sob a fraca justificativa de evitar, com esse retorno, o aumento da criminalidade nos centros urbanos.⁴³

O Dec. 3.658/2000 majorou a alíquota do imposto de exportação dos referidos produtos para 150% (cento e cinquenta por cento).

Ora, tal medida combate a fraude fiscal, porém, simultaneamente, desestimula e prejudica o exportador que age corretamente, cerceando sua atividade, tornando seu produto sem competitividade no mercado externo e gerando desemprego. Isto sem contraria a Lei Maior.

Deve-se combater a entrada de armas clandestinas e a criminalidade no País, porém o tributo não é a melhor arma de combate.

Desta forma, acreditamos que o meio utilizado (o aumento de tributo com intuito não-arrecadatório) não se relaciona com o fim legítimo, que deve ser efe-

⁽⁴⁰⁾ Argumento utilizado pela União Federal para fundamentar a vigência e necessidade do ato de majoração extrema, como se depende do AGRSS 775/SP, Pleno, rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 23.02.1996 p. 3.625, *Ement v. 01817-01 p. 72* em www.stf.gov.br.

⁽⁴¹⁾ HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Trad. de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1991. p. 25: "Importante, todavia, não é verificar, exatamente durante o estado de necessidade, a superioridade dos fatos sobre o significado secundário do elemento normativo, mas, sim, constatar, nesse momento, a superioridade da norma sobre as circunstâncias fáticas".

⁽⁴²⁾ Tabela de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), seção XIX, capítulo 93.

⁽⁴³⁾ "Arma ganha imposto de exportação", *Jornal do Brasil Online*, Rio de Janeiro, quarta-feira, 15.11.2000, <http://www.jb.com.br>.

tuado com investimentos na área social e na segurança pública, não com majorações-surpresas absurdas.

Porém, mesmo para aqueles que entendam que o tributo é um meio eficaz para combater a criminalidade e evitar a fraude fiscal, destacamos outro ponto de discórdia: a aplicação imediata de um enorme aumento na alíquota.

A medida deveria ter sido aplicada com o peso da proporcionalidade, ou seja, com um aumento de alíquota em etapas, concedendo oportunidade aos empresários do setor de se prepararem para a exigência fiscal que irão suportar ao exportarem para determinados países.

Nesse sentido, estaríamos homenageando a ponderação entre os princípios da livre-iniciativa e da soberania nacional, fazendo prevalecer a harmonia dos valores constitucionais.

4. Conclusão

Pelo exposto, podemos afirmar que os impostos aduaneiros possuem um fator extrafiscal preponderante.

Essa função não arrecadatória é importantíssima para a política econômica.

Entretanto, não podemos retirar dessa função a aplicação do princípio constitucional da proporcionalidade e da harmonia de valores feitas através da ponderação de princípios.

Desta forma, deve a concretização da extrafiscalidade ser ponderada e dotada de razoabilidade.

A extrafiscalidade dos impostos aduaneiros não pode ser utilizada sem ser vinculada à proporcionalidade e à ponderação, pois, caso contrário, acontecerá o que ocorre muitas vezes neste País, o justo pagando pelo pecador através da generalização do problema e da pormenorização dos meios de solução.

Ou seja, os vultosos aumentos de alíquotas não devem apenas ocorrer sob justificativas fracas ou sob a vontade de privilegiar minorias economicamente poderosas. Para ocorrer esses aumentos, deve o Poder Público agir com cuidado, de forma racional e razoável, permitindo, ao menos, que vários agentes econômicos saibam com antecedência de como o Poder Público irá agir com relação ao comércio exterior.

Aumentos abruptos devem ser excepcionais, ocorrendo, apenas, quando haja um estado de necessidade que coloque, seriamente, o Estado brasileiro em risco.

Bibliografia

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 7. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1971.

- BARROSO, Luis Roberto. "Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade no direito constitucional". *RF* 336. Rio de Janeiro : Forense, out./dez. 1996.
- BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 8. ed. São Paulo : Malheiros, 1999.
- CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 2. ed. Lisboa : Calouste Gulbenkian, 1996.
- CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 2. ed. Coimbra : Almedina, 1998.
- CARLUCCI, José Lence. *Uma introdução ao direito aduaneiro*. São Paulo : Aduaneiras, 1997.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 11. ed. São Paulo : Saraiva, 1999.
- ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. 7. ed. Lisboa : Calouste Gulbenkian, 1996.
- GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)*. 2. ed. São Paulo : Malheiros, 1991.
- . "Parecer: comercialização de cigarros - Livre iniciativa - Princípio da proporcionalidade". *RDA* 215. Rio de Janeiro : Renovar, jan./mar. 1999.
- HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Trad. de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre : Sergio Antonio Fabris, 1991.
- LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3. ed. Lisboa : Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sistema tributário na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo : Saraiva, 1988.
- MEIRA, Sílvio. *Direito tributário romano*. São Paulo : RT, 1978.
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito tributário e meio ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita*. 2. ed. Rio de Janeiro : Renovar, 1999.
- SCHOLLER, Heinrich. *O princípio da proporcionalidade no direito constitucional e administrativo da Alemanha*. Trad. de Ingo Wolfgang Sarlet, Interesse Público. São Paulo : Nota Dez, 1999. v. 2.
- TÁCITO, Caio. "A razoabilidade das leis". *RF* 335. Rio de Janeiro : Forense, jul./set. 1996.
- TIPKE, Klaus. *Sobre a unidade da ordem jurídica tributária - Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo : Dialética, 1998.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro : Renovar, 1995.
- . *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*. vol. III. *Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. 2. ed. Rio de Janeiro : Renovar, 1999.
- . *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*. vol. V. *O orçamento na Constituição*. 2. ed. Rio de Janeiro : Renovar, 2000.
- . *Tratado de direito tributário brasileiro - Sistemas constitucionais tributários*. Rio de Janeiro : Forense, 1986. v. II, t. II.