

**ROBERTO HERING MEYER**

**A OMC E AS LIMITAÇÕES DE POLÍTICAS FISCAIS INTERNAS DOS  
ESTADOS – O CASO DO BRASIL**

**Florianópolis**

**2010**

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO  
PROGRAMA DE MESTRADO**

**ROBERTO HERING MEYER**

**A OMC E AS LIMITAÇÕES DE POLÍTICAS FISCAIS INTERNAS DOS  
ESTADOS – O CASO DO BRASIL**

Florianópolis

2010

ROBERTO HERING MEYER

**A OMC E AS LIMITAÇÕES DE POLÍTICAS FISCAIS INTERNAS DOS  
ESTADOS – O CASO DO BRASIL**

Dissertação apresentada no Curso de Pós  
Graduação em Direito da Universidade Federal de  
Santa Catarina como requisito para obtenção do  
título de Mestre em Direito.

Orientador: Professor Doutor Carlos Araújo Leonetti

Florianópolis

2010

ROBERTO HERING MEYER

**A OMC E AS LIMITAÇÕES DE POLÍTICAS FISCAIS INTERNAS DOS  
ESTADOS – O CASO DO BRASIL**

Esta dissertação foi julgada adequada para obtenção do título de Mestre em Direito e aprovada em sua forma final pela coordenação do Curso de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina, na área de Relações Internacionais.

**Banca Examinadora:**

---

Presidente: Professor Doutor Carlos Araújo Leonetti (UFSC)

---

Membro: Professor Doutor Ubaldo Cesar Balthazar (UFSC)

---

Membro: Professora Doutora Caroline Proner (UNIBRASIL)

---

Membro Suplente: Professor Doutor Humberto Pereira Vecchio (UFSC)

---

Coordenador: Professor Doutor Antonio Carlos Wolkmer (UFSC)

Florianópolis (SC), março de 2010.

## **AGRADECIMENTOS**

A execução do presente trabalho não seria possível sem a participação de todos aqueles citados abaixo. Agradeço de fundo do meu coração pelo amor, apoio e paciência de todos os que estiveram presentes nessa jornada.

Em primeiro lugar, agradeço aos meus pais por toda a educação e pelas oportunidades de vida concedidas. Agradeço também a minha companheira Aila, minha doce e amorosa incentivadora que me ajudou em todas as horas. Sem o apoio familiar, nada disso teria sido possível.

Em segundo lugar, agradeço aos meus amigos e companheiros, no mestrado, na minha vida pessoal e na minha vida profissional. Todos fizeram parte e ajudaram na concretização deste desafio.

Em terceiro lugar, agradeço a oportunidade de realização dos estudos permitida pelo escritório Martinelli. A realização dos estudos em conjunto com os desafios da vida profissional foi algo substancialmente difícil e penoso. Ainda assim, meu crescimento pessoal e profissional está diretamente vinculado aos 8 anos dessa parceria. A experiência em Genebra foi fundamental para que esse objetivo se concretizasse.

Um agradecimento especial vai também para o meu orientador e colega Leonetti. O desafio de conjugar a atividade acadêmica e profissional foi sempre respeitado e incentivado pelo professor, muito em função de sua própria experiência de vida profissional. Agradeço ao suporte dado durante todo o Mestrado.

Agradeço também a todo o apoio do pessoal e professores da Universidade Federal de Santa Catarina. A qualificação de seus professores e a excelência no ensino foi determinante para que esta oportunidade se concretizasse.

## RESUMO

As recentes decisões proferidas no âmbito do Sistema de Solução de Controvérsias da OMC têm motivado a necessidade de avaliação específica pelos Estados Membros quando da elaboração de suas políticas fiscais internas. Alguns casos relevantes vêm sendo objeto de decisões que impactam diretamente na soberania fiscal interna como elemento de distorção de práticas comerciais internacionais. O estudo aplicado dos casos na OMC demonstra que as cláusulas da nação mais favorecida (NMF) e do tratamento nacional (TN) tem cada vez mais suscitado debates na formulação de políticas fiscais que, até então, eram reflexo intransponível da soberania estatal de cada Estado. A questão é ainda mais evidente no caso do Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias, tendo em vista a recente decisão proferida em matéria tributária no Caso FSC. Outras normas da OMC também possuem clara afetação tributária. A análise dos casos e das decisões torna-se fundamental para que os Estados evitem questionamentos e aplicação de decisões contra suas políticas internas. No caso do Brasil, afora os cada vez mais recorrentes questionamentos, é preciso avaliar a possibilidade de exposição de políticas estatais no âmbito tributário a questionamentos no âmbito do mecanismo de solução de controvérsias. Os países não dispõem mais de uma liberdade plena na configuração de políticas fiscais sem que observe a adequação de tais políticas às normas da OMC.

**PALAVRAS-CHAVES:** OMC – DIREITO TRIBUTÁRIO – LIMITAÇÃO – POLÍTICAS FISCAIS INTERNAS.

## **ABSTRACT**

The recent decisions in the Dispute Settlement System of the WTO has been motivating the assessment of specific necessity by the Members when elaborating their internal fiscal policies. Some of the relevant disputes have being object of decisions that generates direct impact in the internal fiscal sovereignty as element of distortive international trade practices. The study of the WTO demonstrates that the most favorite nation (MFN) and the national treatment (NT) clauses has been generating debates in the formulation of fiscal policies which, until then, were unbridgeable when dealing with internal sovereign of each Member. This situation has been still more evident regarding the Subsidy and Countervailing Measures Agreement (SCM), having in mind the evidence of the recent decision of the FSC case. Other WTO rules also present clear tax relation. The analysis of the disputes and its decisions is fundamental to the Members assess its policies in order to avoid questions and disputes regarding its internal tax measures. In the case of Brazil, besides the recent consults by the other Members, it is necessary to assess the possibility of exposure of certain tax policies to future consults and disputes in the Dispute Settlement System. The countries don't have a full sovereignty and freedom to configure and define the fiscal policies without observing the relation of such policies regarding the WTO rules.

**KEYWORDS:** WTO – TAX LAW – LIMITATION – INTERNAL TAX POLICIES.

## SIGLAS E ABREVIATURAS

AA - Acordo sobre Agricultura

Acordo OMC - Acordo que Institui a Organização Mundial do Comércio

Caso FSC - Caso “United States – Tax Treatment for Foreign Sales Corporation”

CE - Comunidades Europeias

Cláusula NMF - Cláusula da nação mais favorecida

Cláusula TN - Cláusula do tratamento nacional

COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

DISC - Domestic International Sales Corporation

DSU – Dispute Settlement Understanding

ESC - Entendimento Relativo às Normas e Procedimentos de Solução sobre Controvérsias

ETI - Extraterritorial Income Exclusion Regime

EUA - Estados Unidos da América

FSC - Foreign Sales Corporation

GATS - Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços

GATT 1947 - Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio 1947

GATT 1994 - Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio 1994

ICMS - Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços

IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados

IVA - Imposto sobre Valor Agregado

JOBS - American Jobs Creation Act

MRPC – Mecanismo de Revisão de Políticas Comerciais

MSC - Mecanismo de Solução de Controvérsias

OMC - Organização Mundial do Comércio

OI – Organização internacional

OSC - Órgão de Solução de Controvérsias (da OMC)

PIB - Produto Interno Bruto

PIS - Contribuição para o Programa de Integração Social

SCM - Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias

SPS - Acordo sobre Aplicação de Medidas Sanitárias e Fitossanitárias

TPRM - Mecanismo de Exame de Políticas Comerciais

TRIMs - Acordo sobre Medidas de Investimentos relacionadas ao Comércio



TRIPs – Acordo relativo aos Aspectos do Direito de Propriedade Intelectual relacionados ao Comércio

UNCTAD - Conferência das Nações Unidas para o Comércio e Desenvolvimento

VAT – Value Added Tax (Imposto sobre Valor Agregado - IVA)

## SUMÁRIO

|  |            |
|--|------------|
| <b>INTRODUÇÃO .....</b>  | <b>12</b>  |
| <b>CAPÍTULO 1:</b>   |            |
| <b>A ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO – OMC. OS ACORDOS COM REFLEXO SOBRE A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.....</b>  | <b>21</b>  |
| 1.1 Uma análise sobre as normas do GATT com reflexo fiscal.....  | 32         |
| 1.1.1 O Artigo I – A Cláusula da Nação Mais Favorecida (NMF).....  | 35         |
| 1.1.2 O Artigo III – A Cláusula de Tratamento Nacional (TN) .....  | 40         |
| 1.2 Uma análise sobre as normas do Acordo Sobre Subsídios e Medidas Compensatórias - SCM com reflexo fiscal .....  | 46         |
| 1.3 Uma análise sobre as normas do GATS com reflexo fiscal.....  | 56         |
| 1.4 Uma análise de outras normas da OMC com reflexo fiscal.....  | 60         |
| <b>CAPÍTULO 2:</b>   |            |
| <b>OS JULGAMENTOS PROFERIDOS NO ÂMBITO DA OMC COM REFLEXO SOBRE A LEGISLAÇÃO E A ORGANIZAÇÃO FISCAL DOS ESTADOS-MEMBROS.....</b>   | <b>66</b>  |
| 2.1 O Órgão de Solução de Controvérsias – OSC da OMC.....  | 67         |
| 2.2 Os julgamentos de políticas fiscais com tratamento discriminatório.....  | 76         |
| 2.2.1 Controvérsias envolvendo o Artigo I – A Cláusula da Nação Mais Favorecida .....  | 78         |
| 2.2.2 Controvérsias envolvendo o Artigo III – A Cláusula de Tratamento Nacional.....   | 82         |
| 2.3 O caso emblemático em matéria fiscal. O caso Foreign Sales Corporation – FSC .....   | 88         |
| 2.4 Outros exemplos de disputas com afetação tributária no âmbito da OMC.....  | 98         |
| <b>CAPÍTULO 3:</b>   |            |
| <b>O REFLEXO DOS ACORDOS DA OMC E DAS DECISÕES PROFERIDAS NO ÂMBITO DO OSC EM RELAÇÃO AO CASO BRASILEIRO – UMA ANÁLISE DAS RECENTES DISCUSSÕES LEGAIS E SEU POSSÍVEL IMPACTO FRENTE AO ORDENAMENTO INTERNACIONAL .....</b> | <b>106</b> |

|       |   |            |
|-------|---|------------|
| 3.1   | Dos recentes questionamentos de políticas fiscais brasileiras.....                                  | 107        |
| 3.2   | Das recentes alterações e discussões legais em matéria fiscal com possível impacto junto a OMC..... | 113        |
| 3.2.1 | <i>Das Zonas de Processamento de Exportações - ZPE's</i> .....                                      | 113        |
| 3.2.2 | <i>Da Lei 11.727/08 – tributação “ad rem”</i> .....   | 119        |
| 3.2.3 | <i>Das recentes discussões judiciais com potencial contrariedade aos acordos da OMC</i> .....       | 122        |
| 3.2.4 | <i>Dos questionados benefícios fiscais RECAP e REPES</i> .....                                      | 133        |
| 3.2.5 | <i>Da CIDE Tecnologia e da discriminação tributária no GATS</i> .....                               | 137        |
| 3.2.6 | <i>Do conteúdo discriminatório em matéria tributária em legislações federais e estaduais</i> .....  | 143        |
| 3.3   | Das lições dos casos do OSC .....   | 149        |
|       | <b>CONCLUSÃO</b> .....  | <b>153</b> |
|       | <b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....   | <b>160</b> |
|       | <b>APÊNDICE</b> .....   | <b>166</b> |

## INTRODUÇÃO

A hipótese central do presente estudo parte da premissa de que, recentemente, em virtude da recente globalização comercial e do surgimento de regramentos multilaterais, os Estados vêm aceitando restringir seu poder de atuação em políticas de ordem macro-econômica, dentre elas, em especial foco aqui tratado, o campo fiscal.

Assim, com o aumento nos volumes de comércio internacional bem como pela maior normatização recente dos acordos comerciais internacionais, no âmbito da OMC - Organização Mundial do Comércio, os Estados vêm se tornando mais dependentes entre si na medida em que aceitam restringir seu poder de atuação em razão da necessidade de participação efetiva nas relações internacionais, e, com destaque, aqui, no comércio internacional.

Este cenário acaba por limitar a ação dos Estados em suas políticas internas como reflexo do fenômeno da globalização e integração comercial e econômica, envolvendo desde políticas de direitos humanos até políticas de ordem macro-econômicas, em especial aquelas de ordem fiscal.

Neste sentido, várias podem ser as limitações que incidem sobre os Estados ao participarem efetivamente do comércio internacional. Para assim usufruir dos benefícios do comércio, o Estado deve estar disposto a restringir parte de sua soberania.

Não obstante o objetivo da OMC de buscar a redução e flexibilização de barreiras tarifárias e não tarifárias, com objetivo de promover o aumento dos fluxos de comércio e a promoção do desenvolvimento dos Estados-membros, a eventual abertura de uma disputa comercial dentro de seu sistema de solução de controvérsias veio a permitir avaliação da OMC quanto a políticas tributárias internas

adotadas pelos Membros. Tais avaliações definitivamente não foram o foco principal quando da elaboração dos acordos de comércio.

Atualmente, o aumento das consultas e disputas existentes no âmbito dos comitês dos acordos comerciais passou a demonstrar que as políticas internas por parte dos Estados-membros, no âmbito tributário, não mais se resumem às questões internas sobre a incorporação e ao status hierárquico dos tratados no ordenamento jurídico nacional, estando atreladas diretamente aos acordos multilaterais existentes no âmbito da OMC.

O risco de um potencial julgamento desfavorável em uma demanda apresentada no âmbito do mecanismo de solução de controvérsias, com possível imposição de mecanismos de retaliação por parte do Estado-membro vencedor, passa a representar assim uma razão a mais para que os Membros adotem políticas internas que não disponham contrariamente aos acordos comerciais internacionais celebrados no âmbito da OMC.

Diante disso, o reflexo dos acordos multilaterais celebrados e, principalmente, o resultado de algumas decisões proferidas no âmbito do sistema de solução de controvérsias, passou potencialmente a servir de norte para análise e formulação de políticas tributárias em nível nacional. Em muitos casos, tais decisões podem vir a limitar a adoção de determinadas políticas internas que ultrapassem ou firam as regras e os acordos vigentes na OMC.

Tal fato decorre, em primeira análise, do impacto internacional que tais políticas tributárias geram na liberalização comercial internacional e no grau de influência sobre a competitividade dos produtos e serviços originários dos Estados nacionais que as formulam, visando-se evitar a distorção dos preços internacionais das mercadorias e serviços intercambiados entre os membros.

Sobre os acordos no âmbito da OMC, os princípios basilares de não-discriminação e de tratamento nacional do GATT (Acordo Geral de Tarifas e Comércio), seja do GATT/47, seja do GATT/94, bem como os outros acordos comerciais resultantes deste arcabouço de regras, entre eles principalmente o Subsidies and Countervailing Measures Agreement – SCM (Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias), o Acordo sobre Serviços – GATS e a instituição de um Órgão de Revisão de Políticas Comerciais - TPRM, acabaram por provocar as discussões sobre aspectos de políticas tributárias cada vez mais presentes no âmbito da OMC, no âmbito dos comitês específicos e do próprio Órgão de Solução de Controvérsias - OSC previsto nesta Organização.

A análise das normas previstas e, aliado a elas, dos principais casos relativos a elas com afetação tributária, tende a permitir examinar a extensão alcançada pelo sistema multilateral do comércio, com especial foco aqui em matéria fiscal.

Assim, o problema a ser enfrentado no presente trabalho vem a ser justamente o de confirmar se é demonstrável que a OMC, por meio de seus acordos, decisões e jurisprudências e as conseqüências legais de seu descumprimento, podem influir nas decisões soberanas dos Estados em adotar políticas fiscais internas, a ponto de representar uma limitação ao poder de tributar dos Estados.

Mais especificamente, no caso do Brasil, é preciso analisar se o país atualmente tem observado as normas internacionais no âmbito da OMC quando da definição interna de normas de conteúdo tributário, como reflexo de sua política fiscal.

Assim, busca-se analisar e apresentar recentes fatos que demonstram a influência cada vez maior das normas e julgamentos proferidos em âmbito internacional na tomada de decisões de cunho macro-econômico, em especial no

campo das medidas fiscais. O assunto, assim, é de especial interesse para o Brasil tendo em vista a necessidade de freqüente disposição de práticas fiscais desenvolvimentistas ou como forma de correção de situações onde o Estado acaba intervindo com objetivo de salvaguardar setores econômicos internos. Os projetos de reforma fiscal, atualmente em discussão no país, também geram a necessidade de estudos sobre a compatibilização das normas internas com os acordos multilaterais de comércio.

A pesquisa, análise e estudo a ser realizada na presente abordagem têm por objetivo o aperfeiçoamento dos operadores do direito tributário e internacional, incluindo-se neste âmbito a classe acadêmica, bem como a classe profissional pública e privada que tenha ligação com os acordos internacionais e seus reflexos na legislação interna dos Estados-membros.

O tema em comento foi objeto de poucos estudos específicos, em especial no Brasil, que objetivassem um panorama específico de relação entre os acordos da OMC e as normas tributárias internas dos Estados Membros. Neste sentido, no que concerne a teoria de base do trabalho, em razão dessa falta de produção científica na matéria, há certa dificuldade em se precisar seu marco teórico. Aqui, é importante citar que a recente tese de doutoramento apresentada na Universidade Federal de Santa Catarina pelo Doutor Gilson Wessler Michels, que trata do aspecto de aproximação das legislações tributárias a partir do marco normativo da OMC, agrega elementos essenciais ao presente trabalho. Entretanto, diferentemente da idéia de harmonização tributária proposta por aquele autor, o objetivo aqui pretendido é o de investigar o papel da OMC na influência que pode exercer, direta ou indiretamente, no sistema tributário dos Estados-membros, em especial no caso brasileiro.

Em âmbito nacional, busca-se com isso permitir a criação de uma fonte de consulta ao legislador e ao setor produtivo nacional, com objetivo específico de evitar-se a instauração de procedimentos no âmbito da OMC que tenham por objeto o questionamento de determinadas políticas fiscais internas.

A militância do autor na carreira jurídica, com dedicação especial ao campo tributário e aduaneiro ao longo de anos, e a participação na discussão em foros internacionais e no estudo de questões internacionais com efeitos no âmbito fiscal dos Estados, permitiram relacionar os distintos campos jurídicos do Direito Internacional Econômico e do Direito Tributário, demonstrando-se uma influência direta cada vez maior entre eles.

Ao final, busca-se comprovar se o reflexo dos acordos multilaterais e o resultado das decisões proferidas no âmbito do Órgão de Solução de Controvérsias - OSC motivam efetivamente limitações de ordem fiscal interna, devendo o Brasil analisar suas regras fiscais e nortear suas políticas fiscais a partir deste novo modelo internacional.

O objetivo principal pretendido pelo presente estudo vem a ser o de identificar e demonstrar a influência de determinados Acordos da OMC e das decisões proferidas no DSB e seus efeitos sobre a formulação de políticas tributárias internas dos Estados-membros, com especial análise do caso brasileiro.

Em específico, pretende-se analisar a influência de normas contidas no GATT – General Agreement on Tariffs and Trade e no GATS – General Agreement on Tariffs in Services, entre elas a cláusula de tratamento nacional e da nação mais favorecida, focando a não discriminação entre produtos, serviços ou investimentos nacionais e estrangeiros, e também as normas contidas no SCM - Subsidies and



Contervailing Measures, focando a ajuda estatal como fator distorsivo de comércio, sobre os instrumentos formulação das políticas tributárias estatais.

Mais adiante, se buscará identificar e abordar as decisões proferidas no âmbito do OSC relativa a disputas envolvendo especificamente a formulação de políticas tributárias internas pelos membros, em relação aos acordos abrangidos, com especial foco a partir do caso “Estados Unidos – Tratamento tributário para FSC – Foreign Sales Corporations.”

Por último, a abordagem pretenderá analisar a influência exercida pelos acordos e julgamentos proferidos em nível internacional na formulação de políticas fiscais dentro do ordenamento jurídico brasileiro, em especial destacando a potencialidade ou não de questionamentos e eventuais riscos de discussões sobre políticas e temas de afetação tributária no âmbito do sistema de solução de controvérsias.

Procurar-se-á demonstrar, a partir disso, se é possível afirmar sobre a existência de uma limitação na adoção de medidas de política fiscal consideradas soberanas pelos Estados-membros da OMC e, em especial, se o Brasil encontra-se exposto a riscos de ter suas políticas fiscais questionadas em âmbito multilateral.

A fim de atingir os objetivos propostos, o trabalho é estruturado em três diferentes capítulos, que seguem, em linha geral, a ordem dos objetivos acima elencada.

No capítulo 1, serão abordadas as funções e origens de criação da OMC, de forma a demonstrar sua estrutura e seus acordos que venham a se relacionar com normas tributárias adotadas pelos Estados-membros. A partir dessa abordagem geral, o capítulo abrangerá certas normas específicas com maior afetação tributária. Entre elas dedicar-se-á atenção especial às normas de não discriminação contidas

no acordo GATT, ilustráveis por meio das cláusulas da nação mais favorecida e do tratamento nacional. Da mesma forma, o capítulo procurará abordar o Acordo Sobre Subsídios e Medidas Compensatórias – SCM e o Acordo Geral sobre Serviços – GATS e suas normas com reflexo fiscal. Ao final, será feita uma abordagem geral acerca de outras normas com reflexo fiscal nos acordos da OMC com algum destaque para o Mecanismo de Revisão de Políticas Comerciais como órgão de acompanhamento permanente das políticas comerciais em geral, incluindo aí as políticas tributárias adotadas pelos Estados-membros.

O capítulo 2 será dedicado aos principais julgamentos proferidos no âmbito da OMC com reflexo sobre a legislação e a organização fiscal dos Estados-membros. O capítulo iniciará com uma breve abordagem sobre o mecanismo de solução de controvérsias criado juntamente com a OMC e os principais efeitos de sua criação. Adiante, o capítulo procurará examinar as decisões e julgamentos proferidos a respeito de políticas fiscais com conteúdo discriminatório, de forma a exemplificar a interpretação e aplicação das normas não discriminatórias relativas ao GATT. Em seguida, a abordagem do caso FSC, sendo um considerado caso emblemático em matéria tributária no âmbito da Organização Internacional, com exame profundo das normas de afetação fiscal presentes no Acordo sobre Subsídios, buscará salientar até que ponto a OMC poderá refletir na definição de políticas fiscais por parte dos Estados-membros. Ao final, o capítulo demonstrará aspectos práticos de algumas decisões proferidas no âmbito do sistema de solução de controvérsias sobre políticas fiscais adotadas por alguns dos países, fazendo um apanhado geral dos principais casos com reflexos fiscais entre as diversas contendas apresentadas ao Órgão de Solução de Controvérsias.

O capítulo 3 apresentará os recentes questionamentos apresentados ao Brasil em relação ao seu sistema tributário. Seja no Mecanismo de Revisão de Políticas Comerciais - MRPC, seja nos comitês relativos aos acordos, procurar-se-á demonstrar a atenção dos Membros da OMC em relação às políticas fiscais adotadas pelo Brasil. Em momento seguinte, passando-se à análise da legislação interna e das recentes discussões em nível nacional acerca da compatibilidade de algumas normas e políticas fiscais em relação aos acordos multilaterais, com especiais focos sobre diversas normas de caráter fiscal, entre elas: (i) as Zonas de Processamento à Exportação, (ii) a recente legislação sobre o uso de tributação específica (*ad rem*) em substituição da tributação *ad valorem* nas importações, (iii) as discussões judiciais relativas ao crédito-prêmio do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e a imunidade da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (iv) os questionados regimes especiais REPES - Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação e RECAP - Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras, (v) a CIDE Tecnologia e, (vi) o conteúdo discriminatório em natureza tributária a partir de legislações federais e estaduais. Ao final, a partir de uma abordagem superficial a respeito da compatibilidade das exemplificações citadas, o capítulo pretenderá abordar algumas lições gerais a partir dos casos examinados pelo Órgão de Solução de Controvérsias acerca de seu impacto sobre a formulação de políticas fiscais pelo Brasil.

Na Conclusão, por fim, serão sumarizados os resultados alcançados em cada um dos capítulos para definitivamente resolver a problemática proposta pelo presente estudo.

A metodologia utilizada na realização deste trabalho é baseada no método dedutivo, com observação de fenômenos particulares cada vez mais recentes para se concluir por uma proposição geral. Portanto, da análise de textos legais (Acordos) e decisões de casos no âmbito da OMC, como método auxiliar, busca-se a conclusão se a Organização pode influenciar a adoção de políticas fiscais.

## **CAPÍTULO 1 A Organização Mundial do Comércio – OMC. Os acordos com reflexo sobre a legislação tributária.**

Inicialmente, para que se possa entender os objetivos específicos do presente capítulo, é necessária uma breve exposição acerca da criação e dos objetivos pretendidos com a Organização Mundial do Comércio e sua relevância no comércio internacional.<sup>1</sup> Após um aporte geral sobre as normas multilaterais, se fará uma abordagem específica sobre as normas que possuam afetação tributária, a fim de se buscar demonstrar se a Organização possui competência para se imiscuir na matéria.

Assim, a criação da Organização Mundial do Comércio - OMC, por meio da aprovação do Acordo de Marraqueche durante a Rodada Uruguai<sup>2</sup>, em 1994, serviu de marco na história do comércio internacional. Pela primeira vez, houve a criação de um organismo internacional com objetivo de facilitar a implementação, administração e supervisão das práticas de comércio adotadas pelos seus Estados-membros.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Em fevereiro de 2010, a OMC contava com 153 membros, que correspondem a cerca de 90% do comércio mundial de bens e serviços.

<sup>2</sup> Os principais resultados alcançados, substanciados no Acordo de Marraqueche, foram: 1) um corte médio nas tarifas de 37% e o aumento das linhas de produtos com tarifas consolidadas; 2) o aperfeiçoamento dos instrumentos de defesa comercial, com a negociação de um Acordo sobre Salvaguardas e o aperfeiçoamento dos Códigos sobre Subsídios e Medidas Antidumping; 3) a integração dos produtos agropecuários ao Sistema Multilateral de Comércio e a redução das barreiras não tarifárias; 4) a incorporação dos produtos têxteis ao Sistema Multilateral de Comércio, com a eliminação do Acordo Multifibras, de 1974, em 10 anos, a partir de 1995, obedecendo ao calendário previamente acordado; 5) o estabelecimento do Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços (GATS), que se constitui o primeiro conjunto de normas que contempla esta matéria; 6) a garantia dos direitos de propriedade intelectual, através do Acordo sobre Direitos de Propriedade Intelectual relacionados com o comércio (TRIPs); 7) a instituição do Acordo sobre Medidas de Investimentos relacionadas ao comércio (TRIMs); 8) o estabelecimento de um novo Sistema de Solução de Controvérsias; 9) a definição de um Mecanismo de Revisão de Política Comercial dos países membros; 10) a criação da Organização Mundial do Comércio, que iniciou suas atividades em 01/01/1995. (BARRAL, Welber. *De Bretton Woods a Seattle*. In: BARRAL, Welber (Org.). *O Brasil e a OMC*. Florianópolis: Diploma Legal, 2000, p. 25)

<sup>3</sup> Conforme redação do Artigo III, 1 do Acordo de Marraqueche, “1. A OMC facilitará a aplicação, administração e funcionamento do presente Acordo e dos Acordos Comerciais Multilaterais (...)

Até 1986, quando iniciada a Rodada Uruguai, que mais tarde deu origem à OMC, o sistema multilateral de comércio era regido por um Tratado específico chamado Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio, o GATT/47<sup>4</sup>.

O GATT/47 representava um simples acordo entre Nações, quando criado, tornando-se, ao longo dos anos, base para diversas rodadas de negociações sobre o comércio internacional, e a funcionando como coordenadora e supervisora das regras mercantis até o final da Rodada Uruguai e criação da atual OMC<sup>5</sup>.

A partir do GATT/47, o comércio multilateral teve 8 rodadas de negociação que foram aperfeiçoando os mecanismos normativos e de controle de práticas comerciais de seus então chamados “Estados-signatários”<sup>6</sup>. A última delas, entre 1986 e 1994, chamada Rodada Uruguai, culminou na aprovação do Acordo de Marraqueche e, com ele, na criação de um organismo institucionalizado e dotado de regras específicas definidas em diversos acordos, a OMC<sup>7</sup>.

---

(Redação em português disponível em <[http://www.mdic.gov.br/arquivos/dwnl\\_1196451535.doc](http://www.mdic.gov.br/arquivos/dwnl_1196451535.doc)> Acesso em 24 de fev. de 2010.

<sup>4</sup> O GATT - General Agreements on Tariffs and Trade (Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio), de 1947, foi incorporado ao ordenamento brasileiro por meio da Lei 313/48 e do Decreto Legislativo 43/1950.

<sup>5</sup> A Rodada Uruguai durou o dobro do tempo inicialmente previsto. Quando foi concluída, em 1994, os textos negociados e seus anexos compunham 26.000 páginas de regras, abordando os mais diversos temas, e envolvendo a maior parte do comércio mundial (BARRAL, 2000, p. 25).

<sup>6</sup> O GATT, como o próprio nome determina, constituía de um acordo entre os países, sendo a referência a estes nele contida definida como Estados-signatários. A partir da criação da OMC, a referência passou a ser Estados-membros ou, simplesmente, Membros.

<sup>7</sup> A OMC, nos termos do artigo III do Acordo que a instituiu, tem como funções: (i) facilitar a aplicação, gestão e funcionamento do acordo que institui a AMC e dos acordos comerciais multilaterais e o desenvolvimento dos seus objetivos, constituindo igualmente o foro para a aplicação, gestão e funcionamento dos acordos comerciais plurilaterais; (ii) constituir a sede própria para as negociações entre os seus Membros em matéria de relações comerciais multilaterais em questões abrangidas pelos acordos incluídos nos anexos ao acordo OMC. (iii) assegurar a aplicação do “Entendimento relativo às Normas e Procedimentos sobre Solução de Controvérsias”, incluído no Anexo 2 do acordo que institui a OMC; (iv) assegurar a aplicação do Mecanismo de Exame de Políticas Comerciais, previsto no Anexo III do acordo OMC e; (v) cooperar, quando necessário, com o FMI e com o Banco Mundial e respectivas agências, a fim de conferir coerência à concepção das políticas econômicas mundiais

A ata final da Rodada Uruguai<sup>8</sup>, adotada por meio do Acordo de Marraqueche, de 1994, assim deu origem à OMC e aos diversos acordos específicos<sup>9</sup>, dentre os quais se destacam:

a) O Acordo que institui a Organização Mundial do Comércio – OMC;

b) o Anexo I, relativo aos acordos multilaterais, que é dividido em três partes e prevê os acordos multilaterais sobre comércio de bens (Incluindo o GATT e outros acordos), em seu Anexo 1A, o Acordo Geral sobre Comércio de Serviços (o GATS), em seu anexo 1B, e o Acordo sobre Direitos de Propriedade Intelectual ligados ao Comércio (o TRIPS), em seu Anexo 1C.

c) o Anexo II, sobre o Entendimento relativo a normas e procedimentos sobre Solução de Controvérsias - ESC, disciplina as normas para resolução de disputas originadas do comércio multilateral e abarcadas pelos Acordos objeto do Anexo I;

d) o Anexo III, relativo ao Mecanismo de Revisão de Políticas de Comércio – MRPC (Trade Policy Review Mechanism – TPR) dos Membros, que funciona como órgão revisor do cumprimento dos Acordos previstos no Anexo I, e, por último;

e) o Anexo IV, abrangendo os Acordos Plurilaterais de Comércio, englobando Acordos específicos de livre escolha dos Membros, conforme seus interesses individuais em aderí-los, onde estão incluídos: o Acordo sobre o Comércio de Aeronaves Civis, o Acordo sobre Compras Governamentais, o Acordo sobre Produtos Lácteos, e o Acordo sobre Carne Bovina.

O Anexo 1A, sobre os “Acordos Multilaterais sobre o Comércio de Bens”, prevê o GATT/94, uma versão legalmente distinta do GATT/47 e da qual este faz

---

<sup>8</sup> A Ata final da Rodada Uruguai foi internalizada no ordenamento jurídico brasileiro por meio do Decreto legislativo nº 30/94, ratificada por meio do Decreto nº 1355/94.

<sup>9</sup> Os textos originais relativos aos Acordos podem ser encontrados no site da OMC ([www.wto.org](http://www.wto.org)), e as versões em português (Decreto nº 1.355/94) podem ser encontradas no site do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior – MDIC ([www.mdic.gov.br](http://www.mdic.gov.br))

parte, e abarca, ainda, outros acordos específicos como: o Acordo sobre Agricultura, o Acordo sobre Aplicação de Medidas Sanitárias e Fito Sanitárias, o Acordo sobre Têxteis e Vestuários, o Acordo sobre Aplicação de Barreiras Técnicas ao Comércio, o Acordo sobre Medidas de Investimento relacionadas ao Comércio, o Acordo Antidumping, o Acordo sobre Valoração Aduaneira, o Acordo de Inspeção Pré-embarque, o Acordo sobre Regras de Origem, o Acordo sobre Licenciamento de Importações, o Acordo sobre Subsídios e aplicação de Medidas Compensatórias, e o Acordo sobre Salvaguardas.

Com exceção do Anexo IV, referente aos Acordos Plurilaterais anteriormente citados, todos os outros anexos constituem um conjunto normativo único que todos os Membros devem aceitar em bloco<sup>10</sup>.

A partir desta breve noção introdutória acerca dos acordos internacionais de comércio, busca-se aliá-la aos objetivos pretendidos para o presente trabalho.

Neste sentido, faz-se importante salientar que diversos acordos internacionais no âmbito da OMC possuem vários de seus dispositivos com aplicação ligada, de maneira direta ou indireta, a preceitos de Direito Tributário interno dos Estados-membros.

Em relação às regras de aplicação indireta, podem-se destacar normas que estabelecem diretrizes sobre políticas de regras de origem de produtos, por meio do Acordo sobre Regras de Origem, as normas que tratam dos procedimentos de valoração aduaneira nas alfândegas, por meio do Acordo sobre Valoração

---

<sup>10</sup> O "single undertaking" (ou compromisso único) consiste na negociação de um único pacote de objetivos, ou na negociação de vários objetivos de forma única. Todos os acordos multilaterais da OMC são negociados dessa forma. Na prática, isso implica que enquanto não houver definição para algum dos pontos negociados, nada estará acordado de forma definitiva. Esta foi a principal inovação institucional da Rodada Uruguai, que ajudou a superar problemas de reciprocidade dentro sistema multilateral de comércio. Ressalte-se que o "single undertaking" não se aplica aos acordos plurilaterais no âmbito da OMC, posto que não é obrigatória a adesão dos seus membros a esses acordos. (Disponível em: <<http://www.iconebrasil.org.br/pt/?actA=16&areaID=14&secaoID=29&letraVC=S>> Acesso em 24 de fev. de 2010.



Aduaneira, entre outras. No caso, tais exemplos devem ser considerados normas de natureza meramente acessória, destinadas ao cumprimento das regras estabelecidas pelos acordos em geral.

Em relação às regras de aplicação direta, podem ser citados especificamente os Artigos I, II e III do GATT, o Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias – SCM, o GATS e outros, a serem diretamente abordados ao longo do presente capítulo.

Tais normas, de aplicação direta ou indireta, acabam tendo efeito nas políticas soberanas de produção das normas tributárias internas.

Por outro lado, dentro do escopo aqui pretendido, vislumbra-se a ausência de uma previsão específica que vincule o Direito Internacional Econômico, regido sobremaneira pelas normas da OMC, ao Direito Tributário interno dos Estados-membros dessa organização. Em outras palavras, isso significa dizer que a OMC não foi criada precipuamente com o objetivo de se constituir verdadeiramente em foro para discussão de questões de natureza tributária.

Ainda assim, é inegável não imaginar a OMC analisando políticas tributárias que, de forma direta ou indireta, impactem nos objetivos traçados pelos acordos internacionais de comércio, qual seja de um comércio livre e sem distorções.

Ao tratar desta questão, aqui de forma introdutória, Gilson Michels, em tese defendida recentemente, descreve que:

A OMC, apesar de ser uma OI destinada à difusão do livre comércio internacional, acaba imiscuindo-se em matéria tributária, em face do uso de mecanismos protecionistas de natureza tributária por parte dos Estados. E isto está legitimado pelos seguintes fatos: (i) o grande número de disposições nos acordos abrangidos tratando, direta ou indiretamente, de tributação; (ii) o expressivo número de Membros da OMC (Membros estes que, automaticamente, aderem à íntegra dos acordos abrangidos); e (iii) o alto grau de cumprimento das decisões do MSC, mesmo aquelas relativas à matéria tributária.<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> MICHELS, Gilson. *O papel da Organização Mundial do Comércio no processo de aproximação das ordens tributárias nacionais*. Florianópolis, 2009, p. 226.

Com efeito, uma análise superficial dos acordos demonstraria que sua principal influência se limitaria, em princípio, à tributação aduaneira, principalmente pela existência de listas tarifárias e de concessões amplamente negociadas pelos Membros ao longo das rodadas de negociação. Ainda assim, é de se notar uma influência direta que algumas das normas têm nos aspectos inerentes à soberania tributária dos Estados-membros, não só quanto às tarifas aduaneiras aplicáveis ao comércio internacional, como também sobre as políticas fiscais em geral.

A discussão doutrinária fundamental acerca dessa influência direta decorre da própria evolução do conceito de soberania estatal.<sup>12</sup>

A respeito do aspecto de soberania estatal aplicado em matéria tributária, Heleno Torres explica que:

“Significa o poder institucionalizado que coloca o Estado como sujeito da ordem mundial, proporcionando-lhe autonomia e independência na determinação de fatos tributáveis e nos procedimentos de arrecadação e fiscalização de tributos, nos termos das autolimitações de fontes originariamente internas e constitucionais, bem como de fontes internacionais”<sup>13</sup>

Não se pretende no presente trabalho discorrer-se acerca desse tema de tamanha relevância, o que demandaria um estudo específico. De qualquer forma, é de se reconhecer que, ainda que venha se modificando ao longo dos anos, a idéia da soberania estatal está longe de ser superada nas relações internacionais. E, junto

---

<sup>12</sup> Cita-se aqui o trabalho desenvolvido por Luigi Ferrajoli (FERRAJOLI, Luigi. *A soberania no mundo moderno*. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 27-38), que trata do esvaziamento do conceito de soberania em suas dimensões interna e externa, sendo que, no caso de sua dimensão externa, seria resultado da presença de normas internacionais caracterizadas como cogentes como no caso das normas da OMC.

<sup>13</sup> TORRES, Heleno T. *Princípio da Territorialidade e tributação de não-residentes no Brasil. Prestações de Serviços no Exterior. Fonte de Produção e Fonte de Pagamento*. In: TORRES, Heleno T. (Org.) *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 74.

com ela, a idéia do “poder de tributar”<sup>14</sup> constitui uma das mais importantes e típicas prerrogativas de um Estado soberano.

Ainda assim, ao aderirem a normas internacionais decorrentes de um arranjo multilateral como no caso da OMC, os Estados acabam por sua livre manifestação de vontade, e por seu livre interesse em integrar a organização, tendo que submeter interesses internos ao conteúdo desse arranjo.

A partir da premissa dos aspectos soberanos de cada Estado-membro no que concerne ao plano fiscal interno, as normas da OMC passaram a neles refletir como resultado de acordo internacional vinculante aos seus Estados-membros, cujo descumprimento os expõe a questionamentos ou decisões decorrentes de seu mecanismo criado para resolução de controvérsias.

Em outras palavras, significa dizer que, na medida que o Estado se comprometa voluntariamente com as regras dos acordos, estará ele submetido ao cumprimento das normas em geral, sob pena de responsabilização internacional.<sup>15</sup>

O fato resultante disso é de que tais fatores acabam por provocar uma influência direta dos acordos internacionais de comércio em sua soberania tributária.

Sobre tal influência direta, Gilson Michels enfatiza que:

Do ponto de vista jurídico, o papel aqui proposto para a OMC se justifica em razão de que a organização já conta, em seu conjunto normativo (que é comumente denominado pela expressão genérica “acordos abrangidos”), com várias disposições tendentes a evitar o uso da tributação como

---

<sup>14</sup> Este status do “poder de tributar” é, em verdade, resultado de dois importantes fatores. Primeiro, o de que o Estado é o ente legitimado para impor gravames compulsórios, independentemente de avença prévia (o fato de existirem algumas tentativas hodiernas de estabelecimento de exações tributárias por entes intergovernamentais ou supranacionais, não afasta a circunstância de que tal só se dá por expressa aquiescência dos Estados). Segundo, o de que é por meio da tributação que o Estado promove dois importantes tipos de atuação: uma, de natureza fiscal, destinada ao financiamento de suas atividades gerais, e outra, de natureza extrafiscal, vinculada ao alcance de objetivos outros que não o da arrecadação (incentivo a determinadas atividades ou regiões geográficas, estímulo ou desestímulo ao consumo, proteção ambiental, supressão de igualdades internas etc. (MICHELS, 2009, p. 90).

<sup>15</sup> A Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados dispõe sobre as normas gerais aplicáveis nos casos de conclusão, entrada em vigor, observância, aplicação e interpretação de Tratados, inclusive os casos de descumprimento, sujeitos a responsabilidade internacional. (Disponível em <http://www2.mre.gov.br/dai/dtrat.htm> Acesso em 24 de fev. de 2010.

mecanismo protecionista na esfera do Comércio Internacional, e que, pelas suas abrangências, conformam-se como importantes restrições à liberdade dos Estados de exercerem, unilateralmente, aquela que é tida como uma de suas principais prerrogativas soberanas: o “poder de tributar”.<sup>16</sup>

E complementa o autor ainda que:

A OMC imiscui-se em matéria tributária não apenas de modo formal e direto, monitorando e eventualmente demandando pelo expurgo de medidas tributárias específicas distorcivas do livre comércio, mas também de modo informal e indireto, difundindo um modo de pensar as ordens tributárias nacionais que serve para aproximá-las, ao menos do ponto de vista do objetivo de que não sirvam à obstaculização do livre comércio.<sup>17</sup>

Destarte, tem-se no âmbito da OMC uma série de normas de natureza tributária que acabam por impactar na liberdade plena dos Estados-membros em fixarem livremente suas políticas fiscais internas, sob risco de responsabilidade através dos mecanismos previstos nos acordos multilaterais.

O fato é que, ainda que o Estado conserve plenamente todos os aspectos de sua soberania, ele perde, por outro lado, aspectos de autonomia e plena liberdade para definição de suas políticas tributárias a partir das normas da OMC.

Estabelecida esta premissa básica, de que os Estados estão adstritos às normas internacionais com reflexos no campo fiscal, a análise passa a recair sobre as normas com visível afetação tributária e influência direta sobre as políticas tributárias dos Estados-membros.

No âmbito do GATT, por exemplo, o princípio da não discriminação internacional, esculpido em seu Artigo I reflete na impossibilidade de estabelecimento de normas fiscais de caráter discriminatório a respeito da diferente origem dos produtos.

O Artigo II do GATT, por sua vez, trata da proteção aduaneira exclusiva no comércio de bens, o que significa dizer que o único instrumento de caráter

---

<sup>16</sup> MICHELS, 2009, p. 16.

<sup>17</sup> MICHELS, 2009, p. 111.

protecionista permitido aos Estados é o de impor tarifas ou direitos aduaneiros às suas importações, por meio de uma lista de tarifas consolidada por cada um deles, chamada de Lista de Concessões Tarifárias.

Ainda, em seu Artigo III, também sob corolário do princípio da não discriminação, o GATT prevê uma norma de não discriminação interna que impõe um tratamento idêntico entre os produtos de origem nacional e de origem estrangeira.

Ao tratar dos efeitos tributários das normas do GATT, Washington Juarez de Brito Filho, comenta que:

Aqueles três principais pilares do sistema multilateral de comércio, como estabelece Raj Bhala (2001, p. vi-vii), que exatamente constituem os três primeiros artigos do GATT, não são nada mais do que normas tributárias – fundamentalmente de limitação do poder tributário soberano dos Estados que o assinaram e ratificaram. No dizer de John Jackson (1969, p. 29), em obra que é o melhor estudo substancial do GATT na versão anterior às alterações da Rodada Uruguai, o Acordo Geral consiste precipuamente em compromissos de limitação de direitos aduaneiros e de generalizações desses compromissos. Tudo o mais, para ele, é subsidiário. Portanto, temos aqui, no fundo, uma norma de Direito Internacional Tributário.<sup>18</sup>

O GATT ainda prevê outros artigos específicos sobre proibição de quotas, restrição de importações e exportações, regras sobre a concessão de subsídios, normas antidumping, medidas compensatórias, valoração aduaneira, regras de origem etc, normas estas que acabam, ainda que indiretamente, interferindo na liberdade pela definição de políticas tributárias internamente.

No âmbito do Acordo sobre Subsídios - SCM, por sua vez, as normas vedam a concessão de certos subsídios ou apoios governamentais que venham a se constituir em fatores distorcivos ao comércio internacional, motivando a existência de vantagens artificiais em detrimento da livre concorrência.

---

<sup>18</sup> BRITO FILHO, Washington J. O GATT como norma de Direito Internacional Tributário. In: TORRES, Heleno T. (Org.) Direito Tributário Internacional Aplicado – Vol IV. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 669.

Também o GATS (Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços) e outros acordos tratam de forma vinculante acerca de normas a serem respeitadas pelas políticas tributárias internas dos Estados-membros.

Por último, a OMC prevê um monitoramento constante das políticas comerciais dos Estados-membros, por meio do Mecanismo de Revisão de Políticas Comerciais (TPRM). O TPRM tem natureza de atuação preventiva e consiste na exposição periódica pelos Estados-membros das políticas relacionadas com o comércio internacional, incluindo, também, as políticas tributárias adotadas pelos Estados-membros.

Há, portanto, uma série de efeitos decorrentes do marco multilateral consubstanciado pela OMC nas políticas internas dos Estados-membros, sendo o foco principal do presente as normas que resultem na afetação de políticas fiscais.

Ao tratar da questão, Gilson Michels completa que:

No exercício do mandato que lhe foi concedido por seus Membros, a OMC atua sobre matéria tributária de quatro modos distintos: (i) no âmbito das negociações que levam à formulação dos acordos que compõe seu conjunto normativo, com a criação de disposições que se aplicam, direta ou indiretamente, à tributação (atuação normativa); (ii) por via de seu MSC, no qual medidas tributárias concretamente adotadas por seus Membros são analisadas do ponto de vista de sua conformidade com os Acordos abrangidos (atuação corretiva/punitiva); (iii) por meio da monitoração constante das políticas comerciais dos Membros, prevista no Mecanismo de Revisão das Políticas Comerciais (atuação preventiva); e (v) na esfera dos procedimentos que antecedem o ingresso de um novo Membro (também uma forma de atuação preventiva).<sup>19</sup>

Tais normas já foram objeto de inúmeros questionamentos e decisões específicas dentro do próprio mecanismo de solução de controvérsias da OMC vinculando os Estados-membros partícipes daqueles casos na adoção das decisões proferidas, bem como formando jurisprudência para casos futuros.

---

<sup>19</sup> MICHELS, 2009, p. 226.

Todo este marco normativo em questão, uma vez desobedecido pelos Estados-membros da OMC, implica na possibilidade de questionamento junto ao Órgão de Solução de Controvérsias - OSC, o que motiva uma análise específica de casos já submetidos ao Órgão em matéria tributária e, especialmente, das situações que poderão ser questionadas no caso brasileiro.

A análise específica dos dispositivos legais aqui tratados, a seguir, é fundamental para posterior compreensão das disputas em matéria tributária envolvendo seus Membros.

### 1.1 Uma análise sobre as normas do GATT com reflexo fiscal.

Como abordado, o GATT, acordo sobre comércio de bens previsto no Anexo 1A ao Acordo de Marraqueche representa um marco histórico para evolução e liberalização do comércio internacional de bens, permitindo um avanço significativo no processo recente de globalização comercial.

No presente capítulo, dedicar-se-á a uma análise específica do GATT por ter clara vinculação direta com o poder de tributar dos Estados-membros e, conseqüentemente, com liberdade estatal de definição de políticas tributárias.

De forma preliminar, convém destacar que a regulamentação do comércio internacional obtida a partir do GATT busca, essencialmente, a redução de tarifas aduaneiras aplicadas pelos Estados-membros. Tal redução ocorre por meio de uma Lista de Concessões Tarifárias (conforme previsto no Artigo II do acordo)<sup>20</sup>, por cada um deles acordada e consolidada. Segundo este dispositivo, um Estado-membro da OMC não poderá cobrar ou aumentar tarifas aduaneiras que incidam sobre seu comércio exterior em níveis superiores àqueles consolidados na Lista de Concessões Tarifárias.

Na verdade, o GATT consiste, mais que isso, em um verdadeiro código de regras gerais que regula as condutas dos Estados-membros, de forma que estas

---

<sup>20</sup> Artigo II - LISTAS DE CONCESSÕES. 1 (a) Cada Parte Contratante concederá às outras Partes Contratantes, em matéria comercial, tratamento não menos favorável do que o previsto na parte apropriada da lista correspondente, anexa ao presente Acordo. (b) Os produtos das Partes Contratantes, ao entrarem no território de outra Parte Contratante, ficarão isentos dos direitos aduaneiros ordinários que ultrapassarem os direitos fixados na Parte I da lista das concessões feitas por esta Parte Contratante, observados os termos, condições ou requisitos constantes da mesma lista. Esses produtos também ficarão isentos dos direitos ou encargos de qualquer natureza, exigidos por ocasião da importação ou que com a mesma se relacionem, e que ultrapassem os direitos ou encargos em vigor na data do presente Acordo ou os que, como consequência direta e obrigatória da legislação vigente no país importador, na referida data, tenham de ser aplicados ulteriormente.



concessões tarifárias e, por conseqüência, a própria liberalização do comércio internacional sejam efetivamente aplicadas e respeitadas.

O objetivo principal do GATT é o de contribuir para que o comércio internacional possa fluir com liberdade, equidade e previsibilidade.

Indo além, Washington Juarez de Brito Filho entende que as normas do GATT basicamente como normas de Direito Tributário, constituindo o mais importante diploma de Direito Internacional Tributário<sup>21</sup>. Para Brito Filho, Heleno Torres vê o GATT como uma “*norma de limitação de pretensões impositivas*”. O autor destaca ainda, a partir da análise da obra de Antonio Ulckmar, que o escopo da disciplina do sistema GATT/OMC pode ser resumido, no plano tributário, a três proibições específicas: a tributação discriminatória, a tributação protetiva e a concessão de subsídios fiscais.<sup>22</sup>

Quanto a tais proibições, é imperioso primeiramente salientar que todos os acordos, além do GATT, constantes do Anexo 1 ao Acordo de Marraqueche, ainda que tenham estruturas e funções básicas distintas, têm seu apoio em certos princípios fundamentais que vêm regendo o comércio internacional desde sua primeira regulamentação, por meio do GATT/47. A partir dos princípios fundamentais contidos no GATT/47, todo o marco legal da atual OMC passou a se estruturar em diversos acordos vetores da ordem normativa comercial internacional.

Entre estes princípios fundamentais, destacam-se como vetores do Sistema Multilateral do Comércio: A) o princípio do tratamento geral de nação mais favorecida (most favored nation – MFN), que proíbe a discriminação de tratamento entre países, também conhecido como regra de “não discriminação entre as nações”, constante do Artigo I do GATT; e B) o princípio do tratamento nacional

---

<sup>21</sup> BRITO FILHO, 2007, p. 632.

<sup>22</sup> BRITO FILHO, 2007, p. 632.

(national treatment – NT), regra que veda a discriminação de tratamento entre produtos similares nacionais e importados dentro do território de um país, também conhecido como regra de “não discriminação entre produtos”, constante do Artigo III do GATT.

Afora as regras de não discriminação, a serem aqui abordadas de forma específica, convém ainda citar aquilo que dispõe o Artigo II do GATT, que trata da proteção aduaneira exclusiva no comércio de bens, o que ocorre por meio de uma lista de tarifas consolidadas. As tarifas aduaneiras, assim, podem ser aplicadas como único instrumento de caráter protecionista aos Estados-membros.

A partir das listas de tarifas consolidadas pelos Estados, o objetivo principal do GATT é o de que o sistema multilateral de comércio esteja revestido de transparência e previsibilidade.

Ao abordar sobre o Artigo II e os aspectos do GATT relativos aos direitos aduaneiros como única forma de proteção de mercado, Brito Filho comenta que:

“Trata-se de incidência tributária transparente porque suas alíquotas, mesmo que sejam específicas, são facilmente identificáveis e o respectivo ônus econômico aferível. Sua previsibilidade advém do fato de que uma das características do sistema GATT é a liberalização paulatina do comércio internacional por meio do emprego da técnica da consolidação tarifária, a qual consiste que, consoante o primeiro parágrafo do artigo II do GATT, os países concedentes se comprometem a não elevarem a alíquotas dos direitos aduaneiros em proporções maiores que as que foram objeto de concessão, com relação às mercadorias listadas em anexo ao acordo e dentro do prazo eventualmente convencionado, que, mediante sucessivas prorrogações, vão se tornando definitivas. Como consequência, os gravames que forem exigidos em montante superior à chamada tarifa consolidada não poderão ser cobrados sem caracterizarem infringência à disciplina convencional.”<sup>23</sup>

A partir da análise sobre a aplicação de uma lista de tarifas consolidada sobre o comércio internacional, ao abordar os princípios fundamentais de não discriminação internacional e interna, Vera Thorstensen afirma que:

---

<sup>23</sup> BRITO FILHO, 2007, p. 632.

“O primeiro é que o único instrumento de proteção permitido dentro das atividades de trocas comerciais é o definido em termos de tarifas aduaneiras, e um dos objetivos do próprio Acordo Geral é de torná-las cada vez mais reduzidas. [...] O segundo é que uma vez estabelecida uma nova tarifa ou concedido um benefício, estes passam a ser estendidos de forma não discriminatória, isto é, de igual modo para todas as partes contratantes. O terceiro garante que uma vez dentro da fronteira de uma parte contratante, produtos importados não podem ser discriminados com relação aos produtos nacionais.”<sup>24</sup>

Assim, as normas em comento acabam por claramente limitar a livre fixação de políticas tributárias em relação ao comércio internacional.

O fato é que, como bem descreve Gilson Michels:

“A OMC, apesar de ser uma Organização Internacional destinada à difusão do livre comércio internacional, acaba imiscuindo-se em matéria tributária, em face do uso de mecanismos protecionistas de natureza tributária por parte dos Estados.”<sup>25</sup>

Os artigos I, II e III destacados servem como norte na aplicação de políticas que influam nas correntes e práticas de comércio e são fundamentais na compreensão das normas multilaterais que regem o comércio internacional. Assim, a partir dessa abordagem geral, faz-se necessário uma análise destes marcos normativos com afetação tributária direta como amostra de limitação da soberania tributária dos Estados-membros a partir das normas multilaterais da OMC.

### 1.1.1 O Artigo I - A Cláusula da Nação Mais Favorecida (NMF)

No que concerne ao GATT, pedra angular do sistema multilateral do comércio, a principal previsão limitadora da atividade fiscal interna dos Estados-membros, como já abordado, é a que implica nas regras de não discriminação entre produtos provenientes de distintos Estados-membros, também chamada de cláusula

---

<sup>24</sup> THORSTENSEN, Vera. *OMC – Organização Mundial do Comércio. As regras do comércio internacional e a nova rodada de negociações multilaterais*. São Paulo: Aduaneiras, 2003, p. 32.

<sup>25</sup> MICHELS, 2009, p. 113.

da nação mais favorecida (NMF). A cláusula está contida no Artigo I - *General Most-Favored-Nation Treatment*<sup>26</sup>.

Para Vera Thorstensen, o Artigo I constitui a regra da “não discriminação entre nações”<sup>27</sup>, enquanto para Gilson Michels, o artigo representa a dimensão externa do princípio da não discriminação.<sup>28</sup>

Em relação ao Artigo I do GATT deve-se tê-lo como princípio de não discriminação em escala internacional, com aplicação específica por meio de medidas aduaneiras. Em outras palavras, trata-se da impossibilidade de um Estado-membro impor uma discriminação entre produtos estrangeiros tido como similares em razão de terem origens em diferentes países exportadores. Assim, exemplificando, um produto importado pelo Brasil com origem na República Popular da China deverá sofrer o mesmo tipo de tratamento observado a um produto similar importado pelo Brasil com origem nos Estados Unidos da América, sem discriminação alguma.

Ou seja, um Membro é obrigado a tratar os outros de forma não menos favorável do que foi concedido para qualquer outro Membro em relação a qualquer tipo de medida adotada (sejam elas medidas administrativas, legislativas etc.)

Por meio de sua aplicação, todo Membro que se disponha em aderir à OMC deverá passar a tratar todos os outros Membros de forma igualitária e, por

---

<sup>26</sup> Artigo I – TRATAMENTO GERAL DE NAÇÃO MAIS FAVORECIDA. 1. Qualquer vantagem, favor, imunidade ou privilégio concedido por uma Parte Contratante em relação a um produto originário de ou destinado a qualquer outro país, será imediata e incondicionalmente estendido ao produtor similar, originário do território de cada uma das outras Partes Contratantes ou ao mesmo destinado. Este dispositivo se refere aos direitos aduaneiros e encargos de toda a natureza que gravem a importação ou a exportação, ou a elas se relacionem, aos que recaiam sobre as transferências internacionais de fundos para pagamento de importações e exportações, digam respeito ao método de arrecadação desses direitos e encargos ou ao conjunto de regulamentos ou formalidades estabelecidos em conexão com a importação e exportação bem como aos assuntos incluídos nos §§ 2 e 4 do art. III.

<sup>27</sup> THORSTENSEN, 2003, p. 33.

<sup>28</sup> MICHELS, 2009, p. 118.

conseqüência, se beneficiará automaticamente de todas as reduções e consolidações aduaneiras feitas pelos outros Membros.

Conforme Gilson Michels descreve:

Assim, a cláusula, verdadeira pedra angular do GATT, coloca todos os países em pé de igualdade, sem discriminação, com todos partilhando das vantagens resultantes da redução ou eliminação dos obstáculos ao comércio (...) contribuindo para assegurar que o sistema de trocas seja relativamente seguro, coerente e previsível, aspectos fundamentais de uma ordem comercial internacional baseada em regras.<sup>29</sup>

Trata-se de um instituto que preconiza um tratamento geral, incondicional, multilateral, automático e ilimitado aplicável às operações de comércio internacional, aplicando-se tanto para importações quanto exportações<sup>30</sup> realizadas entre os Estados-membros da OMC.

Considerado pela doutrina, em especial destacado aqui o trabalho de Federico Ortino<sup>31</sup>, tem-se o princípio de não-discriminação como o pilar fundamental da normatização advinda da OMC. Também neste sentido, destaca-se o trabalho de Trebilcock e Howse<sup>32</sup> de que a Cláusula do artigo I é a pedra angular do sistema multilateral do regramento do comércio internacional porque é, antes de tudo, o seu próprio mecanismo de viabilização.

Para Matsushita, Schoenbaum e Mavroidis<sup>33</sup>, além do Artigo I, o tratamento da não discriminação internacional perpassa a todo o Acordo GATT.

Não se pretende aqui fazer uma exaustiva análise histórica ou específica quanto às diversas referências ao princípio ao longo dos acordos da OMC, nem

---

<sup>29</sup> MICHELS, 2009, p. 119.

<sup>30</sup> MOTA, Pedro Infante. *O Sistema GATT/OMC. Introdução histórica e princípios fundamentais*. Coimbra: Almedina, 2005, p. 110.

<sup>31</sup> ORTINO, Federico. *Basic Legal Instruments for the liberalisation of Trade: a comparative analysis of EC and WTO Law*. Studies in International Trade Law. Oxford: Hart Publishing, 2004, p. 217.

<sup>32</sup> TREBILCOCK, Michael J.; HOWSE, Robert. *The regulation of International Trade*. Londres: Routledge, 3a ed. 2005, p. 49.

<sup>33</sup> MATSUSHITA, Mitsuo; SCHOENBAUM, Thomas J.; MAVROIDIS, Petros C.; *The World Trade Organization*. 2<sup>nd</sup> edition. Londres; Oxford, 2006, p. 147.

dissecar o princípio em seu conteúdo filosófico. Visa-se tão somente estudá-lo sob a ótica tributária.

Neste sentido, seguindo o posicionamento de Kenneth Dam<sup>34</sup>, o princípio da não discriminação entre países é aplicável a todos os tributos incidentes sobre mercadorias importadas, independente de sua origem, sem exceção e em qualquer hipótese.

Já Davey e Pauwelyn<sup>35</sup> resumem que o tratamento do Artigo I abrange: i) os direitos aduaneiros e encargos de toda a natureza que gravem a importação ou a exportação, ou a elas se relacionem; ii) os encargos que recaiam sobre as transferências internacionais de fundos para pagamento de importações e exportações; iii) os métodos de arrecadação desses direitos e encargos; iv) o conjunto de regulamentos ou formalidades estabelecidos em conexão com a importação e exportação; v) os tributos e regulamentos internos dos parágrafos 2 e 4 do artigo III.

Servaas Van Thiel destaca que:

A obrigação do GATT MFN busca assegurar a implementação do princípio fundamental no comércio internacional no qual deverá haver um campo equilibrado de jogo entre os competidores de dois diferentes Estados ou origens, que estiverem ativos no mesmo mercado destinatário, de forma que não haja distorção nas vantagens comparativas de cada Estado-membro da OMC. Está também claro que se um país membro garante tratamento preferencial a importações de outro país, tal tratamento preferencial deverá ser incondicionalmente estendido para importações de todos os membros, independente da condição de reciprocidade.<sup>36</sup>

---

<sup>34</sup> DAM, Kenneth W. *The GATT. Law and International Economic Organization*. Chicago: The University of Chicago Press, 1977, p. 18.

<sup>35</sup> DAVEY, William J.; PAUWELYN, Joost. *MFN Unconditionality: A legal analysis of the Concept in view of its evolution in the GATT/WTO Jurisprudence with particular reference to the issue of "like product"*. In: COTTIER, Thomas; MAVROIDIS, Petros C (coord.) *Regulatory barriers and the principle of non-discrimination in World Trade Law*. Ann Arbor: The University of Michigan Press, 2000, p. 13-50.

<sup>36</sup> The GATT MFN obligation aims at ensuring implementation of the fundamental principle in international trade that there should be a level playing field between competitors from two different home or origin states who are active on the market of the same host or destination state, so that there are no distortions to the comparative advantages of each WTO Member State. (...) It is also clear that if a member country grants preferential treatment to imports from another country, this preferential treatment must be unconditionally extended to imports from all member countries, not subject to a

É fato que os termos utilizados no Artigo I são relativamente abertos e sem indicar quais tipos de políticas tributárias estariam abrangidas. O princípio dispõe que qualquer vantagem comercial concedida deverá ser igualmente oferecida a todos os Estados-membros da OMC. Evidentemente que, a partir de tal definição, as situações específicas e abrangidas deverão ter correspondência quanto ao grau de similaridade do objeto abrangido pela regra em questão.

A interpretação de seus termos, assim, depende essencialmente da análise dos casos concretos controversos levados a pronunciamento de jurisprudência pelo Sistema de Solução de Controvérsias.

De qualquer forma, a doutrina especializada divide em duas políticas gerais, sendo a primeira baseada em medidas de fronteira (border measures), independente de seu caráter fiscal, incidindo sobre regras e formalidades relativas a operações de comércio exterior, e a segunda relativa a medidas internas (internal measures), independente de seu caráter fiscal ou meramente administrativo.<sup>37</sup>

---

condition of reciprocity. (Tradução nossa) (THIEL, Servaas Van. *WTO and direct taxation: General report*. In: LANG, Michael (Org.) *WTO and direct taxation*. Viena: Kluwer Law, 2005, p. 18.

<sup>37</sup> Art. I GATT explicitly states that any trade advantage granted, must immediately and unconditionally be offered to all WTO members. The said provision does not contain an exhaustive list of Policies that should come under its purview. Rather, it establishes standards that will provide interested parties with legislative guidance as to its scope. Case law has importantly contributed a series of clarifications in this respect. The policies covered by art. I GATT can be divided into two categories: a) border measures, irrespective whether of a fiscal character (such as customs duties and charges of any kind imposed on or in connection with importation and exportation, discussed in section 2.2.1), or not (such as rules and formalities in connection with importation and exportation, discussed in section 2.2.2). b) Internal measures, irrespective whether of a fiscal character or not, are briefly addressed in section 2.2.3 and discussed in detail in a separate chapter in this volume (national treatment). O art. I do GATT explicitamente define que qualquer concessão de vantagem comercial deve ser imediata e incondicionalmente oferecida para todos os Membros da OMC. A regra em questão não contém uma lista exaustiva de Políticas que deveriam estar sob seu campo de ação. Mais que isso, ela estabelece critério que darão noção legislativa sobre seu escopo às partes interessadas. A jurisprudência contribuiu de forma importante com uma série de esclarecimentos a este respeito. As políticas cobertas pelo art. I do GATT podem ser divididas em duas categorias: as medidas de fronteira, independente de seu caráter fiscal (tais como tarifas aduaneiras e cobranças de qualquer tipo impostas ou em conexão com importação ou exportação, discutidas na seção 2.2.1) ou não (tais como regras e formalidades em conexão com importação e exportação, discutidas na seção 2.2.2). b) Medidas internas, independente de seu caráter fiscal ou não, são resumidas na seção 2.2.3 e

Para concluir, é importante ressaltar ainda que o próprio GATT estabelece exceções ao princípio da nação mais favorecida, entre elas (i) o tratamento diferenciado em favor dos países em desenvolvimento, (ii) o tratamento diferenciado em favor de Acordos regionais de integração, contidos no Art. XXIV do Acordo, tais como o MERCOSUL e/ou a União Europeia e, por último, (iii) o tratamento diferenciado a Estados não membros da OMC e, portanto, não sujeitos a suas regras e conseqüentemente, não podendo delas se beneficiar. Estas exceções não estariam sujeitas ao tratamento não discriminatório resultado do princípio da nação mais favorecida.

De qualquer forma, quanto ao conteúdo e caráter tributário do princípio da nação mais favorecida, um Estado-membro da OMC não poderá, em regra, estabelecer diferenças de tratamento tributário em função de diferentes origens, limitando-se assim seu poder estatal de regular medidas tributárias ou não tributárias conforme interesse individual.

O Estado se mostra adstrito a obediência ao princípio, sob pena de ser questionado por meio do Órgão de Solução de Controvérsias - OSC, podendo implicar em responsabilidade internacional pelo descumprimento das normas internacionais, em especial através de sanções decorrentes de medidas retaliatórias aprovadas no âmbito deste OSC.

### *1.1.2 O Artigo III - A Cláusula de Tratamento Nacional (TN)*



Se o princípio da nação mais favorecida constitui evidente norma de cunho limitador de políticas fiscais, o mesmo se pode dizer que se aplica ao princípio do tratamento nacional.

Considera-se o tratamento nacional o segundo princípio de maior relevância no GATT<sup>38</sup>, sendo um dos artigos mais invocados nas discussões perante o Órgão de Solução de Controvérsias.

O Artigo III do GATT se aplica não na comparação entre produtos de origens distintas, mas sim no contraste entre o produto importado e o produto nacional similar, decorrente da aplicação do princípio da não discriminação no plano interno dos Estados-membros da OMC, ou, como para Vera Thorstensen, da regra da “não discriminação entre produtos”<sup>39</sup>.

O Artigo III (*National Treatment on Internal Taxation and Regulation*)<sup>40</sup>, estabelece que produtos importados deverão sofrer tratamento igual ou não menos favorável que as mercadorias similares produzidas internamente pelo Estado-membro importador. Tais medidas legais de tratamento têm por objetivo garantir que

---

<sup>38</sup> MOTA, 2005, p. 223.

<sup>39</sup> THORSTENSEN, 2003, p. 35.

<sup>40</sup> 1. As Partes Contratantes reconhecem que os impostos e outros tributos internos, assim como leis, regulamentos e exigências relacionadas com a venda, oferta para venda, compra, transporte, distribuição ou utilização de produtos no mercado interno e as regulamentações sobre medidas quantitativas internas que exijam a mistura, a transformação ou utilização de produtos, em quantidade e proporções especificadas, não devem ser aplicados a produtos importados ou nacionais, de modo a proteger a produção nacional. 2. Os produtos do território de qualquer Parte Contratante, importados por outra Parte Contratante, não estão sujeitos, direta ou indiretamente, a impostos ou outros tributos internos de qualquer espécie superiores aos que incidem, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais. Além disso, nenhuma Parte Contratante aplicará de outro modo, impostos ou outros encargos internos a produtos nacionais ou importados, contrariamente aos princípios estabelecidos no parágrafo 1. 3. Relativamente a qualquer imposto interno existente, incompatível com o que dispõe o parágrafo 2, mas expressamente autorizado por um acordo comercial, em vigor a 10 de abril de 1947, no qual se estabelece o congelamento do direito de importação que recai sobre um produto à Parte Contratante que aplica o imposto será lícito protelar a aplicação dos dispositivos do parágrafo 2 a tal imposto, até que possa obter dispensadas obrigações desse acordo comercial, de modo a lhe ser permitido aumentar tal direito na medida necessária compensar a supressão da proteção assegurada pelo imposto.

a tributação interna não constitua fator discriminatório de comércio em substituição das tarifas aduaneiras consolidadas nos acordos da OMC.

Isto porque as tarifas aduaneiras previstas pela Lista de Concessões Tarifárias devem constituir, conforme previsto pelo Artigo II, no único fator de discriminação entre os produtos nacionais e importados.

Assim, a norma em questão é voltada ao regramento dos impostos e de outros tributos internos e não se refere, portanto, aos direitos aduaneiros, imposto de importação ou encargos semelhantes de efeito equivalente<sup>41</sup>. Por certo, os tributos aduaneiros incidem especificamente sobre produtos importados no momento de sua entrada no território do Estado-membro, não sendo atingidos pelo princípio esculpido no Artigo III. Assim, uma vez importados os produtos, com recolhimento das tarifas e liberação alfandegária, devem passar a ser tratados de forma idêntica ao tratamento conferido aos produtos domésticos similares.

Segundo Gilson Michels, através do princípio *“se busca evitar a atribuição, aos produtos estrangeiros, de um tratamento não menos favorável que o concedido aos produtos nacionais similares”*<sup>42</sup>. E o autor complementa que *“a cláusula de Tratamento Nacional busca impedir a aplicação, aos produtos importados, de tributos, leis e outras exigências administrativas que, colocando tais produtos em situação de desigualdade perante a proteção interna, protejam a produção nacional”*.

Trata-se de disciplina de limitação de políticas públicas internas, tributárias ou regulatórias<sup>43</sup>, atingindo e abrangendo de forma sistemática, todo o campo de análise do poder normativo soberano estatal: tributário e de polícia administrativa.

No entendimento de Washington Juarez de Brito Filho<sup>44</sup>, o princípio se refere apenas a tributos internos incidentes na circulação interna de mercadorias, não

---

<sup>41</sup> MATSUSHITA; SCHOENBAUM; MAVROIDIS, 2006, p. 168.

<sup>42</sup> MICHELS, 2009, p. 124.

<sup>43</sup> TREBILCOCK; HOWSE, 2005, p. 83.

atingindo taxas relacionadas com a prestação de serviços públicos ou o exercício do poder de polícia por parte da administração aduaneira. No entendimento desse autor, o princípio aplicar-se-ia apenas sobre os “ajustes fiscais de fronteira”, conceituando o termo a partir do entendimento de Eugenio Lagemann<sup>45</sup>. de maneira tal que suportem a mesma carga tributária que os produtos similares de produção nacional.

Brito Filho conclui que tributos internos, para os termos do Artigo III do GATT, seriam qualquer incidência que onerem tanto o produto nacional quanto o importado similar, não importando onde seja feita a sua exigência, e que possua, no núcleo do aspecto material de sua hipótese de incidência, as operações de “venda, oferta para venda, compra, transporte, distribuição ou utilização”.<sup>46</sup>

Aqui, de forma elucidativa, Gilson Michels complementa que o princípio se aplica não somente aos tributos relacionados ao comércio exterior, em especial nas importações, mas também aos tributos internos, referente aos vários níveis governamentais (federal, estadual e municipal)<sup>47</sup>.

O objetivo seria sempre o de garantir a neutralidade econômica entre o produto nacional e o produto importado.

No entendimento de Matsushita, Schoenbaum e Mavroidis<sup>48</sup>, a cláusula de tratamento nacional visa preponderantemente o acesso a mercados, com o fim de assegurar que as concessões tarifárias funcionem em sua plenitude e não venham a

---

<sup>44</sup> Portanto, o Art. III do GATT também está limitado em seu escopo a tributos, sejam quais denominações possuem, que incidam sobre modalidades de materialidades relacionadas intrinsecamente à circulação das mercadorias. Não se aplica a tributos (no Brasil seriam taxas) cujos fatos geradores sejam a prestação de serviços públicos (ou o exercício do Poder de Polícia) por parte da administração aduaneira, os quais sujeitam-se ao art. VIII, a ser examinado posteriormente. (BRITO FILHO, 2007, p. 640).

<sup>45</sup> LAGEMANN, Eugênio. *Há necessidade de um imposto único sobre o consumo no âmbito do MERCOSUL?* In: BALTHAZAR, Ubaldo (coord.). *Reforma Tributária e Mercosul*. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 185.

<sup>46</sup> BRITO FILHO, 2007, p. 640.

<sup>47</sup> MICHELS, 2009, p. 129.

<sup>48</sup> MATSUSHITA; SCHOENBAUM; MAVROIDIS, 2003, p. 3 e 153.

ser boicotadas por medidas fiscais internas adotadas pelos Estados-membros, destinadas a proteger a produção nacional.

Gilson Michels entende que:

A idéia básica da cláusula TN é evitar o protecionismo, fazendo-o por via da proibição aos membros da OMC de adotarem medidas que tenham efeito de atribuir uma vantagem aos produtos domésticos, em detrimento dos produtos estrangeiros. Com isto, o Artigo III.I do GATT reconhece que a exigência de tributos internos e outros encargos de forma discriminatória, compromete o objetivo básico do Sistema Multilateral do Comercio, que é o da promoção do comércio internacional livre e justo.<sup>49</sup>

Ainda que os Estados adotem medidas tributárias internas como corolário de sua soberania tributária, tais medidas não devem servir como caráter protecionista, de forma a macular a liberdade competitiva entre produtos nacionais e importados, sob pena de ofensa das regras multilaterais.

Ao tratar das medidas tributárias específicas sob o escopo dos acordos da OMC, Michael Daly<sup>50</sup> entende que as medidas tributárias abrangem inclusive as medidas de tributação direta, ou seja, aquelas que não recaem efetivamente sobre os produtos em si, mas sim sobre aqueles que produzam ou comercializam os referidos produtos, com base na sua renda e lucro decorrentes do comércio. Tais medidas poderiam atingir situações fiscais discriminatórias sobre deduções ou depreciação de bens que encorajariam o uso de produtos domésticos, bem como também sobre a concessão de créditos fiscais apenas para produtos nacionais ou incidência de agressivas práticas de preços de transferência sobre produtos importados.

No entendimento de Paulo Caliendo, a igualdade de tratamento teria fundamento ético na justiça e neutralidade fiscal como um axioma na proteção da livre circulação de bens, da concorrência efetiva e da eficiência de mercado,

---

<sup>49</sup> MICHELS, 2009, p. 126.

<sup>50</sup> DALY, 2005, p. 25

evitando-se discriminações arbitrárias que sirvam de forma substitutiva sobre as tarifas consolidadas<sup>51</sup>.

Gilson Michels complementa que:

Os Membros da OMC devem aplicar, portanto, aos produtos importados de outros Membros o mesmo tratamento que prestam aos produtos nacionais em matéria de impostos, imposições internas, leis e regulamentos administrativos internos. Os direitos aduaneiros, dado serem intrinsecamente discriminatórios, e os outros obstáculos fronteiriços, por se aplicarem quando da entrada dos bens no país da importação, não são, por conseguinte, abrangidos por esta cláusula. Os impostos e outras imposições internas aplicados tanto aos produtos importados como aos nacionais não deixarão, por fim, de estar sujeitos à cláusula TN pelo fato de terem sido lançados sobre produtos importados por ocasião do despacho aduaneiro.<sup>52</sup>

Assim, concebe-se o princípio do tratamento nacional esculpido no Artigo III como uma verdadeira limitação ao poder soberano de tributar, a partir da impossibilidade de adoção de práticas protecionistas que sirvam de incentivo à indústria nacional, em detrimento de importações. A amplitude da norma abrange todo e qualquer tributo ou regulamentação que distinga o tratamento de forma a privilegiar o produto nacional em detrimento do produto importado.

Com efeito, significa dizer que o GATT dispõe sobre a exigência de não discriminação em impostos diretos ou indiretos em decorrência das cláusulas da nação mais favorecida e do tratamento nacional, impactando na liberdade de adoção de medidas fiscais que venham a ferir as normas multilaterais de comércio.

---

<sup>51</sup> CALIENDO, 2005, p. 31.

<sup>52</sup> MICHELS, 2009, p. 129.

## 1.2 Uma análise sobre as normas do Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias - SCM com reflexo fiscal.

As regras que tratam da definição e regramento dos subsídios estatais no comércio internacional são previstas e regidas pelo Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias (Agreement on Subsidies and Countervailing Measures – SCM). O SCM é mais um dos acordos previstos no Anexo 1A ao Acordo de Marraqueche e que define o conceito de subsídio, estabelecendo regras para sua aplicação de modo que a utilização de subsídios por parte dos Estados-membros não venha a distorcer ou criar barreiras aos fluxos internacionais de comércio.

De uma maneira geral, assim como já tratado a respeito no que concerne às outras regras, sempre que os subsídios concedidos vierem a distorcer o comércio internacional, poderão ser alvo de questionamentos junto ao Órgão de Solução de Controvérsias - OSC.

Em sua primeira parte, o SCM define aquilo que constitui um subsídio para efeitos de aplicação do acordo. Define o Artigo 1 que um subsídio existirá quando reunidas três condições fundamentais: (a) ser dado por meio de uma contribuição do governo, (b) significar uma vantagem ou benefício conferido e, por fim, (c) ser específico a um setor ou indústria determinada.<sup>53</sup>

Para Ana Carla Bliacheriene:

“Diz-se, genericamente, que o subsídio se configura quando um determinado governo, seja ele nacional ou supranacional, concede auxílios

---

<sup>53</sup> PARTE 1: Disposições Gerais. Artigo 1 – Definição de subsídio. 1.1 Para os fins deste Acordo, considerar-se-á a ocorrência de subsídio quando: (a) haja contribuição financeira por um governo ou órgão público no interior do território de um Membro (denominado a partir daqui “governo”), i.e.: (...) (b) com isso se confira uma vantagem. 1.2 Um subsídio, tal como definido no parágrafo 1, apenas estará sujeito às disposições da PARTE II ou às disposições das PARTES III ou V se o mesmo for específico, de acordo com as disposições do Artigo 2. Artigo 2 - Com vistas a determinar se um subsídio, tal como definido no parágrafo 1 do Artigo 1, destina-se especificamente a uma empresa ou produção, ou a um grupo de empresas ou produções (denominadas neste Acordo de "determinadas empresas"), dentro da jurisdição da autoridade outorgante, serão aplicados os seguintes princípios (...).

a empresas de um determinado setor, diminuindo-lhe os custos e promovendo-lhe uma vantagem “artificial” no campo da competição internacional.”<sup>54</sup>

Este mesmo acordo, em suas partes seguintes, estabelece aquilo que considera como subsídios proibidos, subsídios acionáveis e subsídios que são considerados pelo acordo como não acionáveis, conforme descritos nas partes II (Artigos 3 e 4), III (Artigos 5, 6 e 7) e IV (Artigos 8 e 9), respectivamente.

Os subsídios considerados proibidos são aqueles que preencham as características da primeira parte do acordo (definição de subsídios) e que sejam vinculados ao desempenho exportador e/ou a preferência de produtos nacionais em detrimento de produtos importados.

Já os subsídios considerados acionáveis são aqueles subsídios que preencham as características delimitadas na primeira parte (definição de subsídios) e que venham a causar danos à indústria ou aos interesses de outro Estado-membro.

Estas espécies de subsídios (proibidos ou acionáveis) podem ser objeto de questionamentos a fim de eliminá-los ou a fim de compensar os prejuízos causados por meio de mecanismos de retaliação econômica, conforme previsto a partir das regras sobre solução de controvérsias.

O SCM também classifica os subsídios considerados como sendo não acionáveis, e, portanto, permitidos pelo acordo. Entre eles, o acordo elenca temas relativos a assistência e ao desenvolvimento regional, por exemplo, desde que sejam sempre utilizados com devido critério pelos Estados-membros.

---

<sup>54</sup> BLIACHERIENE, Ana Carla. *Subsídios: Efeitos, contramedidas e regulamentação – Uma análise das normas nacionais e das normas da OMC*. In: TORRES, Heleno T. *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 294.

Por último, o acordo regula as medidas compensatórias aos subsídios irregularmente concedidos, servindo ainda para tratar de aspectos específicos do acordo, como o Comitê de Subsídios (criado para discussão de consultas e notificações relativas aos preceitos legais do acordo) e a existência de um tratamento diferenciado a países em desenvolvimento.

Conforme objetivos pretendidos pelo presente trabalho, é inevitável se tratar da afetação das normas da OMC em matéria tributária sem fazer uma reflexão acerca do acordo SCM.

Aqui, precisamente em relação à matéria tributária, o acordo prevê como definição de subsídios aqueles incentivos e créditos fiscais, por meio de uma contribuição financeira pelo governo ou por algum órgão público dentro do território do Estado-membro, considerando como tais aquelas receitas, em outras situações devidas, que venham a ser perdoadas ou não recolhidas.<sup>55</sup>

Aqui, é importante a ressalva de que o acordo expressamente exclui da definição, mediante uma nota de rodapé ao Artigo 1, as isenções fiscais vinculadas com produtos destinados à exportação, visando garantir o critério da neutralidade fiscal.<sup>56</sup>

Adiante, seguindo as outras condições do acordo, conforme já salientado a respeito das condições fundamentais para caracterização de subsídio, as contribuições financeiras em forma de isenção fiscal devem ser prestadas a um setor ou indústria em termos mais vantajosos que a prática comercial de mercado.

---

<sup>55</sup> PARTE 1 – Disposições Gerais. Artigo 1. Definição de subsídios. 1. Para os fins deste Acordo, considerar-se-á a ocorrência de subsídio quando (a) (1) haja contribuição financeira por um governo ou órgão público no interior do território de um Membro (denominado a partir daqui “governo”), i.e.: (...) (ii) quando receitas públicas devidas são perdoadas ou deixam de ser recolhidas (por exemplo, incentivos fiscais tais como bonificações fiscais)<sup>1</sup>;

<sup>56</sup> De acordo com as disposições do Artigo XVI do GATT 1994 (nota do Artigo XVI) e de acordo com os anexos I a III deste acordo, não serão consideradas como subsídios as isenções em favor de produtos destinados a exportação, de impostos ou taxas habitualmente aplicados sobre o produto similar quando destinado ao consumo interno, nem a remissão de tais impostos ou taxas em valor que não exceda os totais devidos ou abonados, com objetivo de evitar a exportação de tributos.



Sobre o critério do que se considera como sendo subsídio vantajoso, Gilson Michels sublinha que:

A doutrina se inclina, na ausência de um sistema tributário internacional ou de regras uniformes de tributação ao redor do mundo que pudessem servir como base comparativa, pela idéia de que o parâmetro de comparação deve ser, justamente, as próprias regras gerais de tributação prevista pelo Estado que concede um benefício fiscal; ou seja, a subsídio desde que o benefício fiscal concedido se mostre como uma exceção aquela que é a regra geral de tributação adotada pelo Estado.<sup>57</sup>

Em outras palavras, significa dizer que qualquer vantagem fiscal específica a um determinado setor ou indústria pode vir a ser considerado um subsídio.

Assim, a partir de tal conclusão, se pode ter que os subsídios em matéria fiscal se dão a partir da existência de uma receita perdoada ou não recolhida pelo Estado.

Também com afetação em relação à matéria tributária, o SCM ainda define que considera proibidos os subsídios concedidos pelo Estado que sejam vinculados ao desempenho de exportações ou à proteção da indústria nacional, através da preferência de itens domésticos em relação aos itens importados. Estes subsídios podem ser concedidos por lei ou de fato, sob condições únicas ou dentro de outras condições.<sup>58</sup>

O SCM fornece, em seu Anexo I<sup>59</sup>, uma lista ilustrativa de subsídios proibidos vinculados a exportação, destacando entre eles: as concessões diretas vinculadas ao desempenho de exportações; os esquemas de retenção de dívidas que representem bônus às exportações; as tarifas de frete mais favoráveis; o fornecimento pelo governo de bens e serviços de forma mais favorável; as isenções ou diferimentos de impostos diretos ou impostos sociais vinculados a produção para

---

<sup>57</sup> MICHELS, 2009, p. 154.

<sup>58</sup> O SCM determina que a vinculação do subsídio aos resultados das exportações, por permissivo da lei, gera uma presunção de que a prática é desleal e, portanto, proibida. (BLIACHERIENE, 2003, p. 297)

<sup>59</sup> Ver Apêndice

exportação; a isenção ou remissão de impostos indiretos; a isenção, diferimento ou remissão de impostos indiretos sobre etapas anteriores de bens ou serviços utilizados na produção de produtos exportáveis; a remissão ou devolução de impostos de importação além daqueles praticados sobre insumos importados e que sejam usados na produção de produtos exportáveis; os programas de garantias de crédito ou de seguros à exportação cujos prêmios não sejam suficientes para cobrir custos dos programas; a concessão de créditos à exportação a taxas inferiores às taxas de obtenção dos recursos captados, ou qualquer despesa para o orçamento do governo que constitua um subsídio.<sup>60</sup>

A lista ilustrativa dispõe acerca de diversas práticas adotadas pelos Estados-membros e que são caracterizadas como subsídios proibidos ligados ao desempenho exportador e, arrola, dentre os vários exemplos, diversas situações ligadas a concessão de incentivos tributários.

A respeito dos subsídios proibidos, Servaas Van Thiel avalia que:

Subsídios proibidos ou luz vermelha são aqueles subsídios que são considerados distorcivos ao comércio internacional, e eles incluem subsídios a exportação ou subsídios de substituição de importações. Subsídios a exportação são definidos como subsídios contingentes, de fato ou de direito, de forma isolada ou como uma de várias outras diversas condições, mediante performance de exportações. O Anexo I ao Acordo SCM contém uma lista ilustrativa e não exaustiva de subsídios proibidos a exportação o que inclui subsídios não fiscais (Anexo itens a até d e l até k) e subsídios fiscais (Anexo itens e até h) e abrange outras cobranças públicas que constituam subsídios a exportação (Anexo item l). Subsídios proibidos de substituição de importações são definidos como subsídios contingentes, de forma isolada ou como uma de várias outras condições, sobre o uso de produtos doméstico em detrimento de importados. Não há uma lista ilustrativa de subsídios de substituição de importações. (Tradução nossa)<sup>61</sup>

---

<sup>60</sup> Ver apêndice Anexo I ao SCM, letras (a) a (l).

<sup>61</sup> Prohibited or red Light subsidies are those subsidies which are considerate to distort international trade, and they include export subsidies and import substitution subsidies. Export subsidies are defined as subsidies contingent, in fact or in law, whether solely or as one of several other conditions, upon export performance. Annex I to the SCM Agreement (hereafter the Annex) contains an illustrative and non exhaustive list of prohibited export subsidies which includes non taxes subsidies (Annex sub a to d and l to k) as well as tax subsidies (Annex sub e to h) and a catch all clause for any other charge on the public account constituting an export subsidy (Annex sub l). Prohibited import substitution subsidies are defined as all subsidies contingent, whether solely or as one of several other conditions, upon the use of domestic over imported goods. There is no illustrative list of import substitution subsidies. (VAN THIEL, 2005, p. 25)

Os subsídios definidos como proibidos no âmbito do SCM, uma vez caracterizados como tal, possuem tratamento processual diferenciado em eventual disputa levada ao Órgão de Solução de Controvérsias, como Van Thiel define:

Sempre que um membro tenha razões para crer que um subsídio proibido esteja sendo concedido por outro membro ele poderá iniciar um procedimento contencioso rápido dentro da OMC. Se a medida contestada é considerada de fato um subsídio proibido, o painel/Órgão de Apelação recomendará retirada sem demoras, especificando um período de tempo que deva ser feita. (Tradução nossa)<sup>62</sup>

É fato que o SCM tem constituído um dos acordos mais questionados no âmbito do Órgão de Solução de Controvérsias.

Juntamente com os princípios criados para evitar a discriminação internacional (NMF) e interna (TN), e com os subsídios a determinados setores internos, o SCM pode ser considerado norma intensamente limitadora de práticas de políticas estatais relacionadas aos tributos internos.

Em matéria tributária, seguindo o tratamento do acordo sobre a não discriminação fiscal perniciosa e a lista ilustrativa de subsídios proibidos, o SCM abrange regras específicas em matéria de tributação direta e indireta.

Por exemplo, o SCM traz definições sobre aquilo que considera como tributação direta ou indireta por meio da nota de Rodapé nº 58:

O termo “impostos diretos” significa impostos sobre salários, lucros, juros, rendas, direitos de autor e todas as outras formas de ganho, além de impostos sobre a propriedade de bens imóveis;

O termo “direitos de importação” significa tarifas aduaneiras, direitos aduaneiros e outros tributos que não tenham sido enumerados nesta nota e que sejam aplicados à importação;

O termo “impostos indiretos” significa tributos sobre vendas, consumo, volume de negócio, valor acrescido, franquias, selo, transmissões, estoques e equipamentos, ajustes fiscais na fronteira e todos os impostos além dos que se denominam impostos diretos e direitos de importação;

---

<sup>62</sup> Whenever a Member has reason to believe that a prohibited subsidy is granted by another member it can start a Fast Track dispute settlement procedure within the WTO. If the contested measure is indeed found to be a prohibited subsidy, the panel/AB will recommend withdrawal without delay, specifying the time period within this must be done. (VAN THIEL, 2005, p. 26)

Por “impostos indiretos sobre etapas anteriores” entendem-se aqueles tributos aplicados sobre bens ou serviços usados direta ou indiretamente no fabrico de um produto;

Por “impostos indiretos cumulativos” entendem-se os tributos que se aplicam em etapas sucessivas, sem que existam mecanismos que permitam descontar posteriormente o imposto, caso os bens ou serviços sujeitos a impostos utilizados numa etapa da produção sejam utilizados em etapa posterior da mesma;

“Remissão” de impostos compreende reembolso ou redução de impostos;

“Remissão ou devolução” compreende isenção ou diferimento total ou parcial dos direitos de importação.

Sobre aquilo que considera subsídio proibido vinculado tributação direta, o acordo define, em seu Anexo I, as letras (e) e (f):

(e) isenção, remissão ou diferimento total ou parcial, relacionados especificamente com as exportações, dos impostos diretos ou das contribuições para a seguridade social que paguem ou que devam pagar as empresas industriais e comerciais.

(f) A concessão, no cálculo da base sobre a qual impostos diretos são aplicados, de deduções especiais diretamente relacionadas com as exportações ou com o desempenho exportador, superiores aquelas concedidas à produção para consumo interno.

Da mesma forma, o SCM abrange também regras específicas sobre subsídios proibidos em matéria de tributação indireta, através das letras seguintes (g) e (h) de seu Anexo I:

(g) isenção ou remissão de impostos indiretos sobre a produção e a distribuição de produtos exportados, para além daqueles aplicados sobre a produção e a distribuição de produto similar vendido para consumo interno.

(h) isenção, remissão ou diferimento de impostos indiretos sobre etapas anteriores de bens ou serviços utilizados no fabrico de produtos exportados, para além da isenção, remissão ou diferimento de impostos indiretos equivalente sobre etapas anteriores de bens ou serviços utilizados no fabrico de produto similar destinado ao mercado interno, desde que, porém, impostos indiretos cumulativos sobre etapas anteriores possam ser objeto de isenção, remissão ou diferimento sobre produtos destinados a exportação, mesmo que quando tal não se aplique a produtos similares destinados ao consumo interno se os impostos indiretos cumulativos sobre etapas anteriores são aplicados aos insumos consumidos no fabrico do produto de exportação (levando-se em devida conta os desperdícios). Este item será interpretado de acordo com as diretrizes sobre o consumo de insumos no processo de produção contidas no Anexo II.

Por ultimo, o SCM abrange também regras específicas sobre subsídios proibidos relativos a tributos vinculados à importação, através da letra (i) do Anexo I:

(i) A remissão ou devolução de direitos de importação além daquelas praticadas sobre insumos importados que sejam consumidos no fabrico do produto exportado (levando na devida conta os desperdícios normais), desde que, porém, em casos especiais uma empresa possa utilizar certa quantidade de insumos nacionais como substitutivo equivalente aos insumos importados, com as mesmas características e com a mesma qualidade, com vistas a beneficiar-se desta disposição, se tanto a importação quanto a exportação ocorrem dentro de prazo razoável, não superior a dois anos. Este item será interpretado de acordo com as diretrizes sobre consumo de insumos para o processo produtivo indicadas no Anexo II e de acordo com as diretrizes para determinar seus sistemas de devolução de tributos sobre importação em casos de substituição constituem subsídios a exportação enunciadas no Anexo III.

Em resumo, significa dizer que o SCM prevê como proibidas as políticas tributárias em relação à tributação direta que impliquem em isenção, remissão ou diferimento de impostos diretos, vinculadas ao desempenho exportador. No caso da tributação indireta, o SCM determina que as isenções fiscais não poderão ser conferidas às exportações em patamares superiores aquilo que é exigido internamente. E, em relação à tributação incidente nas importações, o Drawback, por exemplo, não poderá se dar em excesso na devolução de impostos incidentes na importação de insumos para incorporação em produtos a serem exportados.

A doutrina e a jurisprudência se inclinam com mais vigor sobre tratamento fiscal discriminatório principalmente no caso de impostos indiretos, tendo sido os impostos diretos mais estudados e analisados apenas a partir do caso FSC – Foreign Sales Corporation, entre Comunidade Européia e Estados Unidos, a ser aqui posteriormente abordado.<sup>63</sup>

Sobre os impostos diretos e o caso FSC, Servaas Van Thiel destaca que:

O Painel concluiu que “por razão de artigos exterior/limitação de trabalho, o Ato define tratamento menos favorável dentro do significado do Artigo III.4 do GATT 1994 para produtos importados em relação a produtos similares de origem nos EUA. (para 8.158). Em princípio, a conclusão deveria ser que o princípio da não discriminação contido no GATT (prescrevendo tanto NMF e NT) cobrem não apenas tributos indiretos mas também tributos diretos na extensão de que qualificam leis, regulamentos e requerimentos afetando a

---

<sup>63</sup> O caso é melhor descrito no Capítulo 2.

venda interna de produtos ou seu oferecimento para venda, compra, transporte, distribuição ou uso. (Tradução nossa).<sup>64</sup>

Sustenta Gilson Michels que o caso em questão representou uma quebra de paradigmas na relação entre a OMC e a matéria tributária:

Esta controvérsia, submetida pelas Comunidades Europeias (CE) à OMC em 01/07/1998, e só finalmente decidida em 13/02/2006, transformou-se em caso paradigmático, não apenas porque envolveu o maior volume de sanções retaliatórias já autorizado pela organização (aproximadamente US\$ 4 bilhões), mas também, em especial, porque apesar de a OMC já ter, em decisões anteriores, se manifestado acerca de questões tributárias, neste caso é que foram levantadas questões especialmente relevantes, que trazem repercussão direta e expressiva sobre a matéria.<sup>65</sup>

Servaas Van Thiel, sobre a relação entre o SCM e tributação, conclui:

Em conclusão, tanto incentivos de impostos diretos e indiretos podem qualificar como subsídios no sentido do Acordo SCM porque eles constituem uma contribuição financeira governamental e conferem um benefício. Se forem concedidos a especificamente a certas empresas, são proibidos, assim como se contingenciados a performance de exportação ou ao uso de produtos domésticos em detrimento de importados, ou acionáveis, se causarem efeitos adversos ao país importador ou a sua indústria. Subsídios proibidos podem ter a forma de incentivos tributários indiretos, p. ex. a redução ou remissão de impostos indiretos (seja como resultado de alíquotas preferenciais, redução de base de cálculo ou créditos fiscais) ou de tributos sobre a renda relacionados com isenções tributárias, deduções tributárias (incluindo a depreciação acelerada), redução de base de cálculo ou créditos fiscais. Isenções fiscais ou créditos externos (relativamente a lucros fora de operações de exportação), entretanto, não constituem subsídios (a exportações) de forma que busquem evitar a taxação de resultado de fonte estrangeira de empresas domésticas que foram tributados no exterior (a menos, é claro, que sejam disponíveis em relação apenas a receita de exportação). Existem importantes exceções a países em desenvolvimento. (Tradução nossa)<sup>66</sup>

<sup>64</sup>The Panel concluded that “by reason of the foreign articles/labor limitation, the Act accords less favorable treatment within the meaning of Article III:4 of the GATT 1994 to imported products than to like products of US origin” (para 8.158). In principle, the conclusion should therefore be that the non discrimination principle of GATT (prescribing both NFM and NT) covers not only indirect taxes but also direct taxes to the extent they qualify as laws, regulations and requirements affecting the internal sale of products, or their offering for sale, purchase, transportation, distribution or use. (VAN THIEL, 2005, p. 27)

<sup>65</sup> MICHELS, 2009, p. 166.

<sup>66</sup> In conclusion, both indirect and direct taxes incentives may qualify as subsidy in the sense of the WTO SCM Agreement because they constitute a financial contribution by the government and confer a benefit. If they are granted specifically to certain enterprises, they are either prohibited, if contingent on export performance or on using domestic over imported goods, or actionable if they cause adverse effects to the importing country or its industry. Prohibited subsidies may take the form of indirect tax incentives i.e. the reduction or remission of indirect taxes (wheatear as a result of preferential rates, reduced taxable amount or special credits) or of income tax related tax exemptions, tax deductions (including accelerated depreciation), reduced tax rates or tax credits. Foreign tax exemptions or credits (in regard to profits out of export transactions), however, do not constitute (export) subsidies in

E por fim, também Gilson Michels conclui que:

Como os acordos abrangidos ampliaram em muito o alcance daquilo que se deve ter por medidas distorcivas do comércio internacional, reduzida restou a autonomia dos membros de, soberana e unilateralmente, produzir sua legislação tributária interna.<sup>67</sup>

Neste sentido, é facilmente destacável a afetação normativa tributária das normas contidas no SCM, o que impõe claramente a necessidade de sua observância quando da formulação de políticas fiscais por parte dos Estados-membros da OMC.

---

so far as they seek to avoid taxation of foreign source income of domestic enterprises that was already taxed abroad (unless of course they are available in respect of export income only) There are important exemptions for developing countries (VAN THIEL, 2005, p. 28)

<sup>67</sup> MICHELS, 2009, p. 163.

### 1.3 Uma análise sobre as normas do GATS com reflexo fiscal.

O Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços (General Agreement on Trade in Services - GATS), previsto no Anexo 1B, é outro exemplo de norma com afetação tributária no âmbito da OMC. O Acordo é aplicável especificamente ao comércio internacional de serviços. Enquanto o comércio de bens se aplica a bens tangíveis e visíveis, os serviços, na maior parte das vezes, são intangíveis e invisíveis.

O GATS é um acordo administrado por um conselho específico de serviços no qual estão incluídos 12 setores e uma série de sub-setores.

Os setores considerados pelo GATS foram: serviços profissionais e de consultoria (médico, jurídico, engenharia, contábil, pesquisa e desenvolvimento, computação, imobiliário, propaganda e vendas), serviços de comunicação, serviços de construção e de engenharia, serviços de distribuição, serviços de educação, serviços ambientais, serviços financeiros e seguros, serviços de turismo e viagens, serviços de recreação, cultural e de esporte, serviços de transporte, e outros serviços.

Vera Thorstensen, ao tratar a respeito do Acordo GATS, define que:

De modo distinto dos bens que no comércio internacional requerem a passagem física pelas fronteiras, os serviços são fornecidos ao mercado internacional, de acordo com um ou vários modos de prestação: movimento do produto do serviço através da fronteira, movimento do consumidor através da fronteira, presença comercial do prestador, e movimento temporário de pessoa física que presta serviço.<sup>68</sup>

Entre as distinções existentes nas diferentes modalidades de prestação de serviços compreendidas pelo acordo, a mesma autora cita que:

Outra importante distinção é sobre a forma dos governos protegerem as suas indústrias domésticas. Bens podem ser protegidos através da imposição de tarifas ou de medidas na fronteira, como restrições

---

<sup>68</sup> THORSTENSEN, 2003, p. 195.



quantitativas ou quotas. Serviços, por sua própria natureza, são protegidos através de regulamentos nacionais sobre o investimento e regras sobre a participação dos prestadores de serviços estrangeiros na economia doméstica. Tais regras podem impedir a participação de um prestador em determinada área, ou pode discriminar entre o prestador nacional e o estrangeiro, ou ainda, dar tratamento diferenciado ou menos favorável aos prestadores de diferentes países.<sup>69</sup>

O GATS, assim como o GATT, é baseado em princípios específicos, entre eles a não discriminação entre nações (cláusula da nação mais favorecida – MFN) e a não discriminação interna (cláusula de tratamento nacional – NT).

A diferença básica entre os acordos é que no GATS tais princípios se aplicam de acordo com compromissos assumidos pelos Estados-membros e não de forma geral, como no GATT.

No caso da nação mais favorecida - MFN, que regula a não discriminação internacional, os compromissos são gerais, o que significa que qualquer tratamento diferenciado aplicado a um Estado-membro será imediata e incondicionalmente aplicável aos outros Estados-membros. Há uma única exceção aos casos de existência de tratados contra dupla tributação em matéria de renda, tema sobre o qual Gilson Michels descreve:

Quanto a cláusula NMF, ela está prevista no artigo II do GATS, e poucas diferenças tem em conteúdo e extensão com a que está prevista no GATT. Entretanto, o artigo XIV.e do GATS permite que um Membro faça discriminações entre Membros, quando tal medida se justificar em face da adoção de um acordo para evitar a dupla tributação internacional sobre a renda.<sup>70</sup>

No caso do tratamento nacional - NT, que regula a não discriminação interna, os compromissos são baseados em uma lista positiva, na qual os Estados-membros especificamente definem os setores objeto de concessões, enquanto que aqueles setores não expressamente nominados não estarão sujeitos às regras do Acordo.

---

<sup>69</sup> THORSTENSEN, 2003, p. 195.

<sup>70</sup> MICHELS, 2009, p. 136.

Gilson Michels, ao tratar da cláusula de tratamento nacional do GATS, explica que:

Ao contrário do GATT, a cláusula TN prevista no artigo XVII do GATS não se aplica automaticamente a todos os países contratantes e a todos os setores de serviços, mas é necessário que os países contratantes concordem sobre a obrigação do tratamento nacional em listas de compromissos específicos anexadas ao GATS.<sup>71</sup>

No caso de compromissos positivos, estes se aplicam também para todas e quaisquer medidas específicas, inclusive tributárias, incluindo nelas os incentivos fiscais, que não poderão ser concedidos a algum determinado setor, caracterizado pela prestação local de serviços, em discriminação a outro setor caracterizado pela importação de serviços.

Para Gilson Michels:

O GATS se aplica a medidas vinculadas a tributação indireta e direta, com isso se alinhando à tendência de, no âmbito da disciplina do comércio internacional, dar mais relevo ao resultado final ou ao conteúdo de uma determinada medida nacional, do que à mera forma com que se exterioriza.<sup>72</sup>

Primeiro, tem-se no artigo XXVIII a que a expressão “medidas” representa “qualquer medida tomada por um membro na forma de lei, regulamento, regra, procedimento, decisão ato administrativo, ou qualquer outra forma”. Ora, considerando-se que as medidas relativas à tributação direta são parte da legislação doméstica dos membros, não parece haver dúvidas que elas acabam incluídas na larga acepção adotada para expressão no âmbito do Acordo.<sup>73</sup>

Seguindo os princípios acima, a relevância é destacada a partir de que a regra da não discriminação se aplica para a origem, não só dos serviços em si como também dos prestadores de serviço, principalmente. A obrigação está contida no Artigo XVII do GATS.<sup>74</sup>

---

<sup>71</sup> MICHELS, 2009, p. 136.

<sup>72</sup> MICHELS, 2009, p. 135.

<sup>73</sup> MICHELS, 2009, p. 134.

<sup>74</sup> Article XVII - National treatment. In the sectors inscribed in its Schedule, and subject to any conditions and qualifications set out therein, each member shall accord to services and services suppliers of any other member, in respect of all measures affecting the supply of services, treatment no less favourable than that it accords to its own like services and service suppliers.

Nos setores inscritos em sua Lista, e sujeito a condições e qualificações lá mencionadas, cada membro deverá conceder aos serviços e fornecedores de serviços de outros membros, em respeito a

Também o GATS, assim, apresenta normas que tratam especificamente da questão tributária de forma direta, aplicáveis sobre a evasão fiscal internacional e a dupla tributação internacional sobre a renda.

Quanto à dupla tributação internacional sobre a renda, a exemplo do tratamento concedido pelos Acordos Regionais, uma das exceções à cláusula da nação mais favorecida do GATT (artigo XXIV), também o GATS privilegia os acordos fiscais entre os Estados-membros, constituindo uma exceção a não discriminação internacional.

Já no que concerne aos dispositivos aplicáveis contra evasão fiscal internacional, Gilson Michels esclarece que:

Considerando-se que o regime internacional do comércio busca o chamado *level playing field*, ou seja, as condições niveladas e eqüitativas para seus Membros no âmbito do Comércio Internacional, não se pode deixar de reconhecer, portanto, que tal meta se coaduna com um cenário internacional regido por regras igualmente niveladas, eqüitativas e, acima de tudo leais entre seus Membros.<sup>75</sup>

Assim, medidas vêm sendo adotadas pelos Estados-membros com o fim de combater práticas ilegais e/ou desleais, mediante uso de Paraísos Fiscais, por exemplo, estando tais medidas isentas pelas exceções ao princípio da não discriminação.

O fato é que o GATS tem normas aplicáveis em matéria tributária e também constitui importante marco legal a ser observado quando da definição de políticas fiscais pelos Estados-membros.

---

todas as medidas afetando o fornecimento de serviços, tratamento não menos favorável ao conceder aos seus próprios serviços e fornecedores de serviços (Tradução nossa).

<sup>75</sup> MICHELS, 2009, p. 138.

#### 1.4 Uma análise de outras normas da OMC com reflexo fiscal.

Além das normas já delineadas nos itens anteriores, sendo as principais a tratarem de normas tributárias, outros acordos no âmbito da OMC fazem menção também a questões de afetação tributária no âmbito desta Organização Internacional, devendo ser aqui colacionadas para efeitos de referência.

Ainda que não tenham sido objeto de maiores estudos por parte da doutrina especializada em matéria tributária, estes acordos servem de evidência a respeito da complexidade assumida pelo tema, bem como para demonstração da existência de relação entre as normas da OMC e o direito tributário interno dos Estados-membros, objeto da presente abordagem.

Neste sentido, o Acordo sobre Medidas de Investimento relacionadas ao Comércio (Trade-Related Investment Measures - TRIMs), tem seu objetivo definido em examinar os artigos do GATT relacionados com efeitos restritivos e distorcivos ao comércio derivados das medidas aplicadas pelos Estados-membros sobre investimentos, e em elaborar outros dispositivos necessários para evitar tais efeitos.

O TRIMs é aplicável apenas ao comércio de bens, sendo seu alvo as medidas que afetam o fluxo de investimentos de forma restritiva ou distorciva entre os Estados-membros.

Sobre o objeto do TRIMs, Vera Thorstensen esclarece:

Para atrair investimentos, as políticas dos governos normalmente incluem incentivos e fornecimento de bens ou serviços em termos preferenciais. Em troca, exigem o cumprimento de certo número de regras como a de conteúdo local, isto é a compra de partes e componentes de fabricação doméstica ou a de desempenho exportador, isto é, o compromisso de exportar parte dos bens produzidos. Podem também exigir transferência de tecnologia, capital mínimo nacional, ou *joint ventures*.<sup>76</sup>

---

<sup>76</sup> THORSTENSEN, 2003, p. 102.

E, ao avaliar o Acordo no que concerne ao Artigo III do GATT, a autora conclui:

O Artigo III se refere a medidas que são incompatíveis com as obrigações de tratamento nacional, incluindo aquelas que são obrigatórias, ou aplicadas na legislação doméstica ou regulamentação administrativa, e cujo o cumprimento é necessário para a obtenção de uma vantagem que beneficiem os investimentos. Tais medidas podem requerer a compra ou uso por uma empresa de produtos de origem doméstica ou de fonte doméstica; ou sejam específicas em termos de produtos, volume ou valor dos produtos, ou em termos de uma proporção do volume ou valor de sua produção local. Tais medidas podem também requerer que aquisições de uma empresa ou uso de produtos importados sejam limitados a uma quantidade relacionada com o volume ou valor dos produtos locais que ela exporte.<sup>77</sup>

Especificamente em relação às regras quanto a distorção no tratamento nacional, como já visto, delineadas a partir do Artigo III do GATT, o TRIMs estabelece uma lista de categorias de medidas que busca examinar, entre elas a de benefícios condicionados a exigência de conteúdo nacional e de benefícios condicionados a performance de exportações.

Em relação às medidas tributárias relativas ao TRIMs por sua vez, Michael Daly observa que:

Os governos não apenas utilizam tributos como também incentivos não tributários para atrair investimentos estrangeiros. Eles podem impor condições para garantir que os investimentos sejam feitos conforme prioridades nacionais. Tais condições incluem, entre outros: provisão de conteúdo local, que requerem que o investidor utilize montante de insumos locais em vez de importados na produção; e exigência de performance de exportação que obrigue o investidor a exportar uma proporção de seus produtos finais. Tais condições, que podem distorcer o comércio como as tarifas de importação (ou restrições quantitativas) e subsídios à exportação, são conhecidas como medidas de investimento relacionadas ao comércio (TRIM's) (Tradução nossa).<sup>78</sup>

---

<sup>77</sup> THORSTENSEN, 2003, p. 102.

<sup>78</sup> Not only do government use tax as well as non tax incentives to attract foreign investment, they may also impose conditions to ensure that investments accord with such national priorities. Such conditions include, inter alia: local content provisions, which require the investor to utilize a certain amount of local (instead of imported) inputs in production; and export performance requirements that compel the investor to export a certain proportion of its output. Such conditions, which can distort trade, just like import tariffs (or quantitative restrictions) and export subsidies, are know as trade related investment measures (TRIM's). (DALY, Michael. *The WTO and direct taxation*. WTO – Discussion Paper n° 9, 2005, p. 6.)

Outro Acordo que estabelece a respeito da afetação de normas tributárias é o Acordo sobre Agricultura, cujo objetivo é o de estabelecer um sistema de comércio agrícola justo e orientado pelo mercado.

Ainda amplamente debatido, principalmente em função das negociações para conclusão da Rodada de Doha, o Acordo sobre Agricultura foi objeto de grandes avanços pela Rodada Uruguai, tema este de extrema sensibilidade entre os Estados-membros.

Vera Thorstensen, ao avaliar o Acordo sobre Agricultura, entende que:

Embora muito aquém dos resultados desejados, o acordo conquistou vários pontos importantes. Dentre eles: introduziu o setor agrícola nas normas e disciplinas do GATT; reduziu os subsídios às exportações; produziu os apoios domésticos aos produtores; converteu as barreiras não tarifárias em tarifas equivalentes; consolidou todas as tarifas e reduziu-as; e abriu acesso a cotas mínimas para produtos que antes estavam bloqueados através de proteção.<sup>79</sup>

Sobre as medidas de natureza tributária, o Acordo sobre Agricultura estabelece em seu Artigo I, conforme Michael Daly, que:

Pelo artigo I (definição de termos) do Acordo sobre Agricultura (AA), “desembolsos orçamentários” ou “desembolsos” incluem receita perdoadada em termos de que as medidas tributárias são cobertas pelo Acordo na medida em que constituam subsídios de exportação. As disciplinas em subsídios acordadas para o setor agrícola são diferentes daquelas encontradas no Acordo SCM em um importante aspecto. Enquanto o AA estabeleceu regras concernentes a aceitabilidade de várias práticas de subsídios – medidas “caixa verde” são aceitáveis, “caixa amarela” não – ele envolve compromissos para redução agregada de níveis de apoio. Então, disciplinas de subsídios são designadas de acordo com compromissos para progressiva redução dos níveis de ajuda.”<sup>80</sup>

Por último, nesta análise superficial de suas normas específicas, a OMC cuida do tema fiscal também através das políticas de revisão periódica dos

---

<sup>79</sup> THORSTENSEN, 2003, p. 76

<sup>80</sup> Under Article I (definition of terms) of the Agreement on Agriculture (AoA), “budgetary outlays” or “outlays” include revenue foregone so that tax measures are covered by the Agreement in so far as they constitute export subsidies. The disciplines on subsidies agree for the agriculture sector are quite different from those found in the SCM Agreement in at least one important respect. While the AoA has established rules concerning the acceptability of various subsidization practices – “green box” measures are acceptable, “amber box” measures are not – it also involves commitments to reduce aggregate levels of support. Hence, subsidy disciplines are designed in accordance with commitments to a progressive reduction in levels of subsidization. – tradução nossa (DALY, 2005, p. 7.)

mecanismos relacionados ao comércio, ou Mecanismo de Revisão de Políticas Comerciais (Trade Policy Review Mechanism - TPRM).

Criado pelo acordo constitutivo da OMC, o mecanismo de exame de políticas comerciais tem objetivo de contribuir para adesão às regras, disciplinas e compromissos assumidos em todos os acordos multilaterais do comércio pelos Estados-membros, servindo assim como mecanismo de melhor transparência e compreensão das políticas e práticas comerciais dos Estados-membros.

Trata-se de mecanismo de revisão externa das políticas comerciais adotadas por cada Estado-membro, submetidas à análise periodicamente pelo Órgão de Revisão de Políticas Comerciais, órgão criado neste sentido pelo TPRM.

Vera Thorstensen, ao abordar sobre o Mecanismo, descreve que:

O Mecanismo permite uma apreciação coletiva e regular do conjunto das políticas comerciais seguidas pelos membros da OMC e de seu impacto sobre funcionamento do sistema multilateral de comércio. No entanto, não objetiva servir de base para o cumprimento de obrigações específicas estabelecidas pelos acordos, ou como base do procedimento de solução de controvérsias.<sup>81</sup>

O Mecanismo criado pelo TPRM também examina a transparência em medidas de ordem tributária, com base em quatro elementos: a descrição da natureza das medidas tributárias, seus objetivos, seu custo, em termos de receita perdoadada ou não recolhida, e a avaliação se tais medidas são efetivas em alcançar seus objetivos.

De qualquer forma, ainda que tenha função revisional, o TPRM não induz necessariamente que uma política não adequada aos Acordos seja objeto de imediata discussão pelo Órgão de Solução de Controvérsias. O TPRM também não impõe que os Estados-membros devam alterar suas normas internas. Mais do que isso, o Mecanismo permite a avaliação a respeito dos fluxos de comércio e das

---

<sup>81</sup> THORSTENSEN, 2003, p. 389.

medidas a ele relacionadas ainda que não estejam de acordo com os Acordos da OMC.

Em conclusão, verifica-se que o sistema multilateral do comércio constituído com a OMC passa a influenciar diretamente os processos de formulação de políticas tributárias através da incorporação interna de valores ou normas que resultam dos acordos internacionais.

Em sua tese, Gilson Michels procura demonstrar que:

A OMC pode ocupar um importante papel no processo de aproximação das ordens tributárias nacionais, exercendo-o não apenas de modo formal e direto, monitorando e eventualmente demandando pelo expurgo de medidas tributárias distorsivas do livre comércio, mas também de modo informal e indireto, difundindo um modo de pensar os sistemas tributários nacionais que serve para aproximá-los, ao menos do ponto de vista objetivo de que não sirvam à obstaculização do comércio internacional.<sup>82</sup>

O fato é que as práticas tributárias adotadas pelos membros, de forma unilateral, tendem a gerar efeitos ao comércio internacional por permitir redução de custos, preços e melhoria da competitividade de alguns produtos transacionados internacionalmente. Os Estados buscam formas de ação visando proteção de mercado e crescimento das indústrias locais, através de intervenção estatal que acaba, em alguns casos, por distorcer o comércio internacional.

A partir desta concepção, passa-se a analisar o efeito quanto a inobservância das regras internacionais pelos ordenamentos jurídicos internos a partir da jurisprudência existente no Órgão de Solução de Controvérsias.

Tal análise se faz relevante por evidenciar o aspecto de sanção que a Organização Mundial do Comércio estabelece para os Estados-membros que adotam normas ou regramentos internos que sejam contrários ao ordenamento multilateral, com especial foco em questões tributárias.

---

<sup>82</sup> MICHELS, 2009, p. 17.



Por meio do mecanismo de sanções, os Estados-membros passam assim a ter sua soberania tributária limitada na formulação de suas políticas de caráter fiscal.

## **CAPÍTULO 2 Os Julgamentos proferidos no âmbito da OMC com reflexo sobre a legislação e a organização fiscal dos Estados-membros.**

Para um adequado entendimento sobre os efeitos decorrentes do sistema diplomático-jurisdicional criado juntamente com a OMC, a partir da Rodada Uruguai, e, a partir dele, entender sobre as diferentes interpretações proferidas a respeito dos acordos abrangidos, é preciso se fazer primeiramente uma abordagem superficial acerca do Órgão de Solução de Controvérsias – OSC.

Num segundo momento, a partir da compreensão do funcionamento do sistema de solução de controvérsias, é possível avançar sobre as interpretações emanadas pelo OSC em matéria tributária, para então, abordar especificamente o caso Foreign Sales Corporation – FSC, considerado até hoje como o mais emblemático caso levado ao OSC a respeito da afetação tributária das normas da OMC.

Por fim, pretende-se uma abordagem geral sobre disputas e decisões em matéria tributária proferidas no âmbito do OSC, antes e depois da criação da OMC.

## 2.1 O Órgão de Solução de Controvérsias – OSC da OMC.

Dentre os acordos celebrados no âmbito da Organização Mundial do Comércio - OMC, criados com objetivo de estabilizar as relações comerciais entre os Estados-membros, destaca-se o sistema de solução de controvérsias internacionais.

O Entendimento para Solução de Controvérsias (Dispute Settlement Understanding – DSU) é previsto no Anexo II ao Acordo de Marraqueche. Este acordo tem por escopo tutelar e garantir a observância dos princípios e regras referidos nos acordos abrangidos<sup>83</sup>, bem como trazer segurança e previsibilidade ao sistema multilateral do comércio, elementos centrais do método de solução de controvérsias previsto na OMC.

O sistema atual evoluiu ao longo do Século XX, sendo atualmente considerado como o meio mais eficaz<sup>84</sup> de solução de conflitos em matéria comercial<sup>85</sup>. Diferentemente de outras Organizações Internacionais, o sistema de solução de controvérsias da OMC prevê a possibilidade de sanções efetivas pelo descumprimento das normas, o que se dá por meio dos clássicos mecanismos de retorsão, represálias e da suspensão dos benefícios em favor de terceiros Estados-membros. Trata-se do elemento central da OMC.

---

<sup>83</sup> Esta expressão, conforme artigo 1.1, inclui o acordo que institui a OMC, os acordos comerciais multilaterais que compõem o Anexo I, o ESC (Anexo II) e os acordos comerciais plurilaterais (Anexo IV)

<sup>84</sup> Tatiana Prazeres destaca: “Percebe-se a importância do mecanismo de solução de conflitos da OMC quando se considera a possibilidade de sanção efetiva aliada ao montante dos recursos negociados por efeito de seus acordos. De fato, a sanção econômico-comercial, com retaliações e suspensão de benefícios, faz com que (i) a demanda pelo Órgão de Solução de Controvérsias – OSC - seja muito maior que o recurso a outros “tribunais internacionais”, demanda inclusive mais volumosa que a da própria Corte Internacional de Justiça; e (ii) o índice de cumprimento das decisões do OSC seja bastante significativo. Ambos são indícios da importância e efetividade do mecanismo criado pela OMC.” (PRAZERES, Tatiana L. *O Sistema de Solução de Controvérsias*. In: BARRAL, Welber. *O Brasil e a OMC*, Florianópolis: Diploma Legal, 2000, p. 45).

<sup>85</sup> Neste sentido, Barral destaca: “[...]O sistema de solução de controvérsias é o mecanismo mais eficaz entre os disponíveis nas relações econômicas internacionais, para segurar direitos decorrentes das negociações em que o país toma parte.” (BARRAL, Welber. *Organização Mundial do Comércio*. In: BARRAL, W. *Tribunais Internacionais. Mecanismos contemporâneos de solução de controvérsias*, Florianópolis: Fundação Boiteaux, 2004, p. 55).

Precisamente para conter o unilateralismo político da interpretação e conter o self help na sua aplicação por meio de 'retorsões' e 'represálias comerciais' é que o sistema multilateral de solução de controvérsias da OMC foi concebido, enquanto um mecanismo de rule oriented, na linha grociana, destinado a 'domesticar' as tendências unilaterais das 'razões de Estado' power oriented <sup>86</sup>.

Este mecanismo, orientado por normas e regras, passa assim a garantir maior previsibilidade e estabilidade ao sistema, diferentemente dos mecanismos orientados pelo poder e pelo unilateralismo, característicos das relações internacionais vigentes até então. Foi assim determinado a fim de evitar as influências de poderio econômico nas questões comerciais submetidas ao OSC para solução de controvérsias.

O OSC constitui assim o pilar central deste mecanismo de solução de controvérsias.

Nas palavras de Gilson Michels:

Este órgão, responsável por aplicar as normas e processos do ESC e as disposições de consulta e resolução de litígios previstas nos "acordos abrangidos" (artigo 2.1 do ESC) tem competência para criar painéis, adotar os relatórios dos painéis e do Órgão de Apelação, fiscalizar a execução das decisões e recomendações e autorizar a suspensão de concessões e outras obrigações nos termos previstos nos acordos abrangidos (artigo 2.1 do ESC).<sup>87</sup>

Também nas palavras do mesmo autor:

O objetivo do sistema será o de assegurar a supressão das medidas em causa, caso se verifique que as mesmas são incompatíveis com as disposições de qualquer um dos acordos abrangidos. Por conseguinte, só se deve recorrer à regra da compensação se a imediata abolição da medida for impraticável e, mesmo assim, como uma medida provisória, aplicável até se conseguir a supressão das medidas incompatíveis.<sup>88</sup>

Cabe-se, aqui, antes da abordagem específica do OSC da OMC, algumas considerações quanto ao procedimento de solução de litígios prévio ao atual sistema existente, no âmbito do Acordo do GATT 1947. Tal sistema previa apenas dois

---

<sup>86</sup> LAFER, Celso. A OMC e a regulamentação do comércio internacional: uma visão brasileira. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998, p. 15.

<sup>87</sup> MICHELS, 2009, p. 79.

<sup>88</sup> MICHELS, 2009, p. 80.

artigos sobre solução de controvérsias, conforme Artigos XXII (Consultas) e XXIII (Anulação ou Prejuízo dos Benefícios), caracterizados por uma linguagem vaga e pela falta de mecanismos eficazes para aplicação das decisões.

Os defeitos apontados no procedimento previsto no antigo GATT 1947 se davam tanto pelo procedimento de instalação do Painel, composto de um corpo de árbitros criado para julgamento específico, como pela adoção de um relatório final pelo sistema de solução de controvérsias então vigente. Ambos dependiam de aprovação unânime dos membros.

Neste sentido, Welber Barral destaca que:

A questão problemática da prática adotada pelo GATT consistia na necessidade do consenso do Conselho, formado por todos os membros, em dois momentos-chave do processo: (i) na instalação do painel; e (ii) na aprovação do relatório do painel. Ressalta-se que também o Estado condenado na disputa fazia parte do Conselho de Representantes do GATT e que, como exigia seu consenso para que a condenação fosse aprovada, havia sempre a possibilidade de a parte vencida “bloquear” a adoção da decisão do painel; isso, por certo, se esta já não houvesse obstado à instauração do próprio painel incumbido de analisar a acusação contra si. Assim, a parte vencida, em última instância, poderia evitar as conseqüências do relatório ao votar contra sua aprovação.<sup>89</sup>

Logo, diante das dificuldades enfrentadas, após a manifestação e pressão dos Estados para aprimoramento do sistema de solução de controvérsia do GATT 1947, e depois de 46 anos de negociações, foi aprovado, por ocasião do Acordo de Marraqueche, o Entendimento para Solução de Controvérsias – ESC, que fundamenta o atual sistema de solução de controvérsia da OMC.<sup>90</sup>

De acordo com o artigo 3.2 do ESC, que trata de suas disposições gerais:

O sistema de solução de controvérsias da OMC é elemento essencial para trazer segurança e previsibilidade ao sistema multilateral do comércio. Os membros reconhecem que esse sistema é útil para preservar direitos e obrigações dos Membros dentro dos parâmetros dos acordos abrangidos e

---

<sup>89</sup> BARRAL, 2004, p. 31.

<sup>90</sup> Este mecanismo – materializado no Entendimento relativo às Normas e Procedimentos sobre Solução de Controvérsias (ESC) – ganha relevância justamente em razão do papel que a segurança e a previsibilidade representam para os Estados envolvidos no comércio internacional e para seus agentes econômicos privados. Eis a razão pela qual o ESC vem sendo considerado um elemento central para o próprio funcionamento da OMC. (BARRAL, 2004, p. 27).

para esclarecer as disposições vigentes dos referidos acordos em conformidade com as normas correntes de interpretação de direito internacional público.

Assim, com relação ao sistema atual, pode-se afirmar, a partir do entendimento de Barral, que:

(...) o novo mecanismo é fruto de obrigação jurídica consubstanciada em um extenso tratado internacional, e não resultado de prática reiterada, como no GATT, em que apenas dois artigos sustentavam todo o procedimento.<sup>91</sup>

Quando trata da análise do referido artigo 3º do ESC, Gilson Michels explica que:

Pelos artigos 3.3 e 3.4 do Entendimento relativo às Normas e Procedimentos sobre Soluções de Controvérsias (ESC), pode-se ter como objetivo do MSC a simples viabilização de um mecanismo pacífico de resolução de conflitos entre os Membros que imponha subordinação aos acordos abrangidos. Já pelo artigo 3.2 do mesmo ESC, o objetivo pode mostrar-se ainda mais amplo: como expresso em seu texto, o “sistema de solução de controvérsias da OMC é elemento essencial para trazer segurança e previsibilidade ao sistema multilateral de comércio” e ele é “útil para preservar direitos e obrigações dos Membros dentro dos parâmetros dos acordos abrangidos e para esclarecer as disposições vigentes dos referidos acordos em conformidade com as normas correntes de interpretação do direito internacional público. Neste caso, a menção à “segurança” e à preservação de “direitos e obrigações (...) dentro dos parâmetros dos acordos abrangidos” sugere que o objetivo do MSC é também o de dar algum grau de eficácia às obrigações básicas contidas nestes acordos; já as referências à “previsibilidade” e à função de “esclarecer” as disposições dos acordos abrangidos pode denotar que um dos caminhos para o MSC dar eficácia às obrigações primárias é a de tornar claras para as partes, e para os atores não governamentais, o que as obrigações dos Membros realmente são.<sup>92</sup>

Apresentando uma estrutura mais complexa que a do GATT 1947, o sistema atual da OMC prevê 27 artigos e apêndices, tendo como principais medidas a definição de prazos e formas para a constituição, funcionamento e elaboração dos relatórios pelos painéis, como também para apresentação de defesa e de apelação ao Órgão de Apelação, regulando todo o sistema para solução das controvérsias entre os Membros.

---

<sup>91</sup> BARRAL, 2004, p. 33.

<sup>92</sup> MICHELS, 2009, p. 36.

O sistema de solução de controvérsias privilegia o aspecto político-diplomático, por meio das consultas diretas entre os Estados-membros, em sua fase inicial. O artigo 4º do ESC prevê que as partes em litígio devem proceder a consultas antes de se pedir a abertura de um painel. Todas as consultas são realizadas sob a égide do Órgão de Solução de Controvérsias - OSC, encarregado em administrar as disputas, com estrutura independente entre os órgãos da OMC. Sua composição reúne todos os Estados-membros da Organização em reuniões periódicas. As consultas são realizadas em reuniões e esta é a fase em que a maioria dos conflitos é solucionada entre as partes.

Apenas em sua fase seguinte, após o insucesso da fase de consultas, inicia-se a fase adjudicatória jurisdicional dos conflitos, mediante abertura de um painel, composto de árbitros selecionados especificamente para a causa em questão.

A competência de um determinado painel, criado especificamente para análise da disputa, é a de “*examinar a questão submetida e estabelecer conclusões que auxiliem o DSB a fazer recomendações ou emitir decisões*”<sup>93</sup>.

Este painel de árbitros, composto de três membros de elevada reputação profissional, se dedicará à análise dos argumentos trazidos pelas partes e se manifestará sobre o conflito, por meio de procedimentos regulados detalhadamente. Após divulgação de seu relatório final acerca da controvérsia instaurada, o procedimento previsto possibilitará recurso pela parte “vencida” ao Órgão de Apelação. O Órgão de Apelação, ao contrário do painel, é um organismo fixo semelhante a uma “2ª Instância”. É composto por 7 membros, 3 dos quais participarão na análise de cada caso levado a sua apreciação, em matéria de direito,

---

<sup>93</sup> Examinar, à luz das disposições pertinentes no (indicar o(s) acordo(s) abrangido(s) citado(s) pelas partes em controvérsia), a questão submetida ao OSC por (nome da parte) no documento e estabelecer conclusões que auxiliem o OSC a fazer recomendações ou emitir decisões previstas naquele(s) acordo(s) (ESC, artigo 7:1).

que analisará as conclusões havidas na “1ª Instância” através de um segundo relatório, confirmando-as, modificando-as ou revogando-as.

No caso de recurso proposto pelas partes envolvidas na disputa, o relatório proferido pelo painel ficará pendente de aprovação pelo OSC, até sua conclusão definitiva.

Em caso de inexistência de recurso da decisão de “1ª Instância”, proferida pelo painel, ou, após decisão final proferida em “2ª Instância”, pelo Órgão de Apelação, a disputa será levada, juntamente com suas conclusões finais, ao OSC, para que este finalmente decida sobre a aprovação ou não das decisões proferidas.<sup>94</sup>

Caberá assim ao OSC, em caso de conclusão quanto à incompatibilidade de determinado comportamento com as regras previstas nos acordos, a partir da decisão jurisdicional final, recomendar que o Membro “ofensor” ou “vencido”, dentro de um prazo razoável, dê cumprimento às recomendações e decisões e, dessa forma, compatibilize suas medidas com as regras existentes.

Uma vez solucionada a questão submetida à apreciação do OSC, é iniciada então a fase de implementação destas decisões. Caberá ao próprio OSC fiscalizar a execução das recomendações ou decisões adotadas.

Quanto ao processo de implementação das recomendações do OSC, após decisões do painel ou do Órgão de Apelação, Welber Barral salienta que duas etapas podem vir a ocorrer:

Primeiramente, espera-se a implementação voluntária da decisão imediatamente ou em prazo razoável, quando o cumprimento imediato for impraticável. Posteriormente, em não havendo implementação, surge a possibilidade de compensação ou suspensão de concessões contra o país que se recusa a cumprir a decisão, mediante autorização do Órgão de

---

<sup>94</sup> A respeito de tal aprovação, diferentemente do sistema anteriormente previsto no GATT/47, somente em caso de consenso negativo, quando todas as partes (inclusive a parte “vencedora” da disputa) concordarem pela sua não implementação, é que ela deixará de ser implementada.



Solução de Controvérsias. É indiscutível, nesta questão, a responsabilidade internacional do Estado pelo descumprimento da decisão do Órgão de Solução de Controvérsias, e ainda, teoricamente, aventa-se a possibilidade de recurso à Corte Internacional de Justiça (o que nunca ocorreu).<sup>95</sup>

Fica assim expressamente previsto pelo atual Entendimento sobre Solução de Controvérsias um método de sanção ao Membro “ofensor” das regras multilateralmente acordadas, através da compensação ou suspensão de concessões e benefícios a ele concedidos pelo Estado-membro “ofendido”.

Nesse sentido, cabe citar a observação feita por Barral no que diz respeito à efetividade deste tipo de sanção imposta pelo sistema de solução de controvérsias da OMC.

A necessidade de dar um caráter mais legalista ao sistema egresso da Rodada do Uruguai levou a uma característica bastante peculiar da OMC, como organização internacional: a possibilidade que dispõe de impor sanção efetiva pelo descumprimento de suas normas. Esta possibilidade é bastante limitada nas demais organizações internacionais, em virtude de restrições imposta pelos próprios Estados, apegados ao conceito westfaliano de soberania (o que acaba por implicar limitação ao próprio Direito Internacional Público). Assim, percebe-se a importância do mecanismo de solução de controvérsias da OMC quando se considera a possibilidade de sanção efetiva aliada ao montante dos recursos negociados por efeito de seus acordos. De fato, a sanção econômico-comercial, materializada na forma de retaliações e suspensão de benefícios, faz que (i) a demanda pelo Órgão de Solução de Controvérsias (OSC) seja muito maior que o recurso a outros “tribunais internacionais”, demanda inclusive mais volumosa que a da própria Corte Internacional de Justiça; e (ii) o índice de cumprimento das decisões do OSC seja bastante significativo. Ambos são indícios da importância e da efetividade do mecanismo criado pela OMC.<sup>96</sup>

Vera Thorstensen afirma também que,

O que se afirma é que, agora, a OMC “tem dentes”. Tal afirmação significa que, agora, a OMC tem poder para impor as decisões dos painéis e permitir que os membros que ganham a controvérsia possam aplicar retaliações aos membros que mantenham medidas incompatíveis com as regras da OMC. Tal retaliação, por exemplo, pode ser efetuada através de um aumento de tarifas para os bens exportados pelo membro infrator, em um valor equivalente ao das perdas incorridas.<sup>97</sup>

---

<sup>95</sup> BARRAL, 2004, p. 34.

<sup>96</sup> BARRAL, 2004, p. 28-29.

<sup>97</sup> THORSTENSEN, 2003, p. 71.

É de se salientar aqui o alto grau de cumprimento das decisões proferidas pelo OSC<sup>98</sup>, tendo este sido um dos pilares fundamentais para avanço das negociações multilaterais no âmbito da OMC.

Destacam-se assim no sistema de solução de controvérsias da OMC, entre outras características, seu método misto de solução de conflitos, o que se dá mediante combinação de negociações diplomáticas, painel de árbitros especializados, recurso judicial ao Órgão de Apelação, aprovação política, arbitragem, além de métodos que podem ser criados a critérios das partes para solução das disputas. Tal sistema apresenta características diversas dos métodos clássicos de solução de conflitos, com especial destaque para a sua juridicidade. Há também uma eficácia maior do poder de sanção em relação à outros métodos existentes na evolução recente das regras de Direito Internacional.

Sempre assim que adotada qualquer prática contrária aos acordos abrangidos, a OMC, por meio do OSC, servirá de interventora na busca pela solução da disputa, através de um mecanismo apropriado para tanto.

As decisões proferidas pelo OSC acabam assim por repercutir em matérias de interesse dos Estados, por vezes determinando inclusive alterações na ordem jurídica interna de seus Membros.

Gilson Michels conclui que:

A possibilidade que a OMC tem de impor os termos de seus acordos – em razão, por exemplo, de poder autorizar retaliações comerciais de ampla repercussão para as relações comerciais - , não apenas compele os Membros ao cumprimento das decisões de seu MSC – Mecanismo de Solução de Controvérsias, como também os induz a adequarem suas legislações internas aos marcos normativos da Organização, com isso exercendo um papel que extrapola o meramente prescritivo, sancionatório.<sup>99</sup>

---

<sup>98</sup> Michels destaca que em pouco mais de dez anos de existência, o Mecanismo de Solução de Controvérsias da OMC já julgou quase 400 casos com um alto grau de cumprimento de suas decisões. (MICHELS, 2009, p. 53).

<sup>99</sup> MICHELS, 2009, p. 86.

Por último, parafraseando Celso Lafer, trata-se de um verdadeiro “*adensamento da juridicidade*” no sistema da Organização Mundial do Comércio, este que teve como efeito a domesticação das relações econômicas internacionais por meio de procedimentalização dos conflitos, motivando acordos entre os Estados-membros e, na maioria dos casos, o cumprimento das decisões aprovadas pelo seu sistema de solução de controvérsias.

## 2.2 Os Julgamentos de políticas fiscais com tratamento discriminatório.

Em geral, as políticas públicas de intervenção no mercado adotadas pelos Estados são diversas e baseiam-se, geralmente, no encorajamento das exportações de produtos domésticos e na proteção dos mercados domésticos contra a entrada de produtos importados.

Entre as políticas públicas adotadas pelos Estados, Felipe Reis<sup>100</sup> destaca uma série de políticas: as políticas de subsídios, as políticas de investimentos em infra-estrutura, as políticas tributárias, as políticas de exportações, cambiais etc.

Exemplo de tais políticas ocorrem por meio da promoção do uso de produtos domésticos em detrimento do uso de produtos importados; da tributação superior sobre produtos de origem estrangeira; do encorajamento fiscal para desenvolvimento de regiões internas com economia menos avançada, no suporte a setores industriais em crise, concedidos conforme interesse nacional; da prevenção contra o desemprego; na manutenção de rendimentos para grupos específicos; na provisão de serviços considerados de utilidade pública; no incentivo de novas tecnologias para defesa do mercado interno contra exportadores estrangeiros ou ainda para garantir a liderança de empresas nacionais no mercado externo, entre outras.

O ponto negativo de tais práticas, em alguns casos, acaba sendo a efetiva distorção da competição comercial internacional, o que acaba, por consequência, ferindo as regras de comércio multilateral estabelecidas nos acordos da OMC.

---

<sup>100</sup> REIS, Felipe N. *Os Subsídios na OMC: As limitações impostas aos governos na sua política industrial pelas regras do ASMC e pela jurisprudência da OMC*. Porto Alegre, 2007, p. 15.

Existem previsões legais específicas no âmbito da OMC, em diversos de seus acordos multilaterais, que visam evitar a adoção de tais práticas distorcivas na competitividade das trocas mantidas entre os Estados<sup>101</sup>.

Com a diminuição das tarifas decorrentes do recente processo de liberalização tarifária empreendidas nos últimos 50 anos, as atenções atualmente têm se voltado principalmente para adoção de medidas não tarifárias, entre estas incluídas as medidas de tributação interna. Tais medidas podem afetar as reduções tarifárias obtidas no comércio internacional de mercadorias e serviços.

No que concerne ao GATT, as principais previsões objeto de análise são, para efeitos do presente trabalho, aquelas que implicam nas regras de não discriminação entre produtos provenientes de distintos Estados-membros (Artigo I – nação mais favorecida) e de tratamento igualitário entre produtos nacionais e importados dentro dos Estados Membros (Artigo III - tratamento nacional). Tais medidas legais de tratamento têm por objetivo garantir que a tributação interna não constitua fator discriminatório em substituição das tarifas aduaneiras, consolidadas por meio das listas de concessões.

Os Artigos I e III, como já visto no Capítulo 1, constituem, assim, as bases fundamentais do GATT, e conseqüentemente, por extensão, de todos os acordos da OMC, configurando normas de clara afetação tributária.

Tais normas foram já objeto de diversos julgamentos e interpretações proferidas no âmbito do sistema de solução de controvérsias do GATT 47 e da atual OMC.

---

<sup>101</sup> As regras da OMC reconhecem que a tributação interna, incluindo medidas de tributação direta podem, como outras leis e regulamentos, ter efeitos econômicos similares, caso não equivalentes, a medidas tarifárias e não tarifárias de fronteira assim como de subsídios à produção e exportação. Estas podem ser ainda usadas para deter ou encorajar fluxos internacionais de capital e trabalho. (DALY, 2005, Abstract) (Tradução nossa).

### 2.2.1 Controvérsias envolvendo o Artigo I – Cláusula da Nação mais Favorecida

No caso do Artigo I, relativamente à cláusula da nação mais favorecida, a concessão ou tratamento favorável que um Estado-membro confira a outro deverá assim necessariamente ser conferido a terceiros Estados-membros, como instrumento de extensão destas concessões.

Tendo em vista tal terminologia ser ampla sem definir uma lista de políticas abrangida pelo conceito, é preciso uma investigação particular sobre as principais disputas referenciadas acerca do Artigo I do GATT.

No que concerne a verificação de eventual violação ao Artigo I, Gilson Michels aborda que:

A verificação acerca de uma eventual violação à cláusula NMF deve ser feita por via de um teste de consistência, no qual três questões devem ser respondidas: (i) se a medida em análise confere uma “vantagem” comercial do tipo coberto pelo artigo I.1; (ii) se os produtos em questão são “produtos similares” e (iii) se a vantagem em questão é concedida “imediatamente e incondicionalmente” para todos os produtos similares.<sup>102</sup>

Como já referido, no caso da “vantagem” comercial, tanto as medidas de ajustes de fronteira, quanto as medidas internas, de caráter fiscal ou não, são objeto de aplicação do Artigo I.

Assim, em havendo qualquer medida ou vantagem aplicada a um Estado-membro, tal medida deverá ser imediatamente estendida aos outros Estados-membros da OMC, por força do Artigo I.

Em relação aos casos que abordam medidas de fronteira de caráter fiscal, Matsushita, Schoenbaum e Mavroidis relacionam aqueles que tratam sobre a ampla categoria de deveres e medidas abrangidas, já objeto de questionamentos, elencando as disputas envolvendo taxas consulares (*Cuba - Consular Taxes – BISD*

---

<sup>102</sup> MICHELS, 2009, p. 119.

II-12), descontos fiscais concedidos (*Índia – Tax Rebates – BISD II-12*), e o uso de taxas de uso de aduanas e isenções sobre elas concedidas (*US - Customs User FEE - BISD 35S/245*)<sup>103</sup>, todos no âmbito do antigo GATT.

Em relação às medidas de caráter não fiscal, observadas no caso *EC – Bananas III (DS27)*<sup>104</sup>, estes mesmos autores citam o uso de métodos de licenciamento de produtos adotados em relação à alguns países exportadores de banana, em desfavor de outros, bem como incentivos e vantagens concedidas para compra de bananas de determinadas origens, contrárias ao princípio da não discriminação internacional.<sup>105</sup>

Assim, a OMC teria confirmado que, para efeitos de aplicação do Artigo I, tanto as medidas de fronteira dotadas de caráter fiscal (baseadas em tarifas aduaneiras), quanto de caráter extra-fiscal (baseadas em medidas não tarifárias de fronteira), estariam abrangidas pelo princípio da nação mais favorecida.

A respeito das medidas internas, os autores referidos citam o caso *Belgium – Family Allowances (BISD 1S/59)*, no qual certas isenções fiscais internas concedidas para produtos adquiridos por órgãos públicos, com diferentes origens, estariam abrangidas pela norma.

Gilson Michels, em relação a questão da “vantagem”, esclarece que:

Tem-se, pela redação do artigo I.1, que a cláusula NMF se aplica em relação a “qualquer vantagem, favor, imunidade ou privilégio concedido por uma Parte Contratante em relação a um produto originário de ou destinado a qualquer outro país”, o que inclui: (i) direitos aduaneiros; (ii) imposições de qualquer espécie que incidem sobre as importações ou exportações; (iii) imposições de qualquer espécie que são aplicadas sobre por ocasião das importações e exportações; (iv) imposições que incidem sobre as transferências internacionais de fundos destinados ao pagamento de importações e exportações; (v) modo de arrecadação dos direitos aduaneiros e outras imposições; (vi) todas as regulamentações e formalidades relativas às importações e às exportações; (vii) tributos internos ou outros encargos (em razão da vinculação do artigo I.1 ao artigo III.2); e (viii) leis, regulamentos, e exigências relacionadas com a venda,

<sup>103</sup> MATSUSHITA, SHOENBAUM, MAVROIDIS, 2003, p. 207

<sup>104</sup> WT/DS27/R e WT/DS27/AB/R.

<sup>105</sup> MATSUSHITA, SHOENBAUM, MAVROIDIS, 2003, p. 208

oferta para venda, compra, transporte, distribuição e utilização no mercado interno de qualquer produto (em razão da vinculação do artigo I.1 ao artigo III.4).<sup>106</sup>

Neste sentido, os benefícios ou vantagens conferidos podem se referir a todo o tipo de direitos aduaneiros e/ou encargos que gravem as operações de um produto similar, como também para todos os tributos incidentes, sem exceção e em qualquer hipótese.

Em relação a questão do “produto similar” estabelecida a partir dos fundamentos de análise trazidos por Michels, Matsushita, Schoenbaum e Mavroidis citam a similaridade relativa para efeitos da consideração do termo “*like products*”, contido no texto legal. Em relação a isto, entendem que, a despeito de diversas controvérsias abordando o tema, entre elas destacando as disputas *Japan – SPF Dimension Lumber (36S/167)* e *Spain – Unroasted Coffee (BISD 28S/102)*, não há um pronunciamento definitivo pelo organismo de solução de controvérsias do antigo GATT se o critério de atribuição de similaridade é baseado tão somente na classificação tarifária do produto.

Gilson Michels, ao abordar o tema quando da análise do conceito legal também comenta que “*a similaridade entre produtos é assim uma questão cujos critérios de resolução ainda estão em fase de construção.*”<sup>107</sup>

Acerca desta discussão envolvendo a similaridade, as cortes brasileiras preferiram entendimento sumulado acerca da aplicação interna da cláusula em questão por meio da Súmula 575 do Supremo Tribunal Federal - STF.

À MERCADORIA IMPORTADA DE PAÍS SIGNATÁRIO DO (GATT), OU MEMBRO DA (ALALC), ESTENDE-SE A ISENÇÃO DO IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS CONCEDIDA A SIMILAR NACIONAL. (Súmula STF nº 575 – Plenário, em 15/12/1976.

---

<sup>106</sup> MICHELS, 2009, p. 119.

<sup>107</sup> MICHELS, 2009, p. 122.



Finalmente, esgotando-se a análise proferida por Gilson Michels sobre a questão da vantagem ser concedida “imediatamente e incondicionalmente” para todos os produtos similares, outro caso emblemático relativo ao Artigo em questão é o caso *Canadá – Certain Measures Affecting the Automobile Industry (DS139 e DS142)*, em que o Órgão de Apelação recomendou a extensão de maneira imediata e incondicional a todos os Membros da OMC, dos benefícios que o Canadá conferia à indústria automobilística dos Estados Unidos.<sup>108</sup>

Sobre tal questão, também Michels aborda a descrição textual do Artigo I:1 do GATT, de que qualquer vantagem concedida a um Membro deve ser estendida “imediatamente e incondicionalmente” aos outros Membros, independente de preenchimento de quaisquer requisitos por parte destes<sup>109</sup>.

O mesmo caso analisou e entendeu que o tratamento MFN se aplicaria tanto às discriminações explícitas ou “de jure”, quanto às implícitas ou “de facto”<sup>110</sup>, independentemente dos efeitos distorcivos ao comércio provocados pela medida.

Seguindo referido entendimento, como já abordado no primeiro capítulo, o princípio da não discriminação internacional abrange uma ampla categoria de medidas, desde medidas tarifárias a não tarifárias.

---

<sup>108</sup> “The context of Article I:1 within the GATT 1994 supports this conclusion. Apart from Article I:1, several “MFN-type” clauses dealing with varied matters are contained in the GATT 1994. 72 The very existence of these other clauses demonstrates the pervasive character of the MFN principle of non-discrimination” (...). “The object and purpose of Article I:1 supports our interpretation. That object and purpose is to prohibit discrimination among like products originating in or destined for different countries. The prohibition of discrimination in Article I:1 also serves as an incentive for concessions, negotiated reciprocally, to be extended to all Members on an MFN basis” – WR/DS139/AB/R e WT/DS142/AB/R, parágrafos 82 e 84.

<sup>109</sup> MICHELS, 2009, p. 122.

<sup>110</sup> “In approaching this question, we observe first that the words of Article I:1 do not restrict its scope only to cases in which the failure to accord an “advantage” to like products of all other Members appears on the face of the measure, or can be demonstrated on the basis of the words of the measure. Neither the words “de jure” nor “de facto” appear in Article I:1. Nevertheless, we observe that Article I:1 does not cover only “in law” or de jure discrimination. As several GATT panel reports confirmed, Article I:1 covers also “in fact”, or de facto, discrimination. 70 Like the Panel, we cannot accept Canada’s argument that Article I:1 does not apply to measures which, on their face, are “origin-neutral” – WT/DS139/AB/R e WT/DS142/AB/R, parágrafo 78.

É conveniente aqui citar a existência de algumas exceções ao princípio, estabelecidas por diferentes artigos existentes no GATT. Entre estas exceções, Vera Thorstensen destaca<sup>111</sup>: (i) exceções gerais, previstas no Artigo XX, relativas a medidas para proteger a moral pública e a saúde humana, animal ou vegetal, entre outras; (ii) as salvaguardas ao balanço de pagamentos, em contexto de crises financeiras, previstas no Artigo XVIII; (iii) as salvaguardas ou ações de emergência sobre surto de importações, desde que em determinadas condições e em caráter temporário, previstas no Artigo XIX; (iv) as uniões aduaneiras e zonas de livre comércio, abrangidas pelas regras preferenciais, também mediante certas condições e de forma não restritiva aos acordos da OMC, previstas no Artigo XXIV e, por último, (v) o tratamento especial e diferenciado a países em desenvolvimento, previsto na Parte IV do GATT.

Fora as exceções citadas, qualquer vantagem de qualquer tipo concedida a um país deverá ser imediatamente concedida a todos, por força do Artigo I.

### 2.2.2 Controvérsias envolvendo o Artigo III – Cláusula de Tratamento Nacional

Em relação ao Artigo III, a cláusula de tratamento nacional ou de não discriminação entre os produtos nacionais e estrangeiros, é cláusula de não discriminação em escala interna, ou seja, dentro do direito positivo nacional. E é no âmbito do Artigo III que se discute mais acaloradamente acerca da limitação das políticas fiscais internas no âmbito do GATT.

Objeto de julgamento nos casos *Japan – Taxes on Alcoholic Beverages* (DS8, DS10, DS11), *EEC-Measures on Animal Feed Proteins* (BISD/25S/49) e

---

<sup>111</sup> THORSTENSEN, 2001, p. 34.

*Canada – Import, Distribution and Sale of Certain Alcoholic Drinks by Provincial Marketing Agencies (BISD/39S/27)*, a regra visa afetar os impostos e tributos tipicamente internos, de forma vinculante tanto aos Entes Federais quanto aos Entes Estaduais.

No entendimento da maior parte da doutrina<sup>112</sup> e do DSB (*United States – Section 337 of the Tarriff Act of 1938 - DS8, DS10 e DS 11*), o Artigo III teria como objetivo amplo e fundamental o de evitar o protecionismo no mercado interno, tanto no aspecto tributário quanto no regulatório, obrigando os Estados-membros a assegurar igualdades competitivas entre os produtos nacionais e os produtos importados.

Paulo Caliendo, ao analisar com profundidade os aspectos da cláusula em questão, destaca entre seus propósitos: (i) evitar o protecionismo na aplicação de medidas domésticas, (ii) estabelecer relação com o Artigo II (lista de concessões)<sup>113</sup>, (iii) estabelecer comparação com o Direito da Concorrência<sup>114</sup>, (iv) definir o escopo de aplicação da norma, quando das importações<sup>115</sup>; (v) definir a relevância das políticas de medidas internos e o teste das finalidades e efeitos; (vi) relevância dos efeitos de comércio; (vii) examinar produtos similares<sup>116</sup>, (viii) definir metodologia de

---

<sup>112</sup> TREBILCOCK; HOWSE, 2005, p. 83-84

<sup>113</sup> Paulo Caliendo faz referência ao caso *Japan – Alcoholic Beverages II (DS8, DS10, DS11)*, no qual o Órgão de Apelação manifestou-se no sentido de que “The Article III national treatment obligation is a general prohibition on the use of internal taxes and other internal regulatory measures so as to afford protection to domestic production. This obligation clearly extends also to products not bound under Article II.” (CALIENDO, Paulo. *Princípio da Igualdade de Tratamento entre Nacionais e Estrangeiros em Direito Tributário*. In: TORRES, Heleno T. *Direito Tributário Internacional Aplicado* Vol. III. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 37.)

<sup>114</sup> Caliendo faz referência ao caso *Korea – Alcoholic Beverages (DS75/DS84)*, onde a decisão do OSC levou em consideração a remoção de obstáculos governamentais à competição entre firmas enquanto as regras de concorrência seriam aplicáveis a arranjos entre firmas. (CALIENDO, 2005, p. 38)

<sup>115</sup> Caliendo cita os casos *Argentina – Hides and Leather (DS155)*, sobre o pré pagamento do IVA no momento de importação e o caso *EC – Bananas III (DS27)*, sobre licenças de importação. (CALIENDO, 2005, p. 38)

<sup>116</sup> Caliendo faz referência ao caso *Canada – Periodicals (DS31)*, no qual ficou consignado que a mera distinção pela origem da mercadoria ou de seus insumos implicaria em violação ao Artigo III, independente de verificação da presença de produtos similares. (CALIENDO, 2005, p. 39).

comparação: critério das operações individuais de importação<sup>117</sup>, (ix) examinar a relevância do tempo de diferenciação; (x) analisar o conceito de produtos “diretamente competitivos ou substituíveis”; (xi) comparar grupos de produtos; e, por último, (xii) relevância da vontade do legislador<sup>118</sup>.

Os casos envolvendo Japão, Coréia e Chile, quanto à tributação interna de bebidas alcoólicas, e os casos *Canada – Periodicals (DS31)*, *Indonesia – Automobiles (DS54)*, *Canada - Automobiles (DS139, DS142)*, *Dominican Republic - Measures Affecting the Importation and Internal Sale of Cigarettes (DS300 e DS302)*, *Mexico – Soft Drinks taxes (DS308)* e *China – VAT Integrated circuits (DS309)*”, trazem, todos eles, discussões acerca do tratamento tributário interno discriminatório adotados pelos Estados-membros acionados no âmbito do Órgão de Solução de Controvérsias.

O caso *Japan – Taxes on Alcoholic Beverages (DS8, DS10 e DS11)* trata dos princípios gerais do tratamento nacional, de forma a evitar o protecionismo na aplicação de tributos e exigências regulamentares internas. Os entendimentos ali proferidos acabaram sendo seguidos em outros casos similares referentes à tributação, tais como os casos de Coréia e Chile, todos eles envolvendo bebidas alcoólicas.

A decisão proferida pelo Órgão de Apelação acabou por motivar estudos próprios e separados para cada parte e parágrafo do artigo III, abaixo colacionado.

#### ARTIGO III TRATAMENTO NACIONAL NO TOCANTE A TRIBUTAÇÃO E REGULAMENTAÇÃO INTERNAS.

---

<sup>117</sup> Caliendo se refere ao caso *Argentina – Hides and Leather (DS155)*, no qual se consignou a necessidade de se verificar a real carga fiscal (base de cálculo, método de apuração, ciclo de produção) na comparação entre o nacional e o importado. (CALIENDO, 2005, p. 39)

<sup>118</sup> Caliendo cita o caso *Japan – Alcoholic beverages II (DS8, DS10, DS11)* no qual o OSC entendeu que a vontade do legislador era irrelevante para aplicação do Artigo III e, ainda, o caso *Chile – Alcoholic beverages*, no qual a alegação de que o objetivo perseguido era a redução do consumo de bebidas alcoólicas sequer foi analisada. (CALIENDO, 2005, p. 39)

1. As Partes Contratantes reconhecem que os impostos e outros tributos internos, assim como leis, regulamentos e exigências relacionadas com a venda, oferta para venda, compra, transporte, distribuição ou utilização de produtos no mercado interno e as regulamentações sobre medidas quantitativas internas que exijam a mistura, a transformação ou utilização de produtos, em quantidade e proporções especificadas, não devem ser aplicados a produtos importados ou nacionais, de modo a proteger a produção nacional.
2. Os produtos do território de qualquer Parte Contratante, importados por outra Parte Contratante, não estão sujeitos, direta ou indiretamente, a impostos ou outros tributos internos de qualquer espécie superiores aos que incidem, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais. Além disso nenhuma Parte Contratante aplicará de outro modo, impostos ou outros encargos internos a produtos nacionais ou importados, contrariamente aos princípios estabelecidos no parágrafo 1.

Neste sentido, o Órgão de Apelação entendeu que a primeira frase do Artigo III.2 aplica-se unicamente aos casos em que a própria norma combatida estabelece a discriminação entre o nacional e o importado (discriminação explícita), o que seria possível através do exame de dois aspectos: (i) se o produto importado e o produto nacional seriam similares; (ii) se os impostos ou outros tributos internos aplicados ao produto importado seriam “superiores” aos incidentes sobre o nacional.<sup>119</sup>

Em relação a segunda frase do Artigo III.2, a conclusão que o Órgão de Apelação chegou é de que o conceito de tributação desigual da segunda frase encerraria dentro de si uma relevância distintiva maior que a de tributo superior da primeira frase (discriminação implícita). Tal conclusão seria motivada a partir da análise de três aspectos: (i) se os produtos importados e os produtos nacionais são diretamente competidores ou possam ser substitutos diretos; (ii) se o produto importado diretamente competidor ou substituível pelo nacional não é taxado igualmente ao local e, (iii) se a tributação desigual não está sendo aplicada a

---

<sup>119</sup> Read in their context and in the light of the overall object and purpose of the WTO Agreement, the words of the first sentence require an examination of the conformity of an internal tax measure with Article III by determining, first, whether the taxed imported and domestic products are “like” and, second, whether the taxes applied to the imported products “in excess of” those applied to the like domestic products. If the imported and domestic products are “like products”, and in the taxes applied to the imported products are “in excess of” those applied to the like domestic products, then the measure is inconsistent with Article III:2, first sentence” – WT/DS8/AB/R, WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R, item H.1.

produtos importados ou nacionais diretamente competidores ou substituíveis “de modo a proteger a produção nacional”<sup>120</sup>

No entendimento de Trebilcock e Howse<sup>121</sup> (2005, p. 86), a primeira frase seria proibidora da tributação discriminatória (“em excesso aquelas aplicadas direta ou indiretamente a produtos similares”) enquanto a segunda frase seria proibidora da tributação protetiva (“de forma a garantir proteção para a indústria doméstica”).

O caso *Indonésia – Automobiles (DS54)* também pode ser considerado relevante, para efeitos do Artigo III, na medida de que o OSC entendeu que o Programa Nacional de Veículos, adotado pela Indonésia, havia violado o GATT porque produtos similares (veículos importados e veículos nacionais com mesmo uso final, propriedades básicas, natureza e qualidade) eram taxados de forma distinta. A decisão foi de que a cláusula de tratamento nacional incorporaria tributos e regulamentações internas.<sup>122</sup>

O caso *EEC – Measures on Animal Feed Proteins (25S/49)* é relevante a ponto de distinguir claramente aquilo que é considerado como direito aduaneiro passível de tratamento distinto do produto importado em relação ao produto nacional, para fins de aplicação do princípio.

---

<sup>120</sup> “Unlike that of Article III:2, first sentence, the language of Article III:2, second sentence, specifically invokes Article III:1. The significance of this distinction lies in the fact that whereas Article III:1 acts implicitly in addressing the two issues that must be considered in applying the first sentence, it acts explicitly as an entirely separate issue that must be addressed along with two other issues that are raised in applying the second sentence. Giving full meaning to the text and to its context, three separate issues must be addressed to determine whether an internal tax measure is inconsistent with Article III:2, second sentence. These three issues are whether: (1) the imported products and the domestic products are “directly competitive or substitutable products” which are in competition with each other; (2) the directly competitive or substitutable imported and domestic product are “not similarly taxed”; and (3) the dissimilar taxation of the directly competitive or substitutable imported domestic products is “applied ... so as to afford protection to domestic production” Again these are three separate issues. Each must be established separately by the complainant for a panel to find that a tax measure imposed by a Member of the WTO is inconsistent with Article III:2, second sentence”. – WT/DS8/AB/R, WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R, item H.2.

<sup>121</sup> TREBILCOCK; HOWSE, 2005, p. 86.

<sup>122</sup> MATSUSHITA, SHOENBAUM, MAVROIDIS, 2003, p. 245

O caso *Canadá – Import, Distribution and Sale of Certain Alcoholic Drinks by Provincial Marketing Agencies (39S/27)* é relevante por tratar da adição dos direitos aduaneiros (imposto de importação) e exigências ao desembaraço aduaneiro na base de cálculo do tributo interno, não considerando-a tratamento desfavorável ao importado. O mesmo caso trata também da extensão do tratamento aos tributos estaduais e federais, não fazendo distinção de tratamento para fins de aplicação do princípio.

A conclusão trazida por Brito Filho relativamente aos três primeiros artigos do GATT é importante no sentido de que:

Em verdade, a interpretação teleológica que se deve dar a esse que é o cerne do entendimento quanto ao espírito que norteia o acordo, concernente à inteligência conjunta de seus três primeiros artigos, é o de que, ao lado das concessões tarifárias negociadas em primeiro lugar, e que constituiriam a própria gênese do Direito Internacional do Comércio, em uma perspectiva histórica, assim como sua extensão a todos os demais países com os quais o acordante comercie ou venha a comerciar (a intenção da cláusula do tratamento da nação mais favorecida), haveria que se atentar para a possibilidade de tais renúncias de soberania, no comércio internacional propriamente dito, viessem acompanhadas de plena igualdade de concorrência entre produto nacional e importado no mercado interno do país renunciante.

Assim, relativamente a estes artigos fundamentais do GATT, os Estados-membros se tornam juridicamente vinculados aos acordos comerciais assumidos, independentemente de suas políticas e de sua soberania tributária. A adoção de políticas fiscais discriminatórias, seja em nível internacional, seja em nível interno, foi diversas vezes debatida pelo OSC, implicando em responsabilidade aos Estados-membros.

### 2.3 O caso emblemático em matéria fiscal. O caso Foreign Sales Corporation – FSC.

Os acordos da OMC constituem um importante papel na fixação de políticas tributárias internas pelos países, especialmente quando tais políticas afetam o movimento de mercadorias, serviços, investimentos e fatores produtivos, devendo ser devidamente respeitados na formulação de políticas tributárias internas.

Como visto, as políticas tributárias adotadas pelos Estados-membros da OMC têm gerado cada vez mais conflitos no âmbito do OSC a respeito do tratamento discriminatório, internacional ou interno. Tais conflitos têm ocorrido especialmente no que concerne aos subsídios concedidos condicionados à exportação ou a utilização de conteúdo nacional em detrimento de produtos importados, considerados estes proibidos no âmbito do Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias - SCM. Aqui, chama-se atenção para a regra relativa à renúncia de tributos com tal objetivo, esculpida no Artigo I do Acordo SCM<sup>123</sup>.

Cabe ao OSC a tarefa de servir de foro para interpretação dos acordos e julgamento das condutas adotadas pelos Estados-membros a fim de verificar o grau de cumprimento aos acordos abrangidos.

Diante disso, para compreensão do presente estudo sobre afetação tributária das normas da OMC, a disputa “*Estados Unidos – Tratamento tributário para FSC – Foreign Sales Corporations (WT/DS108/R), (WT/DS108/RW) e (WT/DS108/AB/RW)*” é de especial relevância.

---

<sup>123</sup> *Article 1 - Definition of a Subsidy - 1.1* For the purpose of this Agreement, a subsidy shall be deemed to exist if: (...) (ii) government revenue that is otherwise due is foregone or not collected (e.g. fiscal incentives such as tax credits). (*Artigo I – Definição de Subsídio – 1.1 Para propósito deste Acordo, um subsídio existirá se: (...) (ii) receita governamental que de outra forma seria devida é renunciada ou não cobrada (ex. incentivos fiscais tais como créditos tributários).* (Tradução nossa)



O caso é tido como um dos mais emblemáticos em matéria tributária no âmbito da OMC, com um montante a título de retaliação/compensação reconhecido pelo OSC equivalente a aproximadamente US\$ 4 bilhões por ano. Trata-se da maior retaliação até então adotada na história do órgão.

A disputa é citada por Gilson Michels como sendo paradigmática em matéria tributária na OMC, pelo volume de retaliação envolvido e pela repercussão direta da matéria em questões de ordem tributária<sup>124</sup>. A decisão da OMC inovou no sentido de demandar ajustes na base principiológica do sistema tributário de um Estado-membro.

O caso FSC é resultado do desdobramento de uma série de controvérsias em matéria tributária que envolveu diretamente os Estados Unidos e as Comunidades Européias ao longo de décadas.

Para adequada compreensão do caso, é preciso analisar preliminarmente certas questões de fundo que motivaram a controvérsia, levando em conta as diferenças entre os sistemas tributários dos países envolvidos.

Neste sentido, o sistema tributário norte-americano privilegia a tributação direta das empresas, recaindo sobre lucros decorrentes de suas atividades. O sistema tributário europeu, por sua vez, privilegia a tributação indireta, através do Imposto sobre Valor Agregado (IVA).

Em termos principiológicos, há de se distinguir os sistemas tributários entre aqueles que praticam o critério da “residência” (princípio da universalidade), tributando todas as receitas auferidas pelo residente, inclusive quando auferidas em outro país, como é o caso dos Estados Unidos, e aqueles que praticam o critério do “território” (princípio da territorialidade), tributando as receitas auferidas apenas no

---

<sup>124</sup> MICHELS, 2009, p. 166.

território em que se localiza o contribuinte, como é o caso dos países das Comunidades Européias.<sup>125</sup>

Para entender os efeitos práticos dessa diferença principiológica dos sistemas tributários europeu e norte-americano, Gilson Michels explica que:

Confrontando-se dois exportadores, um dos EUA e outro de um país europeu, tem-se que o exportador europeu, ao enviar seus produtos para os EUA, tem a isenção total do IVA, saindo da Europa livre de tributos indiretos (o que representa boa parte da carga tributária, dada a não predominância da tributação direta). Depois, quando os produtos ingressam nos EUA, após o pagamento dos direitos aduaneiros, sobre eles não incidirão impostos adicionais (a menos que sejam vendidos em um Estado no qual o imposto sobre vendas seja exigido). Já o exportador dos EUA, ao vender seus produtos na Europa, não tem qualquer isenção na saída destes produtos, tendo de suportar toda a carga tributária que, como se viu, está centrada na tributação direta. Depois, ao ingressar na Europa, sobre os produtos norte-americanos incidirão não apenas os direitos aduaneiros (que ficarão, inclusive, majorados em razão de que o valor aduaneiro, base impositiva do imposto de importação estará ampliado por conta da maior carga tributária sofrida na origem), mas também o IVA relativo à importação. Assim, no âmbito das relações comerciais entre os EUA e os países europeus, os exportadores norte-americanos têm um custo tributário maior, que resulta numa importante vantagem competitiva.

Tendo em vista a desvantagem comercial que possuíam em decorrência de sua sistemática fiscal, os Estados Unidos criaram mecanismos fiscais específicos de forma a compensar a menor de competitividade das empresas norte americanas. Em 1971, este país criou as *Domestic International Sales Corporation* (DISC), estas que foram imediatamente combatidas pelos países europeus por meio do mecanismo de consultas vigente criado a partir do GATT 1947.

Na época, como explica Gilson Michels ao abordar o histórico de 35 anos do caso, os Estados Unidos solicitaram a abertura de consultas com França, Bélgica e Holanda, em conduta nitidamente retaliatória, alegando as isenções fiscais concedidas por estes países para as receitas de fonte estrangeira (corolário do princípio da territorialidade) como subsídio à exportação.

---

<sup>125</sup> XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 427-497

Em 1981, os Estados Unidos substituíram as disposições relativas às DISC pelas disposições relativas às *Foreign Sales Corporation* – FSC, considerando-as como ajustes ao Código de Subsídios, embrião do atual SCM aprovado pela Rodada Tóquio, naquele mesmo ano.

Assim, quando da entrada em vigor do novo mecanismo de solução de controvérsias, por ocasião do Acordo de Marraqueche em 1995, as Comunidades Europeias contestaram as medidas relativas à legislação FSC no âmbito da OMC.

Em 2000, o Órgão de Apelação acabou por considerá-las afrontosas ao regime do comércio internacional.<sup>126</sup>

No mesmo ano, de forma a conformar-se com a decisão proferida pelo Órgão de Apelação, os Estados Unidos criaram o *FSC Repeal and Extraterritorial Income Exclusion Act of 2000* e o *Extraterritorial Income Exclusion Regime (ETI)*, que objetivava cumprimento das medidas em relação aos Acordos.

Tal regime também foi objeto de contestação pelas Comunidades Europeias, tendo sido novamente julgado como irregular para efeito de regularização das medidas anteriormente analisadas e julgadas contrárias pelo Órgão de Apelação no ano de 2000.<sup>127</sup>

Mais adiante, em 2004, os Estados Unidos optaram pela substituição do regime ETI pelo regime *American Jobs Creation Act (JOBS)*, tentando novamente dar cumprimento à decisão do Órgão de Apelação. Entretanto, mais uma vez, agora em 2006, tais medidas foram submetidas e novamente consideradas insuficientes para cumprimento das decisões anteriormente proferidas, sendo julgadas

---

<sup>126</sup> WT/DS108/AB/R, de 20/02/2000.

<sup>127</sup> WT/DS108/AB/RW, de 14/01/2002.

incompatíveis com as obrigações contraídas pelos EUA no âmbito dos acordos abrangidos.<sup>128</sup>

Sobre tais mecanismos adotados pelos Estados Unidos e sobre as discussões geradas no âmbito da OMC, Gilson Michels frisa que:

O resultado é que depois de décadas de discussão, os EUA ainda não encontraram uma alternativa legal para a concessão de incentivos às suas exportações que se subordine às decisões do MSC.

Em relação às FSC e seu regime tributário, citando os artigos 921 a 927 do *Internal Revenue Code*, dos Estados Unidos, Gilson Michels explica que “As FSC eram empresas constituídas fora dos cinquenta Estados norte-americanos e do Distrito de Colúmbia e que atendiam a alguns requisitos complementares, entre os quais: (i) deviam dedicar-se a venda de produtos produzidos nos EUA para outros países que não os EUA; (ii) deviam ser estabelecidas em países com os quais os EUA mantinham acordos bilaterais ou multilaterais de troca de informações ou tratados para evitar a dupla tributação da renda; (iii) não podiam ter mais de 25 acionistas a qualquer tempo durante o exercício fiscal e não podiam emitir ações preferenciais; (iv) as reuniões entre diretores e acionistas deviam ser feitas fora dos EUA; (vii) todas as operações vinculadas ao processo de venda (como pedidos, negociações e contratação) deviam ser feitas fora dos EUA.<sup>129</sup>

E continua o autor:

Às FSC eram concedidas isenções tributárias sobre parte de seus ganhos, que eram receitas oriundas do comércio exterior. Tais receitas eram aquelas geradas por operações que se relacionavam com o comércio de “bens de exportação”. Segundo a legislação norte-americana, eram bens de exportação aqueles (i) destinados à venda ou ao arrendamento; (ii) fabricados, produzidos, cultivados, criados ou extraídos nos EUA, por um ente que não seja uma FSC; (iii) vendidos, dados em arrendamento financeiro ou alugados para seu uso ou consumo fora dos EUA; e (iv) cujo preço de mercado não era imputável, em mais de 50%, a importações. Não

<sup>128</sup> WT/DS108/AB/RW2, de 13/02/2006.

<sup>129</sup> MICHELS, 2009, p. 173

havia obrigação de as FSC estarem associadas a empresas norte-americanas ou serem controladas por estas, mas como havia benefícios tributários extras para os casos em que tal associação existisse normalmente elas eram subsidiárias estrangeiras de companhias norte-americanas.<sup>130</sup>

Os benefícios tributários conferidos pelo regime das FSC, a partir da análise de Michels<sup>131</sup>, podem ser resumidos em quatro grupos principais:

- (i) As receitas de comércio exterior isentas de uma FSC são tratadas como receitas de fonte estrangeira, sem conexão efetiva com a realização de atividades comerciais ou empresariais nos EUA;
- (ii) A matriz de uma FSC não está obrigada a declarar sua parte das receitas não distribuídas pela FSC derivadas de comércio exterior exercido por ela, ficando assim, livre de tributação;
- (iii) A matriz de uma FSC não está sujeita a impostos sobre dividendos que recebe derivados das receitas de comércio exterior da FSC;
- (iv) Os preços de transferência praticados em operações envolvendo matriz e uma FSC podem ser aplicados de forma distinta das regras aplicáveis em outras operações.

Em resumo, na prática, os contribuintes que se utilizavam de uma FSC recebiam benefícios fiscais que tornavam isentas a quase totalidade de seus ganhos com estas empresas.

O regime fiscal adotado pelos Estados Unidos representava verdadeiramente uma exceção à regra norte-americana da tributação pelo princípio

---

<sup>130</sup> MICHELS, 2009, p. 173

<sup>131</sup> MICHELS, 2009, p. 174

da universalidade e desonerava as receitas obtidas provenientes de exportações realizadas a partir do território norte-americano.

No entendimento das Comunidades Europeias, tais isenções e regimes privilegiados conduziam a que se pagasse um imposto menor que o que se pagaria se não existisse o regime das FSC, o que demonstraria a existência de um subsídio (nas formas do artigo 1.1.a.1.ii do SCM)<sup>132, 133</sup> e que tal subsídio seria proibido (nas formas do artigo 3.1 do SCM).

Já no entendimento dos Estados Unidos, o regime consistia na criação de meios destinados a compensar as desvantagens competitivas quando da confrontação com os sistemas tributários de outros países.

Os Estados Unidos justificavam a medida em função de sua tributação ser baseada no princípio da universalidade dos rendimentos, afetando a todos aqueles “residentes” naquele país.

Assim, as FSC seriam uma forma de compensar a falta de competitividade de empresas norte-americanas em relação às empresas europeias, cuja tributação estaria consubstanciada no princípio da territorialidade dos rendimentos. Sob esta condição, as empresas europeias poderiam criar subsidiárias em países de tributação favorecida com objetivo de se verem livre de tributação sobre os rendimentos e lucros auferidos em operações de exportação.<sup>134</sup>

---

<sup>132</sup> ARTIGO 1 Definição de subsídio 1. Para os fins deste Acordo, considerar-se-á a ocorrência de subsídio quando: (a) (1) haja contribuição financeira por um governo ou órgão público no interior do território de um Membro (denominado a partir daqui “governo”), i.e.: (ii) quando receitas públicas devidas são perdoadas ou deixam de ser recolhidas (por exemplo, incentivos fiscais tais como bonificações fiscais);

<sup>133</sup> Uma referência a ser mencionada no presente estudo diz respeito ao conceito estabelecido no SCM quanto à referência de “quando receitas públicas devidas são perdoadas ou deixam de ser recolhidas”, presente no artigo 1.1.a.1.ii. O entendimento que se extrai do trecho legal é de que o Estado-membro concede o subsídio quando arrecada menos do que teria arrecadado em uma situação distinta.

<sup>134</sup> No que concerne ao entendimento do OSC, as isenções tributárias conferidas pelos países europeus a partir da sistemática fiscal decorrente do princípio da territorialidade não estariam proibidas pelo SCM por não estarem vinculadas ao resultado das exportações ou ao produto nacional.

O painel e o Órgão de Apelação concluíram que o tratamento fiscal privilegiado atingia apenas ganhos das FSC que estavam associados a vendas de produtos fabricados ou extraídos nos EUA, para consumo ou disposição fora dos Estados Unidos. Haveria assim um subsídio condicionado aos resultados da exportação, ou seja, um subsídio proibido.

Neste caso emblemático, o OSC autorizou retaliação tendo em vista que os Estados Unidos conferiam tratamento fiscal privilegiado às empresas residentes naquele país que utilizassem estruturas societárias independentes estrangeiras quando estas fossem utilizadas para conduzir operações de exportação.

O OSC entendeu que os Estados seriam livres para definir suas estruturas tributárias, mas que não poderiam justificar uma concessão de subsídio (no caso, renúncia de tributo) proibido, por estar vinculado à exportação, alegando estarem eliminando desvantagens conferidas pelo seu próprio sistema tributário interno.

O resultado da decisão do OSC demanda uma mudança expressiva na ordem tributária norte-americana.

A respeito do resultado do julgamento proferido, Michels salienta que:

A grande repercussão e o conteúdo do Caso FSC evidenciam com clareza a impossibilidade de colocá-lo lado a lado com as decisões até então prolatadas pela OMC em matéria tributária, e que se referiam, especialmente na esfera do antigo sistema de solução de controvérsias do GATT 1047, em demandas pelo expurgo de medidas discriminatórias contra produtos específicos (tributação com alíquota exacerbada, critérios distorcidos de similaridade entre produtos etc.). É certo que, regra geral, as decisões do MSC têm em comum o fato de que representam demandas pela alteração das ordens jurídicas internas. Entretanto, no Caso FSC, é evidente que um passo maior foi dado.<sup>135</sup>

Sobre a possibilidade de reações dos Estados Unidos ao conteúdo da decisão, Gilson Michels cita as alternativas apresentadas por Carmichael, de que o país poderá (a) ignorar a decisão da OMC e enfrentar a retaliação; (b) pagar as

---

<sup>135</sup> MICHELS, 2009, p. 181.

sanções, se forem concretamente impostas pelas Comunidades Européias; (c) remover as exonerações tributárias contestadas, aumentando a carga tributária sobre as empresas norte-americanas; (d) adotar o princípio da territorialidade para a tributação da renda, de forma similar à adotada no sistema tributário dos países das Comunidades Européias; (e) manter o princípio da universalidade como base de sua estrutura tributária e conceder os subsídios aos fabricantes norte-americanos, incluindo exportadores, que não estejam condicionados ao desempenho exportador; e (e) desafiar o sistema tributário das Comunidades Européias, contestando de forma sistemática, na OMC, eventuais subsídios irregulares concedidos a empresas européias.

Fica nítido assim o impacto da decisão proferida em relação a sua adoção por parte dos Estados Unidos.

É relevante afirmar, a partir do exposto posicionamento do OSC que um Membro tem o poder soberano de tributar qualquer categoria de ingressos que deseje e, igualmente, que tem a liberdade de não tributar determinadas categorias de ingressos<sup>136</sup>. Entretanto, o mesmo Órgão afirmou que tal liberdade não vai a ponto de permitir que um Membro adote medidas tributárias que afrontem os acordos da OMC e, também, que não é lícito aos Membros justificar medidas distorcivas sob argumento de que se destinam a compensar desvantagens comerciais de seus entes nacionais que têm origem nas características de seu próprio sistema tributário nacional.<sup>137</sup>

Trata-se assim da mais importante controvérsia levada ao sistema de solução de controvérsias da OMC envolvendo matéria tributária. Em função de seus desdobramentos, é também considerada uma das mais importantes controvérsias

---

<sup>136</sup> WT/DS108/AB/R, itens 90 e 98.

<sup>137</sup> WT/DS8/AB/R, WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R, item 20; WT/DS87/AB/R, WT/DS110/AB/R, item 60.



decididas pelo OSC, sendo altamente relevante para a formulação de políticas tributárias por parte dos Estados-membros.

## 2.4 Outros exemplos de disputas com afetação tributária e suas conseqüências no âmbito do OSC.

Outros casos relevantes em situações envolvendo matéria tributária têm sido discutidos no âmbito dos acordos da OMC. Neste sentido, os casos trazidos no presente capítulo tem por objetivo demonstrar a clara afetação da OMC na solução de casos diversos envolvendo a matéria tributária.

Paulo Caliendo segrega os casos em três diferentes classes, envolvendo: (i) tratamento tributário das exportações (tax treatment for exports), (ii) das importações (tax treatment on imports) e (iii) outras formas de discriminação por meio de impostos seletivos.<sup>138</sup>

Entre os casos principais casos relativos ao tratamento tributário das exportações, podem ser citados o caso das medidas de imposto sobre a renda com efeito de subsídio (*Belgium – Certain income tax measures constituting subsidies – Request for consultations by the United States – 23S/27*), no qual os Estados Unidos alegaram a presença de subsídios proibidos concedidos pelo governo belga por meio da legislação belga do imposto sobre a renda, que concedia isenção especial para corporações belgas (BEF 400,000) para recrutamento de diretores de departamento de exportação (export managers)<sup>139</sup>.

Outro caso citado a respeito de tratamento tributário em exportações refere-se a medidas de dedução do imposto de renda na implantação de empreendimentos com efeito de subsídio (*France – certain income tax measures constituting subsidies – Request for consultations by the United States – 23S/114*). Os Estados Unidos consideraram a existência de subsídios proibidos decorrentes da concessão pelo

---

<sup>138</sup> CALIENDO, 2005, p. 44.

<sup>139</sup> WT/DS127/1

governo da França de dedução temporária de certas despesas de implantação no exterior (start up expenses of its foreign operations) por meio de uma conta de reserva de deduções fiscais.<sup>140</sup>

Em relação aos casos sobre o tratamento tributário das importações, Paulo Caliendo cita o caso da incidência de Imposto de Valor Agregado chinês nos circuitos integrados (*China – Value Added Tax on integrated circuits – DS309*). Neste caso, o governo chinês concedia tributação preferencial de tributo sobre valor adicionado (VAT) para circuitos integrados desenvolvidos e produzidos localmente e/ou desenvolvidos localmente, mas produzidos no exterior. Os circuitos integrados importados (produzidos e desenvolvidos no exterior) eram tributados de forma mais gravosa, o que implicava em tratamento desfavorável. O governo chinês acabou por revogar a legislação discriminatória.<sup>141</sup>

Cita-se também o caso da Isenção do Imposto Geral sobre Vendas do Peru nas operações internas (*Peru – Tax treatment on Certain Imported Products – DS255*). O governo peruano criou uma lei na qual excluía de isenções fiscais certos produtos importados, o que implicava em tratamento discriminatório. Enquanto os produtos locais eram isentos de Impostos sobre vendas, os produtos importados eram onerados em 18% a título de imposto. O governo peruano acabou revogando a norma interna combatida.<sup>142</sup>

Outro caso citado por Caliendo refere-se ao do Imposto Seletivo sobre Cigarros da República do Uruguai (*Uruguay – Tax treatment on certain products – DS261*). O caso referia-se a legislação interna uruguaia que implicava em tratamento tributário distinto mediante utilização de regras de apuração e pagamento do Imposto Seletivo sobre cigarros e outros produtos internos, em detrimento de

---

<sup>140</sup> WT/DS131/1

<sup>141</sup> CALIENDO, 2005, p. 46 e DS 309

<sup>142</sup> CALIENDO, 2005, p. 47 e DS255

importados, o que implicava em afronta à nação mais favorecida e ao tratamento nacional. O Uruguai acabou entrando em acordo com o Chile, alterando o tratamento legal.<sup>143</sup>

Em relação aos casos envolvendo impostos seletivos, Paulo Caliendo também cita o emblemático caso já citado sobre bebidas alcoólicas envolvendo o Japão (*Japan – Alcoholic beverages DS8, DS10, DS11*). O caso trata da discriminação fiscal entre produtos, no caso bebidas alcoólicas importadas, em relação ao “shochu”, bebida local japonesa. A tributação sobre o “shochu” era inferior à tributação sobre whisky, cognac e outras bebidas destiladas importadas. O sistema tributário japonês foi julgado inconsistente com o Artigo III:2 do GATT. Anos mais tarde, o Japão acabou alterando seu sistema tributário em virtude do caso.<sup>144</sup>

Gilson Michels trata da importância do caso em relação à interpretação do Artigo III:2 sobre a não discriminação tributária e aborda que a decisão proferida pelo Órgão de Apelação acabou sendo no sentido de que os Membros da OMC são livres para perseguir seus objetivos domésticos por meio da tributação e regulamentação internas, desde que o façam de modo tal a não violar qualquer compromisso que tenham assumido no âmbito da OMC.<sup>145</sup>

Em relação a discriminação fiscal relativa a importação de bebidas, convém citar ainda os casos envolvendo Chile (*Chile – Taxes on Alcoholic beverages DS87, DS110*) e Coréia (*Korea – Taxes on Alcoholic beverages DS75, DS84*). No primeiro, a disputa envolveu a diferença de tributação entre bebidas alcoólicas destiladas importadas e o Pisco, bebida alcoólica local, também consideradas inconsistentes com o Artigo III:2 do GATT. O Chile acabou alterando seu sistema tributário aplicando alíquota unificada para todas as bebidas alcoólicas similares. Neste caso,

---

<sup>143</sup> CALIENDO, 2005, p. 47 e DS261

<sup>144</sup> CALIENDO, 2005, p. 48; DS 8 e DS 10.

<sup>145</sup> MICHELS, 2009, p. 164.

a OMC reafirmou a decisão favorável sobre a liberdade de políticas tributárias desde que tais políticas não se destinem a incentivar a produção nacional de forma discriminatória. No segundo caso, a Coréia aplicava tributação discriminatória em favor do “soju”, também bebida alcoólica local. A tributação também foi considerada inconsistente com o Artigo III:2 do GATT, tendo sido alterada pela Coréia anos mais tarde.<sup>146</sup> Outro caso no mesmo sentido vem a ser o caso envolvendo o México sobre bebidas não alcoólicas (*México – Tax measures on Soft Drinks and other beverages DS308*). A tributação sobre refrigerantes e outras bebidas adoçadas locais e importadas foi considerada inconsistente com os Artigos III:2 e III:4 do GATT, motivando também uma alteração legal fiscal por parte do governo mexicano.<sup>147</sup>

Um caso importante envolvendo o Brasil como reclamante é o da tributação sobre imposto de equalização de consumo do Estado da Flórida (*United States – Equalizing excise tax imposed by Florida on processed Orange and grapefruit products DS250*). O caso foi aberto pelo Brasil contra os Estados Unidos em decorrência da existência de um tributo imposto pelo estado americano que discriminava o suco de laranja produzido localmente e o importado. O imposto de equalização de consumo incidia sobre produtos produzidos fora dos Estados Unidos e constituíam um obstáculo nas exportações brasileiras de suco de laranja. Brasil e Estados Unidos acabaram negociando uma solução sem que o OSC se pronunciasse se as medidas constituíam efetivamente discriminação em dissonância daquilo que dispõe os Artigos III:1 e III:2 do GATT.<sup>148</sup>

---

<sup>146</sup> CALIENDO, 2005, p. 48; DS 87 e DS 110; DS 75.

<sup>147</sup> CALIENDO, 2005, p. 49 e DS 308.

<sup>148</sup> CALIENDO, 2005, p. 49 e DS 250.

Gilson Michels também relaciona alguns casos como representativos em termos de afetação tributária, fazendo menção inclusive a casos analisados anteriormente ao Acordo da OMC.<sup>149</sup>

Entre os casos, citados pelo autor, destacam-se (i) o caso *United States – Section 337 of the Tariff Act of 1930* (36S/345), no qual há importantes decisões acerca da extensão da cláusula de tratamento nacional; (ii) o caso *United States – Measures affecting alcoholic and malt beverages* (39S/206), no qual está dito que o Artigo III não tem por objetivo harmonizar tributos e regulamentos internos das partes contratantes, além de não estabelecer critérios de aferição da similaridade; (iii) o caso *Canadá – Import, distribution and sale of certain alcoholic drinks by provincial marketing agencies* (DS17), que estabelece que a disciplina da não discriminação se aplica a tributos de todos os entes da federação; (iv) o caso *United States – Taxes on petroleum and certain imported substances* (34S/136), no qual estabelece-se que a disciplina do GATT estabelece expectativas sobre o relacionamento competitivo entre produtos importados e domésticos; (v) o caso *Japan – Custom duties, taxes and labeling practices on imported wine* (34S/83) no qual discute-se a similaridade e a classificação tarifária uniforme usual de produtos dentro das nomenclaturas tarifárias; (vi) o caso *Canadá – Measures affecting the export of civilian aircraft* (DS70) no qual trata de esclarecer quando um subsídio está condicionado, de fato ou de direito, aos resultados de exportação.

Em relação aos subsídios vinculados à exportação ou ainda, que tenham por objeto a substituição de importações, Felipe Reis narra diversos casos em que a OMC trouxe questões de fundo fiscal.<sup>150</sup>

---

<sup>149</sup> MICHELS, 2009, p. 165.

<sup>150</sup> REIS, 2007, p. 116 e seguintes

O caso Indonésia – Autos (*Indonésia – Certain Measures affecting the automobile industry – DS64/DS54/DS55/DS59*), por exemplo, trata de questionamentos sobre tarifas reduzidas de importação ou isenção na importação de peças automotivas no caso de utilização em “veículos nacionais”. Essa disputa também envolveu apreciação do OSC sobre tratamento nacional, nação mais favorecida e o próprio TRIMs (Acordo sobre Medidas de investimento relacionadas ao comércio), considerando a existência de subsídios específicos com sério prejuízo aos reclamantes. A Indonésia acabou por alterar sua legislação.

A indústria automotiva canadense também foi alvo de questionamentos no caso *Canadá – Autos (DS139/DS142)* em que o país em questão estabelecia reduções fiscais relacionadas a importação de insumos por indústrias domésticas, conforme seu desempenho exportador. O OSC também recomendou a retirada dos considerados subsídios proibidos.

No mesmo sentido, a China (*China – certain measures granting refunds, reductions or exemptions from taxes and other payments DS359, DS 371*) acabou retirando medidas tributárias específicas que implicavam em devolução, redução e isenções fiscais relativas a empresas chinesas que adquirissem produtos locais em vez de importados ou a empresas que alcançassem certa performance de exportação.

Além das pesquisas elaboradas pelos referidos autores, uma análise dos casos envolvendo questões tributárias na OMC leva a confirmação da existência de diversas situações fiscais de Membros da OMC expostas a questionamentos e disputas no Órgão de Solução de Controvérsias.

O caso *Argentina – Measures affecting Imports of footwear, textiles, apparel and other items (DS56)* expõe medidas fiscais argentinas questionadas por serem

cobradas em excesso ao que o país havia se comprometido nas Listas de Concessão objeto do Artigo II do GATT. A Argentina havia estabelecido uma tarifa estatística de 3% ad valorem em certos produtos importados, o que na prática acabava por limitar o acesso de produtos importados.

A lista de casos é extensa, com variantes em cada situação:

(a) *Canada – Certain measures concerning products (DS31)* tratou da tributação discriminatória de periódicos importados dos Estados Unidos;

(b) *Peru – Taxes on cigarettes (DS227)* tratou da tributação discriminatória de cigarros importados do Chile;

(c) *Dominican Republic - Measures affecting the importation and internal sale of cigarettes (DS302)*, colocou em cheque medidas administrativas de determinação de preços para aplicação de tributos internos, discriminando cigarros importados de Honduras;

(d) *Canada – Tax exemptions and reductions for wine and beer (DS354)* levou o Canadá a retirar medidas discriminatórias entre vinhos produzidos localmente e vinhos importados da Comunidade Européia.

Em casos mais recentes, a OMC tratou da análise de situações envolvendo tributos cujos casos ainda não restaram totalmente decididos, em especial nos casos *Tailand – Customs and fiscal measures on cigarettes from the Philippines (DS371)*, *India – Certain taxes and other measures on imported wines and spirits (DS380)*, *United States – Measures concerning the importation, marketing and sale of tuna and tuna products (DS 381)* e *Filipinas – taxes on distilled spirits (DS 396)*.

De qualquer forma, independente da análise individual específica de cada um dos casos citados, é possível concluir que o sistema de solução de controvérsias da OMC passou a impor aos Estados-Membros a necessidade de análise de



reflexos de suas políticas fiscais em relação às normas do sistema multilateral do comércio, e vice versa.

E é justamente em função da possibilidade de questionamento e, caso este seja julgado procedente, com risco de imposição de medidas retaliatórias, que os Estados-Membros devem observar o cumprimento dos acordos de comércio na formulação de suas políticas fiscais.

Neste sentido, não é diferente o caso brasileiro, que demanda uma análise de políticas fiscais recentes que podem acabar por expor o país a demandas no Órgão de Solução de Controvérsias, conforme a seguir.

### **CAPÍTULO 3 O reflexo dos acordos da OMC e das decisões proferidas no âmbito do OSC em relação ao caso brasileiro – uma análise das recentes discussões legais e seu possível impacto frente ao ordenamento internacional.**

Uma vez demonstrada a afetação tributária de algumas normas da OMC, entre elas os citados âmbitos externo e interno do princípio da não discriminação tributária (por meio das cláusulas da nação mais favorecida e do tratamento nacional), a normatização da concessão de subsídios e de sobre medidas de investimento relacionadas ao comércio, é preciso passar a análise para seu impacto direto na produção de normas tributárias internas no Brasil.

As decisões proferidas pelo OSC fornecem também um indicativo a respeito da interpretação destas normas e dos principais questionamentos submetidos ao OSC a seu respeito.

E, neste sentido, num primeiro momento, é fundamental uma avaliação específica dos casos e questionamentos envolvendo o Brasil, com afetação em matéria fiscal, a fim de se analisar quais e que tipo de normas internas têm sido questionadas pelos parceiros comerciais do Brasil.

E, por último, tomando-se por base os questionamentos em matéria tributária já submetidos ao OSC, seja em relação ao Brasil ou a outros Membros da OMC, parte-se para uma avaliação de normas específicas e recentes alterações, além de discussões jurídico-tributárias em âmbito interno que apresentam potencial de questionamento. Tais questionamentos podem gerar descumprimento das normas da OMC podendo implicar possíveis retaliações comerciais contra o Brasil, razão pela qual fundamenta-se uma avaliação da necessidade de sua prevenção.

### 3.1 Dos recentes questionamentos de políticas fiscais brasileiras.

A primeira base de análise de recentes questionamentos sobre políticas fiscais brasileiras pode ser construída a partir da 5ª Revisão de políticas comerciais empreendida pelo Órgão de Revisão de Políticas Comerciais (Trade Policy Review Mechanismo - TPRM) em relação ao Brasil, de fevereiro de 2009.<sup>151</sup>

No total, é possível verificar a existência de mais de 800 questões formuladas por Membros da OMC em relação a diversas políticas de comércio e investimentos encetados pelo governo brasileiro nos últimos 4 anos (a revisão de políticas comerciais é feita de 4 em 4 anos, no caso do Brasil), o que demonstra o interesse e a atenção dos Membros sobre as políticas comerciais adotadas pelo país.

Em sua maioria, os questionamentos abrangeram (i) o aumento na taxa média aplicada à importação de produtos estrangeiros (aumentada em 1,1% nos últimos 4 anos, passando de 10,4%, em 2004, para 11,5% em 2008), (ii) a suspeição sobre mecanismos de financiamento oficial vinculados a conteúdo local (em especial a partir de financiamentos concedidos pelo BNDES, tais como o Proex e o BNDES Exim), (iii) a aplicação de medidas antidumping e (iv) os regimes em geral para investimentos estrangeiros.

Porém, chama mais atenção em todo o volume de questionamentos realizados, aqueles relacionados ao sistema tributário nacional. As críticas empreendidas pelos Membros consideram o sistema tributário brasileiro como uma verdadeira barreira para países com interesse no mercado local, dificultando o

---

<sup>151</sup> WT/TPR/S/212

acesso de empresas e produtos estrangeiros no país. Os questionamentos são amplos ou restritos, conforme o caso.

A Suíça, por exemplo, ressaltou a complexidade e a falta de transparência do sistema tributário brasileiro nas importações, com alterações de tributação entre diferentes produtos, com diferentes alíquotas e entre diferentes Estados federados brasileiros<sup>152</sup>. Hong Kong criticou a imprevisibilidade do sistema fiscal brasileiro, urgindo pela simplificação e pela remoção de tributação discriminatória em nível interno<sup>153</sup>. O Japão criticou duramente o sistema legal de Preços de Transferência, considerado como não adequado às regras internacionais da OCDE<sup>154</sup>. A Nova Zelândia, por sua vez, criticou o ambiente legal e a burocracia fiscal nas fronteiras, tornando os custos de importações menos competitivos que os custos aplicados aos produtos domésticos. A Austrália recomendou fortemente uma reforma fiscal interna<sup>155</sup>.

Chamam também atenção os questionamentos realizados pelas Comunidades Europeias e pelos Estados Unidos, países mais atuantes e também mais atentos nas políticas de comércio internacional dos Membros da OMC. As Comunidades Europeias, por exemplo, questionaram a existência de subsídios vinculados à promoção das exportações em nível federal e estadual, citando os regimes fiscais RECAP<sup>156</sup> e REPES<sup>157</sup> (juntamente com os incentivos financeiros do Proex) como subsídios vinculados a conteúdo doméstico e ao desempenho de exportações. Também criticaram a política fiscal imprevisível e discriminatória

---

<sup>152</sup> WT/TPR/M/212, p. 17.

<sup>153</sup> WT/TPR/M/212, p. 18

<sup>154</sup> WT/TPR/M/212, p. 26

<sup>155</sup> WT/TPR/M/212, p. 21

<sup>156</sup> Regime especial de aquisição de bens de capital para empresas exportadoras

<sup>157</sup> Regime especial de tributação para a plataforma exportadora de serviços de tecnologia da informação

aplicada sobre importações e os critérios e definições da legislação sobre Preços de Transferência.<sup>158</sup>

Os Estados Unidos, por sua vez, também questionaram as políticas de preços de transferência e as medidas de incentivo a investimentos vinculados a conteúdo doméstico.<sup>159</sup>

Em geral, ao concluir a respeito das políticas comerciais brasileiras, o secretariado do Órgão de Revisão de Políticas Comerciais manifestou-se quanto à existência de sérios problemas em nível fiscal, principalmente quanto ao custo e complexidade das obrigações tributárias em geral (principais e acessórias), quanto à existência de uma discriminação fiscal entre produtos nacionais e importados e quanto à existência de uma distorção na competitividade dos produtos em decorrência da tributação aplicada pelo Brasil.<sup>160</sup>

Além do TPRM, as medidas fiscais adotadas pelo Brasil vêm sendo questionadas em comitês específicos sobre os acordos vigentes, também responsáveis pelo monitoramento constante de políticas dos Estados-Membros.

Apenas a título de exemplo, no caso brasileiro, trazem-se à baila recentes questionamentos realizados por outros Membros acerca de políticas tributárias internas recentemente adotadas pelo país. As consultas foram feitas no Comitê de Subsídios, responsável pela análise e monitoramento de políticas estatais relacionadas com o Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias – SCM. No âmbito do SCM, as consultas G/SCM/Q2/BRA/15, formulada pelos Estados Unidos da América em 02/04/2006, e G/SCM/Q2/BRA/13, formulada pelas Comunidades Europeias em 24/02/2006, acabaram gerando consultas posteriores em reuniões subseqüentes no âmbito do mesmo Comitê.

---

<sup>158</sup> WT/TPR/M/212, p. 34 e segs.

<sup>159</sup> WT/TPR/M/212, p. 22 e segs.

<sup>160</sup> WT/TPR/S/212, p. xi e segs.

Ambas fizeram com que políticas tributárias internas, em específico os regimes fiscais RECAP e REPES<sup>161</sup>, em âmbito federal, e regimes especiais de ICMS (Decreto Estadual RJ nº 28.104/01), em âmbito estadual<sup>162</sup>, as Zonas de Processamento de Exportações e o PROFROTA<sup>163</sup>, regimes especiais específicos, fossem objeto de amplo debate, seja internamente no país, seja em âmbito externo, dentro do próprio Comitê de Subsídios.

<sup>161</sup> Medida Provisória 252/05, convertida na Lei nº 11.196/05. – Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação - REPES, o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras - RECAP e o Programa de Inclusão Digital e dispõe sobre incentivos fiscais para a inovação tecnológica.

<sup>162</sup> Q5. Por favor explique como esta isenção tarifária funciona na prática e porque este programa não está qualificado sob art. 25 do Acordo de Subsídios.

Em Junho de 2005, o Governo brasileiro editou Medida Provisória (chamada “MP do Bem”) para aprovação do Congresso. A legislação está focada primeiramente no estímulo de investimento e na redução do ônus tarifário do setor produtivo. A Medida Provisória (MP) inclui, entre outras coisas, isenções tarifárias para investimentos em bens de capital por exportadores (incluindo exportadores de software e tecnologia de informação), incentivos para indústria de construção e ao mercado imobiliário, benefícios tributários para companhias que invistam em inovações tecnológicas e incentivos para novos projetos de desenvolvimento no Norte e Nordeste do Brasil.

Uma das previsões incluídas na MP cria um regime especial chamado “Recap”, o qual suspende o PIS/Pasep (Programa de Integração Social) e Cofins (Contribuição Social para financiamento da seguridade social), tributos sobre vendas e importação de novo maquinários e equipamento para todas as empresas nas quais 80% ou mais das receitas são relacionadas à exportação. Outro regime especial chamado “Repes” cria isenção de software e exportadores de tecnologia da informação do pagamento de PIS/Pasep e Cofins na compra de mercadorias e serviços. A MP ainda estende indefinidamente a habilidade das empresas em requerer a compensação de PIS/Cofins sobre aquisição de bens de capital sobre um período de 24 meses e ainda estende, do final de 2005 até o final de 2006 o uso de compensações de CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido). (Tradução nossa)

Q6. Sobre o fato de que os benefícios oferecidos pela MP são contingentes a exportação, o programa constituiria um subsídio proibido. Favor explicar como este programa está em conformidade com o Art. 3º do Acordo de Subsídios. (Tradução nossa)

<sup>163</sup> A última Revisão de Políticas de Comércio do Brasil (WT/TPR/S/140) menciona nas páginas 78 a 87 uma variedade de incentivos e programas de promoção à exportação como também as Zonas de Processamento à exportação, as quais requerem que as empresas tenham que exportar 100% de sua produção como requisito de utilização dos mesmos.

A presente notificação não menciona nenhuma destas atividades. Pode o Brasil explicar como estas metas foram implementadas e porque os programas figurados no TPR não foram incluídos na notificação? (Tradução nossa)

Questões

Pode o Brasil clarear se o programa PROFROTA estava sendo utilizado em 2004 como resultado da publicação do "DECRETO Nº 5.095" de 1º de Junho de 2004?

Se for o caso de o programa PROFROTA ter sido utilizado em 2004, poderia o Brasil explicar porque não o incluiu na notificação?

Poderia o Brasil apresentar informação adicional relativa ao status atual do programa (ex. se fundos já foram utilizados para financiamento e/ou modernização na construção de embarcações? (Tradução nossa)

Além destas Consultas formais, as recentes alterações legais internas no Brasil, como exemplo a nova política relativas ao estabelecimento de Zonas de Processamento de Exportação (ZPE's) e a diferenciação de alíquotas de ICMS aplicadas internamente a certos produtos por parte dos Estados-federados, tendo em vista a origem de sua fabricação no Brasil<sup>164</sup> ou no exterior, têm suscitado debates técnicos quanto a eventual exposição do país a questionamentos no âmbito do OSC.

Além disso, a complexidade da legislação brasileira é um fator adicional que motiva atenções e interesses internacionais relativas ao mercado brasileiro.

Neste sentido, verifica-se uma relevante atenção dos Estados-membros da OMC na formulação de políticas tributárias internas do Brasil, razão pela qual algumas delas devem ser analisadas a fim de verificar se constituem ou não um descumprimento das normas multilaterais do comércio.

A análise da compatibilidade entre as políticas fiscais adotadas pelo Estado brasileiro e os Acordos da OMC passou a ser um foco de atenção das autoridades constituídas, a fim de evitar a exposição do país a disputas internacionais e críticas em relação a postura diplomática adotada.

Diante disso, é importante a exemplificação de alguns dos recentes debates oferecidos em nível interno acerca da compatibilidade de certas normas fiscais com os acordos multilaterais celebrados no âmbito da OMC. Esse tipo de prática permite um adequado exercício para confirmar a hipótese básica pretendida no presente

---

<sup>164</sup> UE insiste que ICMS de SP fere OMC – A Comissão Europeia pode levar a questão sobre diferenciação de alíquotas do ICMS nos celulares à OMC, alegando que a legislação de São Paulo não só discrimina os telefones móveis fabricados em outros Estados, como também os importados. Dessa forma, caberia à OMC analisar a questão, porque a discriminação pode afetar interesses de outras nações. (...) A discussão emergiu com o caso da Nokia, fabricante de celulares que reclama da tributação praticada por São Paulo. Os celulares fabricados pela indústria paulista pagam 7% de ICMS na venda no Estado. Os celulares vindos de outros Estados pagam 18% na venda em São Paulo. (WATANABE, Marta - Valor Econômico, Quinta feira 13 de setembro de 2007)

trabalho, bem como deixar um norte para os aplicadores que venham a se debruçar futuramente sobre o tema.



## **3.2 Das recentes alterações e discussões legais em matéria fiscal com possível impacto junto a OMC.**

### *3.2.1 Das Zonas de Processamento de Exportação - ZPE's*

As Zonas de Processamento de Exportação (ZPE's) caracterizam-se como áreas de livre comércio de importação e exportação, destinadas à instalação de empresas voltadas para a produção de bens a serem comercializados no exterior, objetivando a redução de desequilíbrios regionais, o fortalecimento do balanço de pagamentos e a promoção da difusão tecnológica e do desenvolvimento econômico e social do país.<sup>165</sup>

Trata-se de um regime específico de tratamento com objetivo de incrementar o desenvolvimento regional e as exportações. O Regime é definido pela Lei 11.508/2008, alterado pela Lei 11.732/2008, e regulamentado pelo Decreto 6.814/2009 e pela Instrução Normativa 952/2009, da Secretaria da Receita Federal do Brasil - SRFB.

Como incentivo às ZPE's, a legislação estabelece que as empresas nelas instaladas, mediante apresentação de projeto e cumprimento de requisitos específicos, poderão realizar importações ou aquisições no mercado interno de bens e serviços com suspensão de impostos e contribuições federais, entre eles (i) Imposto de Importação - II, (ii) Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, (iii) Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, (iv) Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior – COFINS Importação, (v)

---

<sup>165</sup> Conceito delimitado pela Instrução Normativa 952/2009 da Secretaria da Receita Federal do Brasil - SRFB

Contribuição para o PIS/PASEP, (vi) Contribuição para o PIS/PASEP Importação e (vii) Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante – AFRMM.<sup>166</sup>

Para terem direito aos benefícios em comento e, para se instalarem nas ZPE's, as empresas devem possuir receita bruta decorrente de exportação para o exterior de, no mínimo, 80% (oitenta por cento) de sua receita bruta total na venda de bens e serviços.

No caso de vendas ao mercado interno, as mercadorias vendidas estarão sujeitas aos mesmos tributos incidentes sobre uma operação normal de importação.

Em resumo, pode-se considerar a ZPE um território “estrangeiro” dentro do território nacional.

Em relação ao arcabouço legal da OMC, as discussões doutrinárias relativas ao uso de ZPE's têm por objetivo analisar se o uso destas zonas especiais refletem na concessão de subsídios proibidos, para efeitos do Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias - SCM, justamente por estabelecerem benefícios tributários atrelados à operações de exportação.

Pedro Mota e Ricardo Borges esclarecem a dificuldade de análise sobre a compatibilidade de regimes desta natureza com as normas da OMC. A jurisprudência do GATT e do atual OSC ainda não se debruçou sobre o tema, havendo entendimento doutrinário de inclusão dos benefícios sob a regência do Artigo XVIII do GATT, relativo à possibilidade concedida pela OMC de assistência governamental ao desenvolvimento regional<sup>167</sup>. Ainda assim, a Zona Franca das Madeiras, em Portugal, estudada pelos autores em referência sob o prisma de eventual descumprimento das normas da OMC, apresentariam benefícios fiscais sujeitos a questionamento por se revestirem de subsídios à exportação.

---

<sup>166</sup> Redação conforme Art. 6o – A, da Lei 11.508/2007

<sup>167</sup> MOTA, Pedro I. , BORGES, Ricardo H. de Palma, *National Report Portugal*. In: LANG, Michael, HERDIN, Judith, HOFBAUER, Inês, *Wto and Direct Taxation*. Viena: Kluwer Law, 2005, p. 605.

Irma Valderrama discorre acerca de seu entendimento com relação às Zonas Francas colombianas. Segundo a autora, as empresas estabelecidas nas Zonas Francas daquele país teriam direito a (i) isenções de imposto de renda sobre lucros decorrentes de exportação; (ii) isenções de imposto de renda em remessas ao exterior para pagamento de juros e serviços técnicos; e (iii) redução de 50% de tributos incidentes sobre a folha de pagamentos durante 5 anos.<sup>168</sup> Para esta autora, tais benefícios seriam caracterizados como contingentes à exportação e, por isso, constituiriam subsídios proibidos conforme dispõe a Lista Ilustrativa de subsídios à exportação e, portanto, afronta ao disposto no Artigo 3.1 do SCM.

Em relação a regimes semelhantes existentes no México, Santiago Ureta analisa a legislação relativa a subsídios em matéria fiscal, entre eles o regime de maquiladoras e o Programa de Importações Temporárias para Produção de Produtos de Exportação (PITEX). Em relação a ambos os regimes, na opinião do autor, as normas regulamentares constituiriam subsídios vinculados ao desempenho de exportações.<sup>169</sup>

Tendo em vista a relevância do assunto e a falta de clareza em relação ao tema, a UNCTAD (United Nations Conference on Trade and Development) divulgou artigo específico em 2003, no qual alerta os Estados a respeito dos riscos de questionamentos relativos a Zonas de Processamento de Exportações.<sup>170</sup>

A UNCTAD destaca que:

O Anexo I ao Acordo de Subsídios contém uma ilustrativa lista de subsídios proibidos de exportação. Isto inclui um número de incentivos que são frequentemente oferecidos para companhias investidoras em ZPE's. Exemplos de subsídios identificados na lista são (i) provisão pelos governos

---

<sup>168</sup> VALDERRAMA, Irma. *National Report Colômbia*. 2005, p. 228. In: LANG, Michael, HERDIN, Judith, HOFBAUER, Inês, *Wto and Direct Taxation*. Viena: Kluwer Law, 2005, p. 605.

<sup>169</sup> URETA, Santiago S. *National Report México*. 2005, p. 492. In: LANG, Michael, HERDIN, Judith, HOFBAUER, Inês, *Wto and Direct Taxation*. Viena: Kluwer Law, 2005, p. 605.

<sup>170</sup> Disponível em <<http://www.unctad.org/Templates/Webflyer.asp?docID=3154&intItemID=1634&lang=1>> Acesso em 13/02/2009.

de mercadorias e serviços para uso na produção de mercadorias a serem exportadas em termos mais favoráveis que aqueles disponíveis para uso na produção de mercadorias para consumo doméstico; (ii) Total e parcial remissão ou diferimento de impostos diretos (ex. impostos de renda e propriedade) e cobranças sociais e previdenciárias, especialmente relacionadas com exportações; (iii) Tarifas de transporte e de frete para exportações em termos mais favoráveis que disponíveis para embarques domésticos; e (iv) seguro e garantias de crédito de exportação providas pelo governo relativas a determinados prejuízos. Enquanto os benefícios adequados de drawback não são considerados subsídios, os programas que baseiem benefícios nas tarifas aplicadas atuais de impostos de importação de insumos incorporados nos produtos exportados (tais como programas baseados no percentual fixo do preço FOB das exportações) são proibidos. Reduções de tarifas de mercadorias importadas que não requeiram o mesmo ou idêntico componente a ser reexportado (tais como isenções aduaneiras de maquinário importado usado para produção de mercadorias para exportação e isenções fiscais em importações de um produto em que outro é exportado) também são proibidas. (Tradução nossa)<sup>171</sup>

#### E complementa que:

Consequentemente, ZPE's podem continuar isentando as exportações de tributos indiretos (tais como tributos sobre vendas), taxas aduaneiras (tais como taxas consulares) e impostos sobre a importação. Isenções relativas ao drawback e tributos aduaneiros de produtos consumidos no processo produtivo (p. ex. insumos que são fisicamente incluídos no produto exportado, e energia, gasolina e catalisadores usados no processo produtivo) são permissíveis. Entretanto, especial cuidado seria necessário para que tais medidas sejam aplicadas de maneira consistente com as regras da OMC, por meio da manutenção de adequadas práticas de escrita fiscal e contabilidade. No caso de países em desenvolvimento, isto deve requerer especiais esforços de assistência técnica. Adicionalmente, enquanto os Membros da OMC possam não dar isenções fiscais especiais em maquinário importado para exportadores, os membros podem reduzir ou eliminar tributos aduaneiros em maquinário conjuntamente, particularmente

---

<sup>171</sup> Annex I of the Subsidies Agreement contains an illustrative list of prohibited export subsidies. These include a number of incentives that are often offered to companies investing in EPZs. Examples of subsidies identified in the list are: (i) Provision by governments of goods and services for use in the production of goods for exports on terms more favorable than those available for use in the production of goods for domestic consumption; (ii) Full and partial remission or deferral of direct taxes (e.g. income and property taxes) and social welfare charges, specifically related to exports; (iii) Government-mandated internal transport and freight charge for exports on terms more favorable than those available for domestic shipments; and (iv) Government-provided export credit guarantees or insurance pursuant to loss-making programmes. While bona fide duty drawback programmes are not subsidies, programmes that do not base benefits on the actual duty incidence on imported inputs incorporated into the exported product (such as programmes based on a fixed percentage of the f.o.b. value of the exports) are prohibited. Reduction of tariffs on imported goods which do not require the same or identical components to be re-exported (such as duty exemptions on imported machinery used to produce goods for export and duty exemptions on imports of one product where another product is exported) are also prohibited.

em casos onde não haja produção doméstica de maquinário beneficiado a partir da proteção tarifária. (Tradução nossa)<sup>172</sup>

As ZPE's no Brasil, como já dito, constituem em desoneração de tributos indiretos incidentes sobre a cadeia produtiva, mas não constituem um incentivo financeiro específico ao setor exportador que já não seja legalmente previsto ao setor doméstico.

Indo além, analisando-se as conclusões obtidas a partir do caso FSC, em conjunto com os entendimentos manifestados pela UNCTAD relativos às ZPE's, é possível concluir, em especial no caso brasileiro, que as medidas adotadas pelo Brasil estariam, em princípio, consistentes com os Acordos da OMC na medida em que não venham a se tornar distorcivas ao comércio.

Neste sentido, sempre que os benefícios fiscais concedidos mantiverem adequação aos termos previstos nos itens (e) a (i)<sup>173</sup> da Lista Ilustrativa de Subsídios

---

<sup>172</sup> Thus, EPZs can continue to exempt their companies' exports from indirect taxes (such as sales taxes), border taxes (e.g. consular fees) and import charges. Duty drawbacks and duty exemptions on inputs "consumed in the production process" (i.e., inputs that are physically incorporated into the exported product, and energy fuel and catalysts used in the production process) are thus permissible. However, special care would be needed to ensure that these measures are applied in a manner consistent with the WTO rules, by maintaining proper bookkeeping and accounting practices. In the case of developing countries, this may require special technical assistance efforts. In addition, while WTO members may not give special tariff exemptions on imported machinery to exporters, members could of course lower or eliminate import duties on machinery altogether, particularly in cases where there is no domestic production of machinery benefiting from the tariff protection.

<sup>173</sup> (e) Isenção, remissão ou deferimento total ou parcial, concedido especificamente em função de exportações, de impostos diretos ou impostos sociais pagos ou pagáveis por empresas industriais ou comerciais. (f) A concessão, no cálculo da base sobre a qual impostos diretos são aplicados, de deduções especiais diretamente relacionadas com as exportações ou com o desempenho exportador, superiores aquelas concedidas à produção para consumo interno. (g) A isenção ou remissão de impostos indiretos sobre a produção e a distribuição de produtos exportados, além daqueles aplicados sobre a produção e a distribuição de produto similar vendido para consumo interno. (h) A isenção, remissão ou diferimento de impostos indiretos sobre etapas anteriores de bens ou serviços utilizados no fabrico de produtos exportados, além da isenção, remissão ou diferimento de impostos indiretos equivalentes sobre etapas anteriores de bens ou serviços utilizados no fabrico de produto similar destinado ao mercado interno, desde que, porém, impostos indiretos cumulativos sobre etapas anteriores possam ser objeto de isenção, remissão ou diferimento sobre produtos destinados à exportação, mesmo quando tal não se aplique a produtos similares destinados ao consumo interno, se os impostos indiretos cumulativos sobre etapas anteriores são aplicados aos insumos consumidos no fabrico do produto de exportação (levando-se em devida conta os desperdícios) Este item será interpretado de acordo com as diretrizes sobre consumo de insumos no processo de produção contidas no Anexo II. (i) A remissão ou devolução de direitos de importação além daquelas praticadas

à Exportação prevista no Anexo I do SCM, as ZPE's não constituiriam subsídios proibidos à exportação.

Caso as ZPE's brasileiras viessem a apresentar benefícios distintos em matéria de tributação direta, como inicialmente discutido, contingenciando tais benefícios ao desempenho exportador, haveria sim grande potencial de contrariedade aos Acordos da OMC.

Por outro lado, caso os benefícios fiscais concedidos no caso das ZPE's não pudessem ser aplicáveis em operações domésticas, poderiam ser levantados aspectos de discriminação em relação ao tratamento nacional. Entretanto, tendo em vista a legislação sobre "drawback verde amarelo"<sup>174</sup> e, mais atualmente, sobre o regime de "drawback integrado"<sup>175</sup>, englobando a neutralidade fiscal prevista pelo SCM<sup>176</sup>, não haveria qualquer divergência de tratamento entre as operações conduzidas em relação à ZPE's ou ao mercado doméstico.

Assim, portanto, por constituírem benefícios concedidos para desenvolvimento de determinadas regiões, e, não sendo os mesmos concedidos em afronta à Lista Ilustrativa de subsídios à exportação, não estariam, *a priori*, sujeitos a questionamentos no âmbito da OMC, sendo utilizados os mecanismos tributários

---

sobre insumos importados que sejam consumidos no fabrico do produto exportado (levando na devida conta os desperdícios normais), desde que, porém, em casos especiais uma empresa possa utilizar certa quantidade de insumos nacionais como substitutivo equivalente aos insumos importados, com as mesmas características e com a mesma qualidade, com vistas a beneficiar-se desta disposição, se tanto a importação quanto a exportação ocorrem dentro de prazo razoável, não superior a 2 anos. Este item será interpretado de acordo com as diretrizes sobre consumo de insumos para o processo produtivo indicadas no Anexo II e de acordo com as diretrizes para determinar se os sistemas de devolução de tributos sobre a importação em casos de substituição constituem subsídios à exportação enunciadas no Anexo III.

<sup>174</sup> Lei 10.833/03, artigo 59, Parágrafo Primeiro.

<sup>175</sup> Lei 11.945/09, artigos 12, 13 e 14.

<sup>176</sup> A nota de rodapé ao Artigo 1 do SCM dispõe que de acordo com as disposições do Artigo XVI do GATT 1994 (nota do Artigo XVI) e de acordo com os Anexos I a III deste acordo, não serão consideradas como subsídios as isenções em favor de produtos destinados a exportação, de impostos ou taxas habitualmente aplicados sobre o produto similar quando destinado ao consumo interno, nem a remissão de tais impostos ou taxas em valor que não exceda os totais devidos ou abonados.

das ZPE's brasileiro, atualmente previstos, em consonância com as políticas de neutralidade fiscal, definidas pelo SCM, sem efetiva distorção de comércio.

### 3.2.2 Da Lei 11.727/08 – tributação “*ad rem*”

Em janeiro de 2008, o governo federal brasileiro editou a Medida Provisória 413/2008, definindo, em seu art. 2º, a incidência de alíquota específica de R\$ 10,00 por quilograma líquido, ou por unidade de medida estatística da mercadoria, para o cálculo de imposto de importação incidente sobre mercadorias classificadas nos capítulos 22, 39, 40, 51 a 64, 82, 83, 90, 91 e 94 a 96 da Nomenclatura Comum do MERCOSUL – NCM, em substituição à alíquota *ad valorem* (que tem como base de cálculo o preço da mercadoria importada) correspondente.

Trata-se da utilização da tarifa *ad rem* (com base em unidade de medida fixada, que pode ser por peso, volume ou unidade física) específica sobre determinados produtos.

A mudança de critério permitiria ao governo determinar, a qualquer momento, o valor fixo a ser pago por qualquer um dos setores importadores sujeitos ao novo critério de imposição tarifária aduaneira, por decreto e com vigência imediata, alterando-se o imposto de importação incidente sobre as mercadorias destacadas pela norma.

Na prática, a alteração implicaria, uma vez regulamentada e aplicada, na possibilidade de o governo brasileiro aumentar a incidência de tributos aduaneiros em um universo equivalente a aproximadamente 13% (treze por cento) do total de importações brasileiras, inclusive em percentuais que, em alguns casos, poderiam ultrapassar o montante das tarifas máximas consolidadas pela Lista de Concessões

Tarifárias apresentadas pelo país, contrariamente ao que dispõe o Artigo II do GATT.

Em uma situação hipotética relativa à importação de tecidos importados, por exemplo, com preço equivalente a US\$ 3,00 (três dólares) o quilo, a definição e o aumento das tarifas em R\$ 10,00 (dez reais) por quilo, como previa a norma em questão, poderia ultrapassar 100% o valor do próprio produto.

Tal prática de tributação aduaneira tem sido extremamente combatida pelo governo brasileiro em negociações internacionais, em especial na Rodada Doha, em que pleiteia reduções tarifárias e a própria extinção de tarifas específicas sobre produtos agrícolas, considerando-as protecionistas e não transparentes. Trata-se de um verdadeiro contrasenso na política externa brasileira.

A justificativa apresentada pelo governo brasileiro era de que o objetivo da medida seria o de combater subfaturamento de importações.<sup>177</sup>

Em junho do mesmo ano, a Medida Provisória 413 acabou sendo convertida na Lei 11.727/2008, nos seguintes termos:

Art. 2º O Poder Executivo poderá definir alíquotas específicas (ad rem) para o Imposto de Importação, por quilograma líquido ou unidade de medida estatística da mercadoria, estabelecer e alterar a relação de mercadorias sujeitas à incidência do Imposto de Importação sob essa forma, bem como diferenciar as alíquotas específicas por tipo de mercadoria. (Produção de efeitos)

Parágrafo único. A alíquota de que trata este artigo fica fixada em R\$ 15,00 (quinze reais) por quilograma líquido ou unidade de medida estatística da mercadoria, podendo ser reduzida por ato do Poder Executivo nos termos do caput deste artigo.

---

<sup>177</sup> Exposição de Motivos nº 3/2008 – (...) 4. O art. 2º vem reforçar o sistema de proteção tarifária brasileiro mediante a instituição de alíquota ad rem para o Imposto de Importação, instrumento utilizado amplamente em outros países. Esse instrumento elimina o efeito da prática do subfaturamento, permitindo um ambiente concorrencial adequado aos produtos nacionais e àqueles importados de diferentes países. 4.1 Contudo, tendo em vista a necessidade de dar flexibilidade à política tarifária, a proposta fixa uma alíquota teto, atribuindo ao Poder Executivo, como ocorre com as alíquotas ad valorem, a fixação da alíquota adequada a cada caso e situação de preços praticados no mercado internacional. Disponível em [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Ato2007-2010/2008/Exm/EM-3-MF-MPV-413.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2007-2010/2008/Exm/EM-3-MF-MPV-413.htm) Acesso em 15/02/2010.



A legislação editada acabou alterando de forma ainda mais questionável a Medida Provisória, aumentando o valor estabelecido por quilo de importação, de R\$ 10,00 (dez reais) para R\$ 15,00 (quinze reais) e ainda, aplicável de forma aberta, a todo e qualquer produto, sem especificar os setores específicos anteriormente compreendidos na referida MP (abrangidas nos Capítulos 22, 39, 40 etc).

A lei em questão definiu a produção de seus efeitos apenas a partir de sua regulamentação, o que não veio a ocorrer até o momento. Na prática, assim, o governo brasileiro acabou não utilizando até o momento as medidas aprovadas pelo Poder Legislativo local.

Em qualquer situação em que venha a ser aplicada a referida medida, além de representar uma medida protecionista, poderá expor o Brasil a questionamentos decorrentes do potencial descumprimento das normas da OMC, em razão de as tarifas ultrapassarem as tarifas máximas consolidadas pelo país na Lista de Concessões Tarifárias. Ao mesmo tempo, seriam questionáveis em razão de sua falta de transparência e imprevisibilidade, contrariando aquilo que dispõe o Artigo II do GATT.<sup>178</sup>

A respeito do Artigo II do GATT, Brito Filho ressalta que:

Trata-se de incidência tributária transparente porque as suas alíquotas, mesmo que específicas, são facilmente identificáveis e o respectivo ônus econômico aferível. Sua previsibilidade advém do fato de que uma das características do sistema GATT é a liberalização paulatina do comércio internacional por meio do emprego da técnica da consolidação tarifária, a qual consiste que, consoante o primeiro parágrafo do Artigo II do GATT, os países concedentes se comprometem a não elevarem a alíquotas dos direitos aduaneiros em proporções maiores que as que foram objeto de concessões, com relação às mercadorias listadas em anexo ao acordo e dentro do prazo eventualmente convencionado, que, mediante, sucessivas prorrogações, vão se tornando definitivas. Como consequência, os gravames que forem exigidos em montante superior à chamada tarifa consolidada não poderão ser cobrados sem caracterizarem infringência à disciplina convencional.direitos aduaneiros.<sup>179</sup>

---

<sup>178</sup> ARTIGO II LISTAS DE CONCESSÕES 1. (a) Cada Parte Contratante concederá às outras Partes Contratantes, em matéria comercial, tratamento não menos favorável do que o previsto na parte apropriada da lista correspondente, anexa ao presente Acordo.

<sup>179</sup> BRITO FILHO, 2007, p. 658.

Além da contrariedade ao Artigo II, haveria ainda potencial contrariedade ao princípio da não discriminação interna, conforme previsto já abordados pelo Artigo III do GATT.

Neste sentido, durante a 5ª Revisão das Políticas de Comércio do Brasil, o país já foi objeto de questionamento por parte das Comunidades Europeias<sup>180</sup> acerca da Lei 11.727/08, o que demonstra atenção dos Membros da OMC na adoção de medidas fiscais adotadas pelo Brasil com potencial de contrariedade às normas da OMC.

### *3.2.3 Das recentes discussões judiciais com potencial contrariedade aos acordos da OMC*

Recentemente, diversas teses tributárias foram e têm sido objeto de discussões judiciais relevantes junto ao Poder Judiciário brasileiro, algumas delas com possibilidade de contrariedade e questionamento de sua utilização frente aos acordos da OMC.

---

<sup>180</sup> (v) Other charges affecting imports WTO Secretariat's Report, page xiii, para. 19 - Law No. 11,727 of 23 September 2008 provides for the introduction of specific taxes in any duty line. Could Brazil explain the objective of this Law? ANSWER: Paragraph 2 of Law 11.727 of 23 June 2008 foresees the possibility of the Brazilian Government imposing specific tariffs. The legal instrument has not been applied and there is a need for a complementary legal instrument for its imposition – which is still under consideration by CAMEX. In any case, if specific tariffs are adopted, they will respect the WTO bound rates for each product. (v) *Outras medidas afetando importações Relatório do Secretariado da OMC, pagina xiii, para. 19 – Lei 11.727, de 23 de setembro de 2008 prevê a introdução de taxas específicas em cada linha tarifária. Poderia o Brasil explicar o objetivo desta Lei? RESPOSTA: O Parágrafo 2 da Lei 11.727 de 23 de junho de 2008 prevê a possibilidade de o governo brasileiro impor tarifas específicas. O instrumento legal não foi aplicado e é necessária edição de legislação complementar para sua imposição, o que está ainda em consideração pela CAMEX. De qualquer caso, se alguma tarifa específica for adotada, ela respeitará as tarifas consolidadas na OMC para cada produto. (tradução nossa)*

A primeira, e talvez a mais importante delas, diz respeito ao crédito-prêmio do IPI. Relativamente a esta discussão, é necessária uma análise histórica acerca do incentivo fiscal em questão.

O Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI foi originalmente instituído pela Lei 4.502/64, então denominado como Imposto sobre Consumo tendo sido criado como imposto indireto federal incidente sobre a circulação de produtos industrializados compreendidos em uma tabela anexa aquele diploma legal. O tributo foi criado seguindo as diretrizes de não cumulatividade fiscal na cadeia produtiva, permitindo ao contribuinte o crédito do IPI incidente na cadeia produtiva anterior, para determinação do valor tributável a pagar na circulação do produto para a etapa seguinte.

No caso das exportações, a legislação em questão expressamente isentou tais operações da incidência do IPI, conforme artigo 7º, I<sup>181</sup>, permanecendo aquela legislação silente quanto aos benefícios de crédito decorrentes das etapas comerciais anteriores. Tal omissão legal não servia de estímulo às empresas exportadoras.

Por meio do benefício do crédito-prêmio do IPI, criado em 1969 pelo Decreto-Lei nº 491, as indústrias exportadoras passaram a receber do governo créditos fiscais relativos ao IPI de até 15% (quinze por cento) do valor de suas exportações, conforme determinações legais. Essa norma, criada com objetivo de estimular as exportações, garantia aos fabricantes e exportadores de produtos manufaturados um crédito tributário (crédito-prêmio) decorrente das vendas desses bens para o exterior.

---

<sup>181</sup> Art . 7º São também isentos: I - os produtos exportados para o exterior, na forma das instruções baixadas pelo Ministério da Fazenda;

Para gozar do benefício, as empresas deveriam deduzir o crédito em questão do valor do IPI incidente sobre operações previamente realizadas no mercado interno, no percentual indicado de 15%. Se após tal dedução, ainda restassem créditos a serem auferidos, os mesmos poderiam ser usados na compensação de outros impostos federais devidos ou mesmo, restituídos em espécie.

O objetivo do benefício conferido à época era o de compensar os tributos incidentes sobre a cadeia produtiva de exportação, de forma a buscar desoneração e, por conseguinte, a neutralidade fiscal nas operações de exportação.

Em janeiro de 1979, o Governo brasileiro editou o Decreto-Lei nº 1.658, que previa a redução gradual do benefício até sua extinção em 1983. Antes, porém, que sobreviesse o termo final estabelecido pelo Decreto-Lei 1.658/79, outros diplomas normativos foram editados dispondo sobre o prazo de vigência do crédito-prêmio. Com efeito, baixou-se o Decreto-Lei 1.722/79, o qual alterou a redação do Decreto-Lei 1.658/79, de modo a autorizar o Ministro de Estado da Fazenda a reduzir, paulatinamente, o referido incentivo fiscal à exportação.

Poucos dias após a publicação do Decreto-Lei 1.722/1979, adveio o Decreto-Lei 1.724/1979, que promoveu nova alteração na sistemática do crédito-prêmio, revogando a norma que estabelecia uma determinada data para sua extinção, e delegando ao Ministro de Estado da Fazenda a atribuição de fixá-la, a seu exclusivo critério.

Em 1981, porém, sobreveio nova alteração normativa, com a edição do Decreto-Lei 1.894/81, que, em essência, restabeleceu o estímulo fiscal sob exame, agora sem prazo de vigência, estendendo-o também às empresas comerciais

exportadoras de produtos de fabricação nacional, adquiridos no mercado interno, além de delegar novamente ao Ministro da Fazenda os poderes para extingui-lo.

Dentre várias Portarias posteriormente editadas pelo Ministro da Fazenda relativas ao benefício, seguindo-se à delegação conferida pelo referido Decreto-Lei 1.894/81, a Portaria 176, de 12 de setembro de 1984, determinou a extinção definitiva do referido estímulo fiscal em 1º de maio de 1985.

Em 1992, foram restabelecidos benefício fiscais ao setor exportador, por meio de manutenção e utilização do IPI relativo aos insumos empregados na industrialização de produtos exportados. Entre estes incentivos, foi criado o crédito presumido do IPI, que teria a função de desonerar a cadeia produtiva das manufaturas para exportação, ressarcindo o PIS e a COFINS incidentes na cadeia de produção<sup>182</sup>.

Em 2001, mediante os Recursos Extraordinários 186.623/RS e 186.359/RS, o Supremo Tribunal Federal, após longas discussões jurídicas, acabou declarando parcialmente inconstitucional o Decreto-Lei 1.724/1979, por entender que a delegação de atribuições ao Ministro da Fazenda para extinguir o crédito-prêmio afrontava diretamente a então vigente Constituição Federal de 1967<sup>183</sup>.

A partir de tais decisões proferidas pelo STF, estudiosos e operadores do Direito Tributário chegaram a conclusões distintas quanto ao termo final de vigência daquele então vigente estímulo fiscal. Neste sentido, três diferentes soluções e teses passaram a ser defendidas: (i) a revogação do crédito-prêmio teria se dado em 1983

---

<sup>182</sup> Lei 8.402/1992 e Lei 9.363/96, alterada pela Lei 10.276/01.

<sup>183</sup> EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. INCENTIVOS FISCAIS: CRÉDITO-PRÊMIO: SUSPENSÃO MEDIANTE PORTARIA. DELEGAÇÃO INCONSTITUCIONAL. D.L. 491, de 1969, arts. 1º e 5º; D.L. 1.724, de 1979, art. 1º; D.L. 1.894, de 1981, art. 3º, inc. I. C.F./1967. I. - É inconstitucional o artigo 1º do D.L. 1.724, de 7.12.79, bem assim o inc. I do art. 3º do D.L. 1.894, de 16.12.81, que autorizaram o Ministro de Estado da Fazenda a aumentar ou reduzir, temporária ou definitivamente, ou restringir os estímulos fiscais concedidos pelos artigos 1º e 5º do D.L. nº 491, de 05.3.69. Caso em que tem-se delegação proibida: CF/67, art. 6º. Ademais, matérias reservadas à lei não podem ser revogadas por ato normativo secundário. II. - R.E. conhecido, porém não provido (letra b).

por força do Decreto-Lei 1.658/1979; (ii) a extinção do crédito-prêmio teria ocorrido em 1990, decorrente da não convalidação de incentivos fiscais tidos como setoriais pelo Art. 41 do ADCT da Constituição Federal de 1988<sup>184</sup>; e, por último, (iii) a manutenção da plena vigência do crédito-prêmio até os dias atuais, por não representar incentivo de natureza setorial, não tendo sido abrangido pelo dispositivo transitório da Constituição Federal de 1988.

A partir do pronunciamento definitivo de parte do STF, as teses em questão motivaram uma enxurrada de ações propostas por empresas exportadoras junto ao Poder Judiciário, que buscavam a concessão do direito de utilização do crédito-prêmio.

Em paralelo, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, entre 1999 e 2004<sup>185</sup>, acabou por motivar ainda mais as incertezas a respeito da validade e vigência do referido incentivo. Em 2007, o STJ modificou seu entendimento anteriormente favorável aos contribuintes e decidiu pela tese da extinção do benefício em 1988<sup>186</sup>, levando a discussão do tema novamente à apreciação do STF.

---

<sup>184</sup> De acordo com esse dispositivo, os incentivos fiscais de natureza setorial instituídos antes da promulgação da nova Constituição somente seriam mantidos caso fossem confirmados, dentro do prazo de dois anos, nos três níveis político-administrativos da Federação, mediante a edição de lei própria.

<sup>185</sup> TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. CRÉDITO-PRÊMIO. IPI. DECRETOS-LEIS NºS 491/69, 1.724/79, 1.722/79, 1.658/79 E 1.894/81. PRECEDENTES DESTA CORTE SUPERIOR. 1. Agravo Regimental contra decisão que deu provimento ao recurso especial ofertado pela agravada. 2. Acórdão a quo que considerou que o crédito-prêmio do IPI, previsto no Decreto-Lei nº 491/69, extinguiu-se em junho de 1983, por força do Decreto-lei nº 1.658/79. 3. Declarada a inconstitucionalidade do Decreto-Lei nº 1.724/79, conseqüentemente ficaram sem efeito os Decretos-Leis nºs 1.722/79 e 1.658/79, aos quais o primeiro diploma se referia. 4. É aplicável o Decreto-Lei nº 491/69, expressamente mencionado no Decreto-Lei nº 1894/81, que restaurou o benefício do crédito-prêmio do IPI, sem definição de prazo. 5. Precedentes das 1ª e 2ª Turmas e da 1ª Seção desta Corte Superior. 6. Agravo regimental improvido. (AgRG no REsp 329.254/RS)

<sup>186</sup> AGRAVO REGIMENTAL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. CRÉDITO-PRÊMIO DE IPI. EXTINÇÃO NOS TERMOS DO ART. 41, § 1º, DO ADCT. 1. O STJ não pode conhecer do recurso especial por violação de dispositivo constitucional, mas nada o impede de, conhecendo do recurso por afronta a dispositivo de lei, interpretar norma constitucional que entenda aplicável ao caso. 2. O crédito-prêmio de IPI representava um benefício fiscal destinado ao setor industrial e foi extinto nos termos do art. 41, § 1º, do ADCT. Precedentes: REsp 652.379/RS, Rel. Teori Albino

Até a apreciação definitiva por parte do STF, diversas empresas exportadoras, amparadas por medidas liminares e, em alguns casos até por decisões definitivas em juízo, acabaram por transacionar valores relativos aos benefícios do crédito-prêmio, seja por meio de compensações fiscais com tributos devidos, seja por meio de transferência destes créditos a terceiros.

O tema em questão acabou sendo considerado um dos mais relevantes embates jurídicos conduzidos em matéria tributária junto aos tribunais brasileiros.

Tendo em vista a dimensão dos valores envolvidos nas causas em discussão<sup>187</sup>, e os amplos interesses públicos e privados envolvidos, o governo federal se preocupou em encontrar formas de compensar as empresas exportadoras e ao mesmo tempo dar-lhes fôlego em um momento de séria crise financeira internacional, ao final de 2008. Tais discussões acabaram levando a edição da emenda nº 5 ao projeto de conversão da Medida Provisória 460, de agosto de 2009<sup>188</sup>. Tal emenda buscava possibilitar uma transação entre governo e exportadores acerca da vigência do crédito-prêmio do IPI, reconhecendo como válido o crédito até dezembro de 2002. Devido ao impacto nas contas públicas, as discussões acabaram não resultando em acordo<sup>189</sup>.

Finalmente, em agosto de 2009, o STF manifestou-se através do Plenário, no julgamento dos Recursos Extraordinários 577.302/RS e 577.348/RS, nos seguintes termos:

---

Zavascki, DJ 1º.08.2006. 3. A Resolução 71/05 do Senado Federal não altera o entendimento firmado por esta Corte. Precedentes: EDcl nos EDcl no REsp 794.086/RS, DJ 07.08.2006; AgRg no REsp 781.403/PR, Rel. Min. Denise Arruda, DJ 04.10.2007; EDcl no REsp 694.298/RN, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 13.08.2007. 4. Agravo regimental não provido.

<sup>187</sup> As contas apresentadas pela Receita Federal davam conta de prejuízos de R\$ 288 bilhões ao fisco caso fosse mantido o direito ao benefício enquanto os cálculos da indústria previam um custo de R\$ 70 bilhões.

<sup>188</sup> Disponível em <<http://www.senado.gov.br/sf/atividade/Materia/getPDF.asp?t=62496>> Acesso em 18/02/2010.

<sup>189</sup> Mensagem de veto disponível em <<http://www.senado.gov.br/sf/atividade/Materia/getPDF.asp?t=68038>> Acesso em 18/02/2010.

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IPI. CRÉDITO-PRÊMIO. DECRETO-LEI 491/1969 (ART. 1º). ADCT, ART. 41, § 1º. INCENTIVO FISCAL DE NATUREZA SETORIAL. NECESSIDADE DE CONFIRMAÇÃO POR LEI SUPERVENIENTE À CONSTITUIÇÃO FEDERAL. PRAZO DE DOIS ANOS. EXTINÇÃO DO BENEFÍCIO. RE CONHECIDO E DESPROVIDO.

I - A declaração de inconstitucionalidade do art. 1º do Decreto-Lei 1.724, de 7/12/1979, bem como do inc. I do art. 3º do Decreto-Lei 1.894, de 16/12/1981, pelo Supremo Tribunal Federal, foi fundada na delegação inconstitucional de poderes ao Ministro da Fazenda, razão pela qual se circunscreveu a esse aspecto das normas impugnadas.

II – A declaração de inconstitucionalidade pelo STF dos referidos dispositivos levou à revogação do crédito-prêmio do IPI, pois manteve intactos os dispositivos remanescentes. Aplicação dos princípios da conservação dos atos jurídicos e da boa-fé objetiva.

III - O crédito-prêmio de IPI constitui um incentivo fiscal de natureza setorial de que trata o do art. 41, caput, do Ato das Disposições Transitórias da Constituição.

IV – Como o crédito-prêmio de IPI não foi confirmado por lei superveniente no prazo de dois anos, após a publicação da Constituição Federal de 1988, segundo dispõe o § 1º do art. 41 do ADCT, deixou ele de existir.

V – Por essa razão, o crédito-prêmio de IPI foi extinto em 5 de outubro de 1990.

VI - Recurso conhecido e desprovido

A manifestação do Plenário do STF acabou provocando o fim das discussões acaloradas sobre a possibilidade de um acordo entre governo e empresas relativo ao reconhecimento de direitos ao crédito prêmio até 2002.

Tais discussões acabaram também por refletir na necessidade do país em observar as normas da OMC. O Ministério da Fazenda e a Procuradoria da Fazenda Nacional, em todas as suas manifestações<sup>190</sup>, pugnaram que o reconhecimento da validade do crédito-prêmio implicaria em subsídio direto às exportações, condenável como subsídio proibido pelo SCM e sujeito a questionamentos no âmbito do OSC.

No entendimento destes órgãos fazendários locais, tendo em vista a existência do crédito presumido do IPI (cuja sistemática vigente a partir de 1992 implicava em ressarcimento e desoneração ao exportador dos tributos consumidos na cadeia produtiva de exportações), o crédito-prêmio implicaria em incentivo dobrado, por meio da devolução de impostos em patamares superiores ao critério de

---

<sup>190</sup> Disponível em < [http://www.sinprofaz.org.br/arquivo\\_sinprofaz/Ralo/EntendalPI.pdf](http://www.sinprofaz.org.br/arquivo_sinprofaz/Ralo/EntendalPI.pdf)> Acesso em 18/02/2010.



neutralidade fiscal. Sendo assim, seriam caracterizados como apoio financeiro condicionado à exportação e, portanto, incentivo proibido nos moldes do Artigo 3.1 do SCM.

De fato, o posicionamento parece correto. A concessão de incentivos governamentais como o crédito-prêmio, em patamares superiores à devolução de impostos incidentes na cadeia tributária de exportação, é prevista pela Lista Ilustrativa de Subsídios Proibidos vinculados à exportação, compreendida pelo Anexo I do SCM, e, com isso, sujeitaria o país a questionamentos e eventuais retaliações por parte dos Membros da OMC contra as exportações do país.

Ao final, o julgamento definitivo pelo STF acabou por encerrar o tema, livrando o Brasil do risco de eventuais disputas em âmbito internacional.

Outra discussão judicial de extrema relevância, porém ainda pendente de decisão definitiva, tem sido em relação à imunidade de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, relativa a receitas de exportação.

Neste sentido, a discussão decorre de uma mudança constitucional recente, realizada por meio da Emenda Constitucional 33, de 2001. Tal emenda criou uma regra de imunidade para eliminar qualquer possibilidade de criação ou manutenção de ônus tributário sobre receitas decorrentes de exportação relativamente às contribuições sociais previstas no art. 149 e inciso I da Constituição Federal<sup>191</sup>.

---

<sup>191</sup> Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. § 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 41, 19.12.2003) § 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001) I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001).

A partir da referida alteração constitucional, o entendimento passou a ser de que as exportações deveriam ser desoneradas de todas as espécies de contribuições sociais, inclusive a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL. A CSLL é considerada espécie de contribuição social, com previsão pelo art. 195 da Constituição Federal brasileira<sup>192</sup>, tendo sido criada a partir da edição da Lei 7.689/88. Tal posicionamento já foi inclusive objeto de manifestação pelo STF (RE nº 138.284/CE)<sup>193</sup>.

A cobrança da CSLL tem como ponto de partida o resultado contábil (positivo ou negativo) das empresas, que deve ser ajustado pelas adições e exclusões previstas ou admitidas pela legislação tributária. A CSLL é apurada juntamente com o Imposto de Renda e tem como base de cálculo o lucro líquido

---

<sup>192</sup> Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) III - sobre a receita de concursos de prognósticos. IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

<sup>193</sup> EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS. Lei n. 7.689, de 15.12.88. I. - Contribuições parafiscais: contribuições sociais, contribuições de intervenção e contribuições corporativas. C.F., art. 149. Contribuições sociais de seguridade social. C.F., arts. 149 e 195. As diversas espécies de contribuições sociais. II. - A contribuição da Lei 7.689, de 15.12.88, e uma contribuição social instituída com base no art. 195, I, da Constituição. As contribuições do art. 195, I, II, III, da Constituição, não exigem, para a sua instituição, lei complementar. Apenas a contribuição do par. 4. do mesmo art. 195 e que exige, para a sua instituição, lei complementar, dado que essa instituição devesse observar a técnica da competência residual da União (C.F., art. 195, par. 4.; C.F., art. 154, I). Posto estarem sujeitas a lei complementar do art. 146, III, da Constituição, porque não são impostos, não há necessidade de que a lei complementar defina o seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes (C.F., art. 146, III, "a"). III. - Adicional ao imposto de renda: classificação desarrazoada. IV. - Irrelevância do fato de a receita integrar o orçamento fiscal da União. O que importa e que ela se destina ao financiamento da seguridade social (Lei 7.689/88, art. 1.). V. - Inconstitucionalidade do art. 8., da Lei 7.689/88, por ofender o princípio da irretroatividade (C.F., art. 150, III, "a") qualificado pela inexigibilidade da contribuição dentro no prazo de noventa dias da publicação da lei (C.F., art. 195, par. 6). Vigência e eficácia da lei: distinção. VI. - Recurso Extraordinário conhecido, mas improvido, declarada a inconstitucionalidade apenas do artigo 8. da Lei 7.689, de 1988

auferido no período de apuração com verdadeira característica de tributo direto. Na prática, caso reconhecida a imunidade sobre as receitas de exportação, a CSLL deixaria de ser cobrada sobre estas receitas específicas em um percentual que atualmente equivale a 9%. Para apuração do lucro líquido e da base de cálculo da CSLL, a imunidade faria com que as receitas de exportação deixassem de ser consideradas na apuração.

As discussões atualmente em análise recaem quanto a questão da base de cálculo da CSLL, esta que seria decorrente do lucro líquido, e não das receitas de exportação. No entendimento de alguns, a base de cálculo sobre receitas seria objeto das contribuições para o PIS/PASEP e para a COFINS, cujas regras específicas definidas pela legislação ordinária definem a exoneração destes tributos sobre as receitas decorrentes de exportação. Seguindo este entendimento, as contribuições sociais que tem sua base de cálculo sobre o lucro líquido não estariam albergadas pela referida imunidade.

Em decisão liminar proferida pelo STF sobre o assunto, em sede cautelar, o tribunal suspendeu a cobrança da contribuição em referência incidente sobre as receitas decorrentes de exportação<sup>194</sup>. O caso continua pendente de manifestação definitiva. Uma parte importante da doutrina também tem se inclinado no sentido da imunidade<sup>195</sup>.

---

<sup>194</sup> EMENTA: TRIBUTO. Contribuição Social sobre Lucro Líquido – CSLL. Incidência sobre as receitas e o lucro decorrentes de exportação. Inadmissibilidade. Ofensa aparente ao disposto no art. 149, § 2º, inc. I, da CF, incluído pela Emenda Constitucional nº 33/2001. Pretensão de inexigibilidade. Razoabilidade jurídica, acrescida de perigo de dano de reparação dificultosa. Efeito suspensivo ao recurso extraordinário admitido na origem. Liminar cautelar concedida para esse fim. Aparenta ofender o disposto no art. 149, § 2º, inc. I, da Constituição da República, incluído pela Emenda nº 33/2001, a exigência da Contribuição Social sobre Lucro Líquido – CSSL calculada sobre as grandezas específicas que decorram de receitas de exportação.

<sup>195</sup> Roque Antonio Carraza e Eduardo Botelho colacionam o seguinte entendimento: “*Tudo está em se saber, se dentre as contribuições alcançadas pela norma imunizante em foco, inclui-se a CSLL. Já adiantamos que sim*” (in Operações de Exportação e Equiparadas e Imunidade à CSLL, Revista Dialética de Direito Tributário nº 91, p. 109)

Para efeitos do presente trabalho, parte-se da idéia de que os julgamentos futuros de fato venham a excluir as receitas de exportação da base de cálculo da CSLL. Neste caso, o Estado brasileiro estaria abrindo mão de parte de suas receitas em nítida decorrência de performance exportadora.

O SCM prevê expressamente de que a imunidade em questão constitui um subsídio para efeitos de aplicação do Artigo 1.1 (a) 1. (ii) do SCM<sup>196</sup>. E ainda, que tal subsídio estaria sendo conferido contingente a performance de exportação, nos termos do Artigo. 3.1, a, do SCM<sup>197</sup>.

Ainda, sendo considerado um tributo direto incidente sobre os lucros decorrentes da atividade produtiva, e não decorrente da circulação de mercadorias, a Lista Ilustrativa do Anexo I ao SCM prevê seu enquadramento e, portanto, sua contrariedade ao referido acordo<sup>198</sup>.

Logo, caso o desdobramento do caso resulte em imunidade fiscal relativa a CSLL, tributo incidente sobre o lucro das empresas, haverá grande probabilidade de questionamentos contra o Brasil por infringência ao SCM e, portanto, aos acordos da OMC.

---

<sup>196</sup>ARTIGO 1 Definição de subsídio. 1. Para os fins deste Acordo, considerar-se-á a ocorrência de subsídio quando: (a) (1)haja contribuição financeira por um governo ou órgão público no interior do território de um Membro (denominado a partir daqui "governo"), i.e.: (ii) quando receitas públicas devidas são perdoadas ou deixam de ser recolhidas (por exemplo, incentivos fiscais tais como bonificações fiscais) 1; A Nota de Rodapé dispõe ainda que: <sup>1</sup> De acordo com as disposições do Artigo XVI do GATT 1994 (nota do Artigo XVI) e de acordo com os anexos I a III deste acordo, não serão consideradas como subsídios as isenções em favor de produtos destinados a exportação, de impostos ou taxas habitualmente aplicados sobre o produto similar quando destinado ao consumo interno, nem a remissão de tais impostos ou taxas em valor que não exceda os totais devidos ou abonados.

<sup>197</sup> Artigo 3. PROIBIÇÃO 1. Com exceção do disposto no Acordo sobre Agricultura, serão proibidos os seguintes subsídios, conforme definidos no Artigo 1: (a) subsídios vinculados de fato ou de direito 4 ao desempenho exportador, quer individualmente, quer como parte de um conjunto de condições, inclusive aqueles indicados a título de exemplo no Anexo I 5;

<sup>198</sup> (e) Isenção, remissão ou deferimento total ou parcial, concedido especificamente em função de exportações, de impostos diretos ou impostos sociais pagos ou pagáveis por empresas industriais ou comerciais.

*3.2.4 Dos questionados benefícios fiscais RECAP – Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação e REPES – Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras*

Outros incentivos fiscais específicos têm sido alvos de atenções por parte dos Membros da OMC. Como visto, as Comunidades Europeias e os Estados Unidos questionaram recentemente o Brasil alimentando dúvidas a respeito da compatibilidade dos regimes fiscais REPES e RECAP com as normas da OMC, por implicarem, supostamente, em um tratamento favorável aos exportadores brasileiros. Enquanto os Estados Unidos apresentaram seus questionamentos diretamente no Comitê de Subsídios<sup>199</sup>, a Comunidade Europeia manifestou descontentamento quanto aos referidos benefícios diretamente no Órgão de Revisão de Políticas Comerciais.<sup>200</sup>

Ambos originariamente criados pela MP 252 (“MP do bem”), os regimes estão atualmente previstos na Lei 11.196/2005, alterada pela Lei 11.774/2008. Tanto o REPES<sup>201</sup>, quanto o RECAP<sup>202</sup> prevêem regimes de incentivos fiscais relativos a suspensão das contribuições sociais PIS/Pasep e Cofins nas operações de

---

<sup>199</sup> G/SCM/Q2/BRA/21 p. 3.

<sup>200</sup> WT/TPR/M/212 p. 35.

<sup>201</sup> O artigo 2o da Lei 11.196/05 determina que é beneficiária do Repes a pessoa jurídica que exerça preponderantemente as atividades de desenvolvimento de software ou de prestação de serviços de tecnologia da informação, e que, por ocasião da sua opção pelo Repes, assuma compromisso de exportação igual ou superior a 60% (sessenta por cento) de sua receita bruta anual decorrente da venda dos bens e serviços de que trata este artigo. (Redação dada pela Lei nº 11.774, de 2008)

<sup>202</sup> O artigo 13 da Lei 11.196/05 determina que É beneficiária do Recap a pessoa jurídica preponderantemente exportadora, assim considerada aquela cuja receita bruta decorrente de exportação para o exterior, no ano-calendário imediatamente anterior à adesão ao Recap, houver sido igual ou superior a 70% (setenta por cento) de sua receita bruta total de venda de bens e serviços no período e que assuma compromisso de manter esse percentual de exportação durante o período de 2 (dois) anos-calendário. (Redação dada pela Lei nº 11.774, de 2008)

aquisição no mercado interno<sup>203</sup> e nas importações<sup>204</sup> pelas empresas neles devidamente habilitadas.

Conforme redação legal, a habilitação nos regimes é precedida, dentre outras condições, de performance de exportações nos percentuais de 60% (no caso do REPES) e 70% (no caso do RECAP), com possibilidade de sua redução até 50% por parte do governo brasileiro. Uma vez regularmente cumpridos os requisitos exigidos, as suspensões dos tributos acabam sendo convertidas em alíquota zero, implicando em sua desoneração tributária efetiva.

O benefício fiscal em questão foi objeto de ampla divulgação por parte do governo brasileiro, tendo sido inserido na chamada MP do bem, com objetivo de promover a inserção competitiva de pequenas e médias empresas no mercado internacional.

Em decorrência disso, o entendimento manifestado pelos Estados Unidos, conforme questionamentos lançados no Comitê de Subsídios, em 21 de abril de

---

<sup>203</sup> O artigo 4o da Lei 11.196/05 determina que no caso de venda ou de importação de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, fica suspensa a exigência: (Regulamento)

I - da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta da venda no mercado interno, quando os referidos bens forem adquiridos por pessoa jurídica beneficiária do Recap para incorporação ao seu ativo imobilizado;

II - da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, quando os referidos bens forem importados diretamente por pessoa jurídica beneficiária do Recap para incorporação ao seu ativo imobilizado.

O artigo 5º da Lei 11.196/05 determina que no caso de venda ou de importação de serviços destinados ao desenvolvimento, no País, de software e de serviços de tecnologia da informação, fica suspensa a exigência: (Regulamento)

I - da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida pela prestadora de serviços, quando tomados por pessoa jurídica beneficiária do Repes;

II - da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, para serviços importados diretamente por pessoa jurídica beneficiária do Repes.

<sup>204</sup> O artigo 14 da Lei 11.196/05 determina que Art. 14 no caso de venda ou de importação de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, fica suspensa a exigência: (Regulamento)

I - da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta da venda no mercado interno, quando os referidos bens forem adquiridos por pessoa jurídica beneficiária do Recap para incorporação ao seu ativo imobilizado;

II - da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, quando os referidos bens forem importados diretamente por pessoa jurídica beneficiária do Recap para incorporação ao seu ativo imobilizado.

2008, levam a crer que o Brasil esteja praticando subsídios proibidos vinculados à exportação, sujeitando o país a um embate no âmbito do OSC.<sup>205</sup>

Por outro lado, o Brasil apresenta entendimento no sentido de que as contribuições em tela (PIS/COFINS) apresentariam características de tributos indiretos, tais como tributos sobre valor agregado (como no caso do IVA e do ICMS/IPI), e que tais tributos não seriam devidos em operações de exportação por força do princípio da neutralidade fiscal, havendo direito de manutenção dos créditos dos tributos incidentes em etapas anteriores da cadeia produtiva.

A não incidência dos tributos na etapa de venda (exportação) implicaria assim no direito dos créditos fiscais relativos aos tributos incidentes na cadeia produtiva, dentro da sistemática da não-cumulatividade.

Em razão disso, a suspensão dos tributos meramente serviria para reduzir a carga burocrática administrativa sofrida pelas empresas preponderantemente exportadoras, estas que de outro modo dependeriam de repasse e devolução destes créditos fiscais por parte do governo.

---

<sup>205</sup> Question 9 - In its 27 September 2006 reply, Brazil stated that Law 11.196 does not confer any benefit within the meaning of Article 1 of the Subsidies Agreement because it "merely removes an inherent disadvantage that export oriented firms had under the previous tax regime". However, publically available information (e.g., Banco Central do Brasil's June 17, 2005 publication entitled "Government Measures to Stimulate Investment") indicates that Brazil's Ministry of Finance has estimated the "reduction in tax revenues" (i.e., revenue foregone) under this program to be \$R 263 million in 2005 and \$R 300 million in 2006. Please explain how this figure was developed and what it represents. In view of this estimate by the Ministry of Finance, please explain further Brazil's view that there is no revenue foregone under this program.

E: Question 10 - Under Law 11.196, Brazilian companies whose exports constitute at least 80 per cent of total revenues may take advantage of the PIS/Pasep and COFINS tax exemption. Once a company qualifies for the exemption, however, it appears that the PIS/Pasep and COFINS exemption applies to all purchases by the company of new machinery and equipment, even machinery and equipment used to produce the up to 20 per cent of revenues derived from domestic sales. Would Brazil please explain how this export-contingent exemption from an indirect tax on domestic sales is consistent with Brazil's obligations under the Subsidies Agreement? (We note that the publicly available information seems to indicate that the 80 per cent export threshold for eligibility has since been lowered under Law 11.529 to as low as 60 per cent.) (G/SCM/Q2/BRA/21)

Assim sendo, a suspensão tributária aplicável aos exportadores de bens e serviços dentro dos regimes RECAP e REPES não representaria receita perdoada ou não recolhida, ou ainda benefício financeiro para efeitos do Artigo I do SCM.

Não sendo tecnicamente considerada como subsídio, como benefício financeiro às empresas exportadoras, a suspensão das mencionadas contribuições não estariam confrontando as normas da OMC.

Assiste razão ao entendimento esboçado pelo governo brasileiro. O entendimento é o mesmo aplicável aos casos de regimes como o Drawback, expressamente mencionados na Lista Ilustrativa de subsídios vinculados à exportação como compatíveis com o SCM.

Neste sentido, a suspensão de tributos indiretos vinculados com a realização de exportações, corolário da busca pela neutralidade fiscal, é compatível com as normas da OMC desde que não reverta em benefício financeiro através da isenção ou crédito de impostos que venham a exceder o montante de impostos incidentes na cadeia produção, conforme prevê os itens (g) a (i) da Lista Ilustrativa de Subsídios à exportação prevista no Anexo I ao SCM.

No caso em comento, é bastante provável que o entendimento norte-americano seja decorrente da exposição midiática alardeada pelo governo brasileiro quanto aos benefícios da MP do bem. Na prática, e, considerando a própria resposta oferecida pelo Brasil ao Comitê de Subsídios, não se trata de benefício fiscal algum, mas tão somente de uma medida para simplificar dificuldades burocráticas sofridas por empresas exportadoras brasileiras.

Ainda assim, tendo em vista a atenção dispensada pelos Membros da OMC, e, observando-se os recorrentes questionamentos relativos ao regime, denota-se a necessidade de cuidado na adoção de incentivos fiscais dessa natureza que



venham a implicar em desoneração de medidas fiscais ou administrativas ou que tenham relação com desempenho exportador.

### *3.2.5 Da CIDE Tecnologia e da discriminação tributária no GATS*

Em 2000, o Governo brasileiro criou a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE, por meio da Lei 10.168/00. A CIDE foi criada para gerar recursos a um fundo específico com objetivo de “estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo”. Inicialmente, a contribuição foi criada tendo por sujeitos passivos aqueles que efetuassem a contratação de serviços no exterior, com transferência de tecnologia, tendo como fato gerador do imposto o pagamento, emprego ou crédito feito a não residentes como contraprestação pelos serviços prestados<sup>206</sup>. Por tal razão, o tributo passou a ser denominado CIDE – Tecnologia.

A Lei 10.332/01 acabou alterando a Lei 10.168/00, ampliando a hipótese de incidência da CIDE, abrangendo não só a contratação de serviços que envolvessem transferência de tecnologia (e, portanto, averbáveis no INPI) como também quaisquer espécies de pagamentos envolvendo royalties, serviços técnicos e administrativos, passando a incidir sobre praticamente todo e qualquer pagamento

---

<sup>206</sup> Art. 1º Fica instituído o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, cujo objetivo principal é estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo. Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior. § 1º Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.

efetuado ao exterior, quando realizado a título de serviços prestados por não-residentes, mesmo que estes não envolvessem qualquer transferência de tecnologia<sup>207</sup>.

A legislação instituidora da referida contribuição traz ainda uma vinculação direta entre a CIDE e o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) incidente nos pagamentos efetuados ao exterior. Em razão disso, alguns autores, como Heleno Torres, citam a CIDE como “adicional camuflado do Imposto de Renda”<sup>208</sup>, tendo sido utilizada como forma de burlar acordos para evitar a dupla tributação celebrados entre o Brasil e distintos países.

Na prática, significa dizer que na contratação de serviços específicos, definidos pela legislação, caberá ao contratante brasileiro o pagamento de 10% a título de CIDE sobre o valor remetido ao exterior como contraprestação do serviço prestado. Não há qualquer previsão legal que determine a mesma obrigação para aquele que contrate exatamente o mesmo serviço prestado por uma pessoa residente em território nacional.

Trata-se de uma nítida distinção de tratamento entre prestadores de serviço nacionais e estrangeiros, constituindo uma clara discriminação fiscal ao promover o aumento dos custos de aquisição de tecnologia ou serviços tomados de não-residentes.

---

<sup>207</sup> Art. 6o O art. 2o da Lei no 10.168, de 2000, passa a vigorar com a seguinte redação: "Art. 2o(...) § 2o A partir de 1o de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior. § 3o A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no caput e no § 2o deste artigo.

<sup>208</sup> TORRES, 2005, p. 681.

Em se tratando de prestação de serviços, faz-se necessária uma análise prévia do Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços (GATS) a fim de se compreender a possibilidade de questionamento sobre o conteúdo discriminatório da referida norma fiscal.

Ao contrário do Artigo III do GATT, aplicável de forma geral a todos os acordos sobre comércio de bens, a cláusula de tratamento nacional prevista pelo GATS apresenta algumas nuances distintas. Isto porque o GATS não contém uma obrigação de tratamento nacional aplicável imediatamente a todos os Membros e setores de serviços.

Como já abordado, o GATS consiste num acordo aplicável ao comércio de serviços que prevê 12 setores de serviços (exs: serviços bancários, seguros, telecomunicações, saúde, educação etc) e 161 sub-setores. Em cada um dos diferentes setores, há uma distinção em quatro modos diferentes de prestação de serviços: o Modo 1 – do território de um membro para o território de qualquer outro membro, chamados transfronteira (*cross border supply*), tendo como exemplo serviços de telecomunicação; o Modo 2 – dentro do território de um membro para o consumidor de serviço de qualquer outro membro, chamados de consumo no exterior (*consumption abroad*), tendo como exemplo o turismo; o Modo 3 – pelo prestador de serviço de um membro, por meio de presença comercial no território de qualquer outro membro, chamados presença comercial (*commercial presence*), tendo como exemplo escritórios de bancos estrangeiros no Brasil; e, por último, o Modo 4 – pelo prestador de serviço de um membro, através de presença de pessoa natural desse membro no território de qualquer outro membro, chamado presença de pessoas físicas (*presence of natural persons*), tendo como exemplos consultores ou esportistas.

No que concerne às obrigações e compromissos assumidos no âmbito do GATS, cabe ao Membro definir seus compromissos de acesso a mercados de acordo com cada um dos Modos em cada um dos setores previstos, sendo tal disciplinamento tido como listas positivas.

Em relação ao princípio da não discriminação interna, ou tratamento nacional, o Artigo XVII do GATS<sup>209</sup> regula as regras específicas a serem seguidas. Assim, ao contrário do GATT, os Membros devem assumir compromissos específicos relativos a cada um dos setores, por meio da lista positiva.

Nos casos em que o Membro assuma compromissos específicos de tratamento nacional, de forma a garantir condições de competição, cada Membro deverá dar tratamento aos fornecedores de serviço e aos serviços prestados por estrangeiros de forma não menos favorável que aquele concedido aos fornecedores e serviços locais.

Para análise definitiva se a CIDE é potencialmente contrária as normas do GATS, é preciso assim avaliar os compromissos assumidos pelo governo brasileiro através de sua lista de compromissos no âmbito do GATS.

A lista de compromissos do Brasil<sup>210</sup> inclui todos os setores, com limitação de acesso a mercados nos Modos 3, de presença comercial (por meio de uma lista de restrições contidas em leis domésticas e regulamentações pelo Banco Central do

---

<sup>209</sup> Artigo XVII Tratamento Nacional 1. Nos setores inscritos em sua lista, e salvo condições e qualificações ali indicadas, cada Membro outorgará aos serviços e prestadores de serviços de qualquer outro Membro, com respeito a todas as medidas que afetem a prestação de serviços, um tratamento não menos favorável do que aquele que dispensa seus próprios serviços similares e prestadores de serviços similares 11. 2. Um Membro poderá satisfazer o disposto no parágrafo 1 outorgando aos serviços e prestadores de serviços dos demais Membros um tratamento formalmente idêntico ou formalmente diferente do que dispense a seus próprios serviços similares e prestadores de serviços similares. 3. Um tratamento formalmente idêntico ou formalmente diferente será considerado menos favorável se modificar as condições de competição em favor dos serviços ou prestadores de serviços do Membro em comparação com serviços similares ou prestadores de serviços similares de qualquer outro Membro.

<sup>210</sup> GATS/SC/13

Brasil), e 4, de presença física (por meio de medidas específicas de visto relativas a técnicos especializados e profissionais de alta qualificação).

No que concerne ao tratamento nacional, a lista de compromissos faz limitação apenas no caso do Modo 4, de presença de pessoas naturais, por meio de medidas relativas a técnicos especializados e profissionais de alta qualificação, que deverão preencher os requisitos exigidos para concessão de vistos apropriados para prestação dos serviços no Brasil. Não existem compromissos assumidos pelo Brasil nos Modos 1 (serviços transfronteira) e 2 (consumo no exterior).

Neste sentido, se um não residente recebe pagamentos a partir do Brasil como contraprestação de serviços técnicos prestados diretamente no exterior e enviados ao Brasil, a CIDE poderá ser cobrada do tomador do serviço, sem que seja proibida a discriminação, por não haver nenhum compromisso de tratamento nacional assumido pelo Brasil nos Modos 1 e 2.

Entretanto, no caso em que a pessoa natural estrangeira seja contratada pela brasileira e que preencha os requisitos de visto para prestação dos serviços técnicos no Brasil, haverá neste caso uma proibição de discriminação de tratamento, constituído a cobrança da CIDE numa tributação contrária ao acordo GATS e aos compromissos assumidos pelo país no âmbito deste acordo. O Brasil assumiu compromisso de tratamento nacional no Modo 4 (presença física) para todos os setores de serviços e a cobrança da CIDE constitui um tratamento fiscal menos favorável aos prestadores de serviços estrangeiros.

Neste sentido, Monroe Olsen conclui que:

Em conclusão, considerando as informações acima, e que não há justificativa no Artigo XIV:a a e do GATS (lei de justificativa) para permitir tal medida fiscal discriminatória, quando cobrada em relação ao movimento de

pessoas naturais (Modo 4), a CIDE constitui uma infração a cláusula de Tratamento Nacional do Artigo XVII do GATS.<sup>211</sup>

Por sua vez, Heleno Torres, ao analisar a norma em questão, é categórico em dizer que:

Ademais, há vitanda agressão ao princípio de não discriminação contido no Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços (GATS), que se aplica a todos os serviços contemplados e admitidos pelos Estados-membros, proibindo que alguns destes possa adotar tratamento diferenciado entre não-residentes nos seus atos de prestações de serviços.

O mesmo autor ainda completa:

Como se pode observar com facilidade, a CIDE em questão, por ter como contribuintes os sujeitos residentes, mas considerando unicamente como fato jurídico tributável a tomada de serviços prestados por não-residentes (i) e, como não se trata de medida que visa a evitar a evasão fiscal internacional (ii), que não tem como fim antecipar arrecadação do não-residente, mediante substituição ou similar (iii), que não se trata de fato jurídico tributário verificado em outro território e a incidência ocorre apenas para assegurar a arrecadação do tributo (iv), que não seja tributação exclusiva sobre o não-residente, por suas atividades desenvolvidas no Estado da fonte (v) e, tanto mais porque não figura no rol listado de tributos diretos – mesmo que se possa qualificar como típico adicional de Imposto de Renda, na mais profunda inconstitucionalidade, nessa hipótese - , por tudo isso, não se exime, o indigitado tributo, do vesgo de qualificar-se como discriminatório e contrário às regras do GATS, por não vir com o objetivo de assegurar a imposição ou arrecadação equitativa ou efetiva de impostos diretos<sup>212</sup>.

Ainda que existam pronunciamentos doutrinários, não há extensa jurisprudência acerca das normas contidas no GATS, o que coloca em dúvida um possível pronunciamento do OSC em relação à matéria e ao acordo em questão.

De qualquer forma, denota-se uma clara tendência doutrinária a considerar a CIDE uma tributação discriminatória e contrária aos compromissos assumidos em

---

<sup>211</sup> In conclusion, considering all the above-mentioned information and that there is no justification in Art. XIV: a to e GATS (“Law of justification”) to allow such a discriminatory tax measure (it is not within the framework of regional economic integration, nor for public interest reasons, nor for the purpose of collecting taxes or respecting double tax treaties), when charged in connection with the movement of natural persons (Mode 4) CIDE – Royalties constitutes an infringement of the NT obligation of Art. XVII GATS. (OLSEN, Monroe. *GATS – National Treatment and Taxation*. In: TORRES, Heleno T. *Direito Tributário Internacional Aplicado Vol. IV: São Paulo, Quartier Latin, 2005, p. 749*)

<sup>212</sup> TORRES, 2005, p. 683.

nível multilateral pelo Brasil nos acordos da OMC, constituindo-se assim na possibilidade de o país vir a ser questionado em decorrência de tal tratamento.

### *3.2.6 Do conteúdo discriminatório em natureza tributária em legislações federais e estaduais*

A existência de caráter discriminatório tributário entre produtos ou serviços nacionais e importados é objeto de algumas manifestações em geral.

Gilson Michels, ao tratar da possibilidade de afronta ao princípio do tratamento nacional por conta de imposições tributárias internas, cita a criação recente das contribuições sociais PIS e COFINS incidentes sobre as operações de importação como ilegítima, sendo que estas poderiam ser questionadas no âmbito multilateral.

Um exemplo associado ao sistema tributário brasileiro bem ilustra a situação: em 2004, com a edição da Lei nº 10.865/2004, o Brasil instituiu a incidência, sobre importação de duas contribuições sociais (a Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS). Tais contribuições, anteriormente exigidas apenas em relação às operações no mercado interno, passaram a ter uma incidência complementar sobre o comércio exterior, quando do ingresso dos bens no território nacional. Pois bem, tais incidências complementares do PIS e da COFINS não gravam os produtos nacionais, mas apenas os produtos importados, configurando-se aí, à evidência, a exigência de tributos internos em montante superiores aos exigidos em relação aos produtos nacionais. Neste caso, o fato de o PIS e a COFINS estarem sendo cobrados por ocasião do despacho aduaneiro, não torna as incidências legítimas do ponto de vista da cláusula TN. A verdade é que, ao final e ao cabo, sobre os produtos importados estarão sendo exigidas aquelas duas contribuições sociais tanto na importação quanto nas operações posteriores de comercialização no mercado interno. O fato de que no âmbito do PIS e da COFINS apurados pelo regime da não-cumulatividade os valores pagos a título destas contribuições podem ser deduzidos do valor devido nas operações posteriores, não infirma o caráter potencialmente discriminatório das incidências, pois é preciso ter em conta que ainda subsiste no Brasil o regime cumulativo, que deve ser adotado obrigatoriamente por algumas pessoas jurídicas ou em relação a algumas atividades específicas.<sup>213</sup>

---

<sup>213</sup> MICHELS, 2009, p. 130.

Em relação a tais medidas tributárias, é interessante notar que, quando da instituição destas espécies tributárias, a motivação utilizada pelo governo brasileiro foi justamente a da não discriminação tributária entre produtos nacionais e importados<sup>214</sup>.

É de se notar que, no caso das contribuições em tela, apesar de serem exigidas relativamente aos produtos importados (o próprio nome dos tributos é PIS-Importação e Cofins-importação), foram criadas, conforme atribui o governo brasileiro, com objetivo de equalizar as operações de importação ao mesmo nível de tributação das operações internas. Neste sentido, o produto importado ou adquirido do exterior, passaria a ter a mesma tributação que o produto importado ou adquirido internamente, seguindo-se os mesmos moldes da não cumulatividade aplicáveis aos tributos sobre valor agregado, representados no Brasil pelo ICMS e pelo IPI, e mais recentemente também sobre as contribuições sociais PIS e COFINS.

Assim, numa primeira análise, tem-se que os gravames em questão não teriam o condão de afetar as normas de tratamento nacional.

Entretanto, ao se verificar a fundo aspectos teóricos da nova tributação, chamam atenção as discussões acerca de sua incidência. Nessa perspectiva, não

---

<sup>214</sup> Tenho a honra de submeter à apreciação de Vossa Excelência a proposta de Medida Provisória (...) 2. As contribuições sociais ora instituídas dão tratamento isonômico entre a tributação dos bens produzidos e serviços prestados no País, que sofrem a incidência da Contribuição para o PIS-PASEP e da Contribuição para o Financiamento Seguridade Social (COFINS), e os bens e serviços importados de residentes ou domiciliados no exterior, que passam a ser tributados às mesmas alíquotas dessas contribuições. (...) 4. A proposta, portanto, conduz a um tratamento tributário isonômico entre os bens e serviços produzidos internamente e os importados: tributação às mesmas alíquotas e possibilidade de desconto de crédito para as empresas sujeitas à incidência não-cumulativa. As hipóteses de vedação de créditos vigentes para o mercado interno foram estendidas para os bens e serviços importados sujeitos às contribuições instituídas por esta Medida Provisória. (...)12. Por fim, justifica-se a edição de Medida Provisória diante da relevância e urgência em equalizar, mediante tratamento isonômico, principalmente após a instituição da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não-cumulativa e da EC nº 49, de 2003, a tributação dos bens e serviços produzidos no País com os importados de residentes ou domiciliados no exterior, sob pena de prejudicar a produção nacional, favorecendo as importações pela vantagem comparativa proporcionada pela não incidência hoje existente, prejudicando o nível de emprego e a geração de renda no País. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ Ato2004-2006/2004/Exm/EM-8-MF-04.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ Ato2004-2006/2004/Exm/EM-8-MF-04.htm) Acesso em 22 de fev. de 2010.



se pode perder de vista que as contribuições PIS-Importação e Cofins-Importação são tributos diversos das contribuições PIS e Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida pelas empresas no mercado interno. A diferença começa pelos fundamentos constitucionais relativos a sua instituição. Enquanto as contribuições sociais incidentes nas operações internas estão previstas nos artigos 239 e 195, I, da Constituição Federal, as contribuições devidas nas importações têm suporte nos artigos 149, § 2º, II e 195, IV, do Texto Constitucional, tendo sido criadas após as Emendas Constitucionais nºs 33/2001 e 42/2003.

Inexiste, também, identidade dos respectivos fatos geradores: o fato gerador do PIS e da Cofins do mercado interno é o auferimento de receita; enquanto o do PIS-Importação e da Cofins-Importação é a entrada de produtos estrangeiros no território nacional, vale dizer, a importação.

Em outras palavras, pode-se entender que o propósito lançado pelo governo brasileiro não se coaduna com a realidade tributária prática, isto porque os tributos em questão incidem, pela sua própria definição legal, tão somente sobre produtos importados, sem onerar os produtos nacionais similares ou equivalentes.

É de se ressaltar ainda a existência de outras discussões ainda mais profundas que tratam tanto das bases de cálculo dos referidos tributos (com inclusão do valor aduaneiro acrescido de ICMS e das próprias contribuições na apuração do valor a pagar<sup>215</sup>) quanto do tratamento não isonômico deferido a contribuintes sujeitos ao regime de cumulatividade (para os quais não é permitido o crédito dos tributos incidentes na operação de importação).

---

<sup>215</sup>Art. 7º A base de cálculo será: I - o valor aduaneiro, assim entendido, para os efeitos desta Lei, o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembarque aduaneiro e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º desta Lei; ou II - o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza - ISS e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso II do caput do art. 3º desta Lei.

De qualquer forma, nota-se que, no âmbito do aspecto formal da referida legislação, é de se verificar uma diferença de tratamento entre produtos nacionais e importados.

Como Michels bem analisa e conclui:

Não se sabe se tais novas incidências serão questionadas internacionalmente, mas não há dúvidas de que elas, de fato, representam gravames de natureza interna exigidos de produtos importados, e provavelmente assim serão tidas, em face da prevalência da substância em relação à forma, se forem levadas à apreciação da OMC.<sup>216</sup>

Mais adiante, o mesmo autor aduz também que os critérios de determinação de preços estabelecidos na legislação brasileira sobre Preços de Transferência são distintos da disciplina internacional ao tema elaborada pela OCDE. E cita as discussões mantidas pelo OSC relativamente ao assunto no caso FSC, concluindo que tal situação é especialmente relevante para o Brasil que, em contraposição à tendência mundial, disciplinou métodos e critérios dissonantes da prática internacional (por via, por exemplo, da definição de métodos diferenciados para importação e para a exportação).

Assim, no entendimento do autor, o fato de o Brasil permitir quatro diferentes critérios de apuração de Preços de Transferência nas exportações, e três diferentes critérios nas importações, teria o condão de possibilitar colocar o país “*sob escrutínio do sistema multilateral do comércio.*”<sup>217</sup>

A atenção despendida ao assunto pelo autor é relevante, mormente a partir da análise dos comentários oferecidos pelos Membros da OMC, em especial Japão, Estados Unidos e Comunidade Européia, abordados no início do presente capítulo.

---

<sup>216</sup> MICHELS, 2009, p. 238

<sup>217</sup> MICHELS, 2009, p. 194

Continuando-se a respeito da discriminação tributária entre produtos importados e nacionais, não se pode perder de vista as discussões levadas a debate relativas a imposição de ICMS pelos Estados federados brasileiros.

Neste quesito, chama atenção, conforme já mencionado na abordagem do capítulo anterior, a afetação das normas da OMC em matéria tributária, inclusive sobre as normas de caráter fiscal adotadas pelos Estados federados.

Tal fato pode ser observado a partir dos questionamentos acerca do ICMS, praticados pelos Estados Unidos, quando do questionamento de medidas fiscais adotadas pelo Estado do Rio de Janeiro a respeito da tributação de produtores de soda cáustica.<sup>218</sup>

Em outra recente discussão a respeito da tributação de ICMS sobre telefones celulares, a empresa sueca Nokia considerou a existência de tributação discriminatória a alíquota adotada pelo Estado de São Paulo, de 7% (sete por cento) em relação a celulares fabricados no Estado, enquanto aplicaria alíquota de 18% (dezoito por cento) em relação a celulares fabricados em outros Estados da federação ou mesmo, em relação a celulares importados.<sup>219</sup>

A discriminação tributária em nível estadual foi também criticada pelo Órgão de Revisão de Políticas Comerciais.<sup>220</sup>

---

<sup>218</sup> It is our understanding that in April 2001, Brazil's State of Rio de Janeiro granted local producers of soda ash a preferential rate for the Merchandise and Service Circulation Tax (ICMS), which is applied to both imports and domestic products (See Decree No. 28.104, April 10, 2001). Specifically, an alternative ICMS rate of 2% was created for local salt refiners and soda ash producers, while the ICMS tax rate for all other soda ash producers is 19%. It appears that this tax break may provide a financial contribution in the form of revenue forgone to the extent that the alternative tax rate of 2% reduces the amount of taxes that local soda ash producers would otherwise pay. This appears to be de jure specific. Q5. Please explain how this tax exemption works in practice and why the program does not qualify as notifiable under Article 25 of the Subsidies Agreement.

<sup>219</sup> Disponível em < [http://www.idcid.org.br/ver\\_doc.php?type=e&doc=156](http://www.idcid.org.br/ver_doc.php?type=e&doc=156) > Acesso em 22 de Fev. de 2010.

<sup>220</sup> Internal taxes are applied to different product groups at diverse rates, with the ICMS also varying from state to state, all of which adds complexity to the tax system. Moreover, certain states establish ICMS exemptions for goods produced and sold within that state, but apply the full ICMS rate to imported goods and goods from other states. (...) The Constitution allows states to set ICMS rates up

É assim notória e plausível a existência de questionamentos sobre políticas fiscais internas de caráter discriminatório, seja em nível federal ou estadual, razão pela qual as normas da OMC devem ser analisadas tanto pelas autoridades fiscais na definição de políticas fiscais tanto em âmbito federal quanto em âmbito estadual.

---

to a maximum rate established by the Senate, but prohibits discrimination on the basis of product origin.<sup>220</sup> Furthermore, the states seek to coordinate and reach agreements on the application of ICMS rates and exemptions, as well as other taxation issues, in the National Council of Fiscal Policy (CONFAZ), where all states and the Federal Government are represented. However, certain states have established ICMS exemptions for goods produced and sold within their state (also known as "internal exit"), while applying the full ICMS rate to imported goods and goods from other Brazilian states. Brazilian courts (e.g. Regional Federal Court of the State of Rio Grande do Sul) have often ruled in favour of extending the exemption to imported goods, but there is no jurisprudence on this issue.

### **3.3 Das lições dos casos do OSC.**

O aumento nos fluxos de comércio internacional praticados pelo Brasil, aliado a sua recente e cada vez mais relevante participação relativa nos mercados internacionais, tem colocado o país na vitrine de exposição aos Membros que fazem parte da OMC.

Por outro lado, a ampla atividade desempenhada pelo país nos comitês específicos e, principalmente, no âmbito do OSC tem marcado o Brasil como um dos países em desenvolvimento mais atuantes na OMC.

O exemplo claro de que tais fatores têm contribuído para uma análise mais profunda por parte dos outros Membros nas políticas adotadas pelo Brasil é o volume de questionamentos apresentados ao país por ocasião da revisão de suas políticas de comércio.

Dentro destas políticas comerciais, é inevitável não falar que a organização do sistema tributário e das políticas fiscais desempenhadas pelo Brasil tem sido um dos fatores mais relevantes na visão e questionamentos apresentados contra o país.

As políticas fiscais protecionistas, por meio da substituição de importações, seja mediante subsídios específicos aos setores industriais domésticos, seja pela discriminação fiscal em favor dos produtos nacionais, têm sido alvo constante de embates comerciais em geral no âmbito da OMC.

Por outro lado, as políticas fiscais de apoio às exportações, por meio de mecanismos fiscais específicos, motivaram a abertura de um dos casos mais relevantes no âmbito do OSC, o caso FSC.

Novamente aqui, convém ressaltar que não se pretende abordar no presente trabalho a possibilidade ou não de utilização pelo país de sua soberania fiscal em

matéria tributária, o que motivaria um trabalho específico de maior profundidade. Neste sentido, desde já se conclui que o país é livre na determinação de suas políticas fiscais.

Ocorre que, sempre que tais políticas se mostrarem contrárias aos acordos internacionais assumidos pelo país, especialmente no âmbito da OMC, nada mais óbvio de que o país seja responsabilizado por elas e, caso não as retire, possa ser compelido a compensá-las, por meio de eventuais retaliações autorizadas pelo OSC.

Ao tratar do assunto e analisar os possíveis efeitos dos julgamentos proferidos no caso FSC, Michels afirma que:

É importante ressaltar ainda as lições que o caso FSC traz para o Brasil. Em primeiro lugar, o país tem uma importante similaridade com os EUA: desde meados dos anos 1990 tributa a renda pelo regime do WS, o que, à luz dos acordos da OMC, coloca-o em situação bastante similar a que se encontram os norte-americanos em sua infundável disputa com a CE. Isso pode demandar a adoção de medidas tendentes à proteção das empresas nacionais, que poderão vir a ser contestadas junto ao MSC da OMC. Segundo, o Brasil poderá enfrentar dificuldades também em relação aos contornos que sua matriz tributária vem tomando ao longo dos últimos anos. Além da intrincada legislação tributária, que impõe aos contribuintes obrigações principais e acessórias em número e complexidade desmesurados, tem-se ainda que a arrecadação tributária federal está, hoje, em grande parte composta por exações tributárias incidentes sobre o faturamento, embutidas dentro de um sistema de tributação cumulativa. No mundo, normalmente se tributa renda e valor adicionado, enquanto no Brasil, ao contrário, privilegia-se como base impositiva o faturamento (receita bruta, em verdade), com incidência integral sobre o valor de cada operação de ciclo de produção/comercialização do produto/serviço – a tributação cumulativa. Com essa pesada incidência tributária, o Brasil torna-se mesmo um verdadeiro exportador de tributos tornando extremamente difícil a atuação das empresas brasileiras no comércio internacional, pela sua perda inequívoca de competitividade.<sup>221</sup>

O autor segue sua análise:

Para compensar esse incômodo efeito da política de maximização da arrecadação, o sistema tributário brasileiro incorpora algumas regras tendentes a permitir, em relação especialmente às operações de importação e exportação, um reequilíbrio competitivo para as empresas nacionais. Como exemplo, tem-se o Par. 1º do artigo 153 da Constituição Federal de 1988, que permite ao Poder Executivo, mesmo que em face de condições estabelecidas em lei, alterar as alíquotas do Imposto de Importação, do Imposto de Exportação, do Imposto sobre Produtos Industrializados e do Imposto sobre Operações Financeiras; como os três primeiros tributos

---

<sup>221</sup> MICHELS, 2005, p. 50

incidem nas operações vinculadas ao comércio exterior, não há como não reconhecer a intenção extrafiscal do dispositivo.<sup>222</sup>

E finaliza utilizando as palavras de Eric M. de Castro e Silva, para quem:

Nessas decisões a OMC deixa claro que os seus países membros são livres e soberanos para escolherem o sistema tributário que mais lhe convier. Contudo, tal escolha deve necessariamente observar as regras e princípios que derivam dos diversos acordos internacionais chancelados pela Organização. Tal preceito tem repercussão imediata no Brasil, principalmente no atual momento político, em que a reforma tributária, pelo menos para consumo interno, é assunto de interesse nacional. Não causará espanto em breve se o Brasil vier a ser um dos próximos países demandados na OMC em razão de seu sistema tributário. Os incentivos atualmente concedidos pelo governo federal para incentivar as exportações, uma das mais importantes políticas setoriais do atual governo e provavelmente do próximo, são altamente discutíveis se analisados à luz das normas da OMC. Conseqüentemente, um dos pilares econômicos da atual política monetária brasileira – incentivo à exportação como técnica para angariar capital externo – poderá ser implodido caso o atual sistema tributário não seja revisto e aperfeiçoado.<sup>223</sup>

Em se tratando de momento relevante na história do país, uma eventual reforma tributária no Brasil deve ser feita com avaliação paralela sobre a constituição de eventuais afrontas às normas da OMC, com especial análise sobre as normas de não discriminação tributária e de favorecimento de setores produtivos domésticos interna e internacionalmente.

E neste sentido, o Órgão de Revisão de Políticas Comerciais aconselha, no caso do Brasil, que:

As autoridades consideram a reforma tributária prioridade e tem identificado um número de problemas a serem analisados, incluindo: altos custos de cumprimento; melhoramento da neutralidade fiscal, redução da complexidade fiscal, eliminação de distorções e competitividade fiscal, abolição de tributação cumulativa, eliminação de níveis de tributação diferenciados sobre valor agregado e redução de tributação excessiva sobre a folha de pagamentos.<sup>224</sup>

---

<sup>222</sup> MICHELS, 2005, p. 51

<sup>223</sup> MICHELS, 2005, p. 52

<sup>224</sup> The authorities consider tax reform a priority and have identified a number of problems to be addressed, including: high compliance costs; improving tax neutrality; reducing tax complexity; eliminating distortions and fiscal competition; abolishing cumulative taxes; elimination levels of different state value-added taxation; and reducing excessive taxation on payrolls. The authorities consider that Brazil currently has the fiscal space for tax reform.<sup>224</sup> To this end, as at October 2008, a tax reform Bill was under examination by Congress. The authorities estimate that the measures contained in the Tax Reform Bill could prop up GDP growth by half a percentage point per year over a 20-year period. (WT/TPR/S/212 p. 99)

Assim, como lição, é de plena relevância a análise da limitação imposta pelas normas da OMC na formulação de políticas fiscais pelo Brasil, a fim de evitar futuros questionamentos e eventuais retaliações contra suas cada vez mais relevantes correntes comerciais externas.

Se para o setor privado as dificuldades fiscais impostas pelo país já atrapalham o desempenho do país no comércio internacional, a existência de questionamentos e eventuais condenações e retaliações ao país tendem a piorar ainda mais este quadro, razão pela qual se faz necessário um acompanhamento e uma adequada análise do processo legislativo interno na formulação de normas tributárias que venham a impactar na contrariedade de acordos internacionais celebrados pelo Brasil.



## CONCLUSÃO

O desenvolvimento dos temas apresentados ao longo da presente abordagem serviu para comprovar a hipótese básica pretendida.

No plano internacional da globalização econômica, a fase avançada dos processos de integração multilateral e regional das economias acaba por implicar em limitações de autonomia e independência na definição de políticas tributárias por parte dos Estados. O tributo, como expressão do poder impositivo dos Estados, acaba tendo seu panorama alterado a partir do momento em que serve para atuar como instrumento de controle ou que venha a se tornar um obstáculo ao normal desenvolvimento do comércio internacional de bens e serviços.

A OMC, criada a partir das vontades dos Estados em se submeterem a um Organismo Internacional imiscuído de facilitar a aplicação e administrar o funcionamento dos acordos internacionais de comércio, dentre eles alguns com normas de afetação tributária, acaba por efetivamente controlar o exercício do poder tributário dos Estados.

O julgamento de disputas relativas a imposições tributárias pelos Estados pelo sistema de solução de controvérsias da OMC, aqui em especial referência o caso FSC, tratado no presente trabalho, acaba por demonstrar a existência de um papel cada vez mais direto de influência na determinação de políticas fiscais dos Estados, com conseqüências sobre os fluxos comerciais.

No caso do Brasil, é especialmente relevante a análise do impacto de algumas das normas com nítida afetação tributária sobre a produção normativa e sobre políticas tributárias adotadas pelo país. Os recentes questionamentos no âmbito de órgãos e comitês internos da OMC demonstram a atenção cada vez maior

dos Membros da Organização quanto às definições de políticas tributárias pelo Brasil.

Uma análise específica de determinadas políticas, recentes discussões legais e alterações legislativas internas permite visualizar os impactos à autonomia e à liberdade estatal do Brasil na fixação de políticas desenvolvimentistas ou discriminatórias, o que, num momento de reforma de sua legislação fiscal, se torna preponderante para prevenção de eventuais questionamentos futuros sobre o sistema tributário brasileiro no âmbito da OMC.

Pretendeu-se, no presente estudo, demonstrar este impacto a partir da observação das normas internacionais de comércio com afetação tributária. Num segundo momento, passou-se a verificar a interpretação de tais normas a partir das decisões proferidas no seio do sistema de solução de controvérsias da OMC. Ao final, e, a partir de tais análises, passou-se a análise dos questionamentos recentes e da avaliação de certas políticas tributárias internas brasileiras com potencial exposição a futuras discussões quanto a sua adequação ao ordenamento jurídico multilateral.

Assim, de forma conclusiva, no primeiro capítulo, procurou-se abordar o histórico de criação e objetivos pretendidos para a Organização Mundial do Comércio, bem como sua estrutura e seus acordos principais. No âmbito dos acordos, buscou-se delimitar e demonstrar as normas com maior afetação tributária no âmbito do Acordo Geral de Tarifas e Comércio - GATT, em especial os Artigos I, relativo à cláusula da nação mais favorecida (não discriminação internacional), II, relativo à consolidação das Listas de Concessões Tarifárias por parte dos Estados Membros e, III, relativo à cláusula de tratamento nacional (não discriminação interna).

Como resultado disso, a não discriminação internacional e interna através de medidas e políticas fiscais por parte dos Estados-membros, e a necessidade de observância dos compromissos consolidados por meio da Lista de Concessões Tarifárias comprova a afetação tributária e a limitação de políticas estatais que venham a não se conformar com as normas internacionais.

Em seguida, procurou-se abordar as normas com afetação tributária contidas no Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias – SCM, principalmente no que concerne ao uso de subsídios considerados proibidos por parte dos Estados-membros. Os subsídios proibidos são caracterizados, em especial, quando da utilização de medidas e políticas fiscais que venham a distorcer o comércio. Tais medidas podem se dar por meio de isenções, remissão ou diferimento de impostos diretos, por meio de isenções em patamares superiores aqueles exigidos internamente no caso de impostos indiretos e por meio de uso de mecanismos fiscais com devolução de tributos aduaneiros em excesso ao uso interno no caso de exportações.

A conclusão resultado dessa análise acabou por privilegiar as regras de neutralidade fiscal, que acabam por dificultar ou limitar a utilização dos Estados de mecanismos fiscais com efeitos distorcivos ou protecionistas ao comércio internacional.

A abordagem do Acordo Geral sobre Comércio de Serviços - GATS e de outros acordos no âmbito da OMC permitiu comprovar a também inter-relação de diversas normas internacionais com o conteúdo tributário de normas internas.

Todos os pontos abordados permitiram uma visão geral acerca da existência de normas internacionais no âmbito da OMC com clara afetação tributária aos Estados-membros.

Adiante, no capítulo segundo, trabalhou-se a respeito das interpretações dos acordos comerciais multilaterais por parte do sistema de solução de controvérsias atualmente vigente na OMC. A primeira parte foi dedicada a uma abordagem geral acerca do Órgão de Solução de Controvérsias - OSC e sua estruturação para decidir e interpretar acerca dos acordos multilaterais. Num segundo momento, dentro do segundo capítulo, partiu-se para uma análise das principais decisões proferidas pelo Órgão relacionadas ao tratamento discriminatório em âmbito tributário, corolário da aplicação dos Artigos I, II e III do GATT, anteriormente abordados em nível legislativo no primeiro capítulo. Em seguida, ainda no segundo capítulo, trabalhou-se o mais emblemático caso levado ao sistema de solução de controvérsias em matéria tributária, o caso FSC, considerado como paradigmático na inter-relação entre as normas da OMC e a definição de políticas tributárias internas por parte dos Estados-membros. Por último, de maneira geral, foram abordados exemplos práticos resultantes das diferentes interpretações emanadas pelo OSC em matéria tributária, exemplificando-se disputas e efeitos decorrentes dos questionamentos com afetação tributária.

Objetivou-se demonstrar que a interpretação das normas contidas nos acordos da OMC, resultado de decisões proferidas no âmbito de seu sistema de solução de controvérsias, tem por consequência a necessidade de observação e cumprimento das decisões, de forma a evitar disputas e questionamentos, com especial foco aqui em políticas tributárias específicas.

Por fim, no terceiro capítulo, teve-se por finalidade demonstrar o resultado das conclusões obtidas pelos capítulos anteriores em relação ao conteúdo legal e ao resultado das interpretações havidas pelo OSC, em especial sobre o caso do Brasil. Num primeiro momento, abordaram-se recentes questionamentos proferidos pelos

Estados-membros da OMC dentro do Mecanismo de Revisão de Políticas Comerciais – TPRM e dentro do Comitê criado a partir do Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias - SCM, em relação às políticas fiscais adotadas pelo país.

Adiante, ainda no terceiro capítulo, trabalharam-se algumas das mais recentes discussões acerca de normas tributárias internas com potencialidade de impacto junto às normas multilaterais de comércio. Foram analisados a compatibilidade das Zonas de Processamento de Exportações – ZPE's com as regras da OMC, e dos regimes fiscais especiais RECAP (Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras) e REPES (Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação), seguidamente questionados no âmbito da Organização.

Em seguida, foram analisados a potencial incompatibilidade de algumas recentes e relevantes discussões judiciais acerca de subsídios proibidos relacionados com exportações, nos casos do crédito-prêmio do IPI e da imunidade de tributação pela Contribuição Social sobre Lucro Líquido – CSLL sobre as receitas de exportação.

Da mesma maneira, seguindo-se a análise das políticas fiscais brasileiras, foram analisados a potencial incompatibilidade da tributação por meio de alíquotas específicas (*ad rem*), criadas pela Lei 11.727/08, com as Listas de Concessões Tarifárias consolidadas como resultado do Artigo II do GATT, e da tributação sobre a CIDE tecnologia em relação às regras de não discriminação existentes no âmbito do Acordo Geral sobre Comércio de Serviços – GATS. Por último, foram abordadas as recentes manifestações acerca do conteúdo discriminatório existentes em legislações internas no âmbito federal e estadual.

Ao final do capítulo terceiro, o trabalho foi concluído a partir das lições que podem vir a ser tiradas dos recentes pronunciamentos pelo OSC em relação às políticas tributárias internas brasileiras com potencial afronta às regras multilaterais no âmbito da OMC.

Por fim, conforme apreciação realizada durante o estudo – a qual esteve alheia à pretensão de ser exaustiva - e, demonstrada a inter-relação entre as normas de comércio internacional e de tributação, se permitiu concluir que estudar o Direito Tributário na atualidade, dedicando-se a sua interconexão com o Direito Internacional Econômico e aos impactos da internacionalização comercial, se torna cada vez mais relevante aos operadores do direito.

Como resultado disso, a interpretação e aplicação do direito interno acaba por reclamar um acompanhamento mais efetivo do conteúdo dos acordos internacionais para aplicação das leis fiscais, como forma de evitar a exposição do país ao questionamento de suas regras internas em foros multilaterais de solução de controvérsias, como é o caso do OSC.

Tal questionamento, como visto em relação a outras disputas levadas a apreciação do OSC, pode implicar em prejuízos de elevada monta ao país e ao setor produtivo nacional, havendo assim uma clara limitação na livre disposição para definição de políticas tributárias pelo Brasil.

Tal momento é de especial relevância dentro de um contexto atual de reforma tributária com objetivo de maior inserção do setor produtivo nacional no comércio internacional.

Sendo assim, o país e seus operadores do direito devem procurar conhecer as regras e os posicionamentos dos acordos e órgãos julgadores da OMC, para que

possam agir em sua consonância com as normas internacionais ao estabelecerem suas políticas tributárias.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

### 1 ARTIGOS E LIVROS

BARRAL, Welber. *De Bretton Woods a Doha*. In: Barral, Welber (Org.). O Brasil e a OMC. Curitiba: Juruá, 2004.

BARRAL, Welber. *De Bretton Woods a Seattle*. In: BARRAL, Welber (Org.) O Brasil e a OMC. Florianópolis: Diploma Legal, 2000.

BARRAL, Welber. *Organização Mundial do Comércio*. In: BARRAL, W. Tribunais Internacionais. Mecanismos contemporâneos de solução de controvérsias, Florianópolis: Fundação Boiteaux, 2004.

BLIACHERIENE, Ana Carla. *Subsídios: Efeitos, contramedidas e regulamentação – Uma análise das normas nacionais e das normas da OMC*. In: TORRES, Heleno T. Direito Tributário Internacional Aplicado. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

BRITO FILHO, Washington J. *O GATT como norma de Direito Internacional Tributário*. In: TORRES, Heleno T. (Org.) Direito Tributário Internacional Aplicado – Vol IV. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

CALIENDO, Paulo. *Princípio da Igualdade de Tratamento entre Nacionais e Estrangeiros em Direito Tributário*. In: TORRES, Heleno T. Direito Tributário Internacional Aplicado Vol. III. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

DALY, Michael, *WTO Rules on Direct Taxation*. The World Economy, vol. 29 (5), p. 527-557. 2006.

DALY, Michael, *The WTO and Direct Taxation*. Discussion Paper n° 9, WTO Publications. 2005.

DAM, Kenneth W. *The GATT. Law and International Economic Organization*. Chicago: The University of Chicago Press, 1977.

DAVEY, William J.; PAUWELYN, Joost. *MFN Unconditionality: A legal analysis of the Concept in view of its evolution in the GATT/WTO Jurisprudence with particular reference to the issue of “like product”*. In: COTTIER, Thomas; MAVROIDIS, Petros C (coord.) Regulatory barriers and the principle of non-discrimination in World Trade Law. Ann Arbor: The University of Michigan Press, 2000.

FERRAJOLI, Luigi. *A soberania no mundo moderno*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

G/SCM/Q2/BRA/13 – World Trade Organization – Committee on Subsidies and Countervailing Measures, *Questions from the EUROPEAN COMMUNITIES regarding the New and Full Notification of BRAZIL*. Janeiro, 2006.



G/SCM/Q2/BRA/15 – World Trade Organization – Committee on Subsidies and Countervailing Measures, *Questions from the UNITED STATES regarding the New and Full Notification of BRAZIL*, Maio, 2006.

HERDIN-WINTER, Judith, HOFBAUER, Ines. *The relevance of WTO Law for tax matters*. Série Estudos de Direito Internacional, nº 45. Linde Verlag, 2006.

HOEKMAN, Bernard M.; KOSTECKI, Michel M. *The Political Economy of the World Trading System – The WTO and Beyond. Second Edition*. Oxford, 2001.

JACKSON, John Howard. *The jurisprudence of GATT and the WTO*. Cambridge, 2000.

LAFER, Celso. *A OMC e a regulamentação do comércio internacional: uma visão brasileira*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998.

LANG, Michael, HERDIN, Judith & HOFBAUER. *The WTO and Direct Taxation*. Eucotax. Kluwer Law International, 2005.

LAGEMANN, Eugênio. *Há necessidade de um imposto único sobre o consumo no âmbito do MERCOSUL?* In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (coord.). *Reforma Tributária e Mercosul*. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

LENNARD, Michael. *The GATT 1994 and Direct Taxes: Some National Treatment and Related Issues*. Mimeo. 2004.

MATSUSHITA, Mitsuo; SCHOENBAUM, Thomas J.; MAVROIDIS, Petros C. *The World Trade Organization – Law, Practice, and Policy – Second Edition*. Oxford University Press. 2006.

MACEDO. Leonardo Correia Lima Macedo. *Direito Tributário no Comércio Internacional*. São Paulo. Lex Editora, 2005.

MEZZARROBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia Servilha. *Manual de metodologia de pesquisa*. 3. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007.

MICHELS, Gilson; BARRAL, Welber. *Sistema Tributário e Normas da OMC: Lições do Caso Foreign Sales Corporation*. In: TORRES, Heleno Taveira. *Comércio Internacional e Tributação – Coordenação Heleno Taveira Tôrres – São Paulo: Quartier Latin, 2005*.

MICHELS, Gilson. *O papel da Organização Mundial do Comércio no processo de aproximação das ordens tributárias nacionais*. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2009.

MOTA, Pedro Infante. *O Sistema GATT/OMC. Introdução histórica e princípios fundamentais*. Coimbra: Almedina, 2005.

MOTA, Pedro I. , BORGES, Ricardo H. de Palma, *National Report Portugal*. In: LANG, Michael, HERDIN, Judith, HOFBAUER, Inês, *Wto and Direct Taxation*. Viena: Kluwer Law, 2005.

ORTINO, Federico. *Basic Legal Instruments for the liberalisation of Trade: a comparative analysis of EC and WTO Law*. Studies in International Trade Law. Oxford: Hart Publishing, 2004.

OLSEN, Monroe. *GATS – National Treatment and Taxation*. In: TORRES, Heleno T. *Direito Tributário Internacional Aplicado Vol. IV: São Paulo, Quartier Latin*, 2005.

PRAZERES, Tatiana L. *O Sistema de Solução de Controvérsias*. In: BARRAL, Welber. *O Brasil e a OMC*, Florianópolis: Diploma Legal, 2000.

REIS, Felipe N. *Os Subsídios na OMC: As limitações impostas aos governos na sua política industrial pelas regras do ASMC e pela jurisprudência da OMC*. Porto Alegre, 2007.

ROMANO, Santi. *Osservazioni preliminari per una teoria sui limiti della funzione legislativa nel diritto italiano*. In: \_\_\_\_\_. *Scritti minori*. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1950.

SCHLATZER, Iris. *The WTO and other non-tax treaties*. VDM Verlag, 2007.

SLEMROD, Joel B., *Free Trade Taxation and Protectionist Taxation*. *International Tax and Public Finance*, pp. 471-489. 2000.

THIEL, Servaas Van. *WTO and direct taxation: General report*. In: LANG, Michael (Org.) *WTO and direct taxation*. Viena: Kluwer Law, 2005.

THORSTENSEN, Vera. *OMC – Organização Mundial do Comércio: As regras do comércio internacional e a nova rodada de negociações multilaterais – 2ª Ed. – São Paulo: Aduaneiras*, 2003.

TORRES, Heleno T. *Princípio da Territorialidade e tributação de não-residentes no Brasil. Prestações de Serviços no Exterior. Fonte de Produção e Fonte de Pagamento*. In: TORRES, Heleno T. (Org.) *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

TREBILCOCK, Michael J.; HOWSE, Robert. *The regulation of International Trade*. Londres: Routledge, 3a ed. 2005.

URETA, Santiago S. *National Report México*. 2005, p. 492. In: LANG, Michael, HERDIN, Judith, HOFBAUER, Inês, *Wto and Direct Taxation*. Viena: Kluwer Law, 2005.

VALDERRAMA, Irma. *National Report Colômbia*. 2005, p. 228. In: LANG, Michael, HERDIN, Judith, HOFBAUER, Inês, *Wto and Direct Taxation*. Viena: Kluwer Law, 2005.

WATANABE. Marta. *UE insiste que ICMS de SP fere OMC*, Jornal Valor Econômico, Quinta-feira, 13 de setembro de 2007.

WARREN, Alvin C. *Income Tax Discrimination against International commerce*. Tax Law Review, 54.2000.

WHALLEY, John. *Taxes and Trade*. (mimeo). 2002.

WTO. *The Legal Texts*. World Trade Organization. Cambridge. 2005.

XAVIER. Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6a Edição. Forense, Rio de Janeiro, 2004.

## 2 FONTES PRIMÁRIAS

### 2.1 Organização Mundial do Comércio

#### 2.2.1 Acordos da OMC

As versões originais dos acordos, nas três línguas oficiais da OMC estão disponíveis no site da Organização na internet: <[HTTP://www.wto.org](http://www.wto.org)>

Versões em português, como constam do Anexo da Lei nº 313, de 30/07/1948 (GATT 1947) e da Ata Final da Rodada Uruguai, apensada ao Decreto nº 1.355, de 30/12/1994 (Acordos da OMC) estão disponíveis no site do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior na internet: <[HTTP://www.desenvolvimento.gov.br](http://www.desenvolvimento.gov.br)>

WORLD TRADE ORGANIZATION. *General Agreement on Tariffs and Trade* (GATT 1994).

WORLD TRADE ORGANIZATION. *Agreement on Subsidies and Countervailing Measures*.

WORLD TRADE ORGANIZATION. *General Agreement on Trade and Services* (GATS)

WORLD TRADE ORGANIZATION. *Trade Policy Review Mechanism*.

WORLD TRADE ORGANIZATION. *Dispute Settlement Understanding*.

#### 2.2.2 Casos julgados pelo OSC da OMC

As versões originais das decisões (relatórios e recomendações) nas três línguas oficiais da OMC estão disponíveis no site da Organização na internet: <<http://www.wto.org>>.

WORLD TRADE ORGANIZATION. United States – Tax treatment for foreign sales corporations. WT/DS108/2, de 09/07/1998, WT/DS108/R, de 08/10/1999, WT/DS108/AB/R, de 24/02/2000, WT/DS108/RW, de 20/08/2001, WT/DS108/ARB,

de 30/08/2002, WT/DS108/26, de 25/04/2003, e WT/DS108/AB/RW2, de 13/02/2006.

WORLD TRADE ORGANIZATION. Japan – Taxes on Alcoholic Beverages. WT/DS11/AB/R, de 04/10/1996.

WORLD TRADE ORGANIZATION. United States - Section 337 of the Tariff Act of 1930. L/6439 - 36S/345, de 07/11/1989.

WORLD TRADE ORGANIZATION. United States-Measures Affecting Alcoholic and Malt Beverages. DS23/R - 39S/206, de 19/06/1992.

WORLD TRADE ORGANIZATION. Canada - Import, Distribution and Sale of Certain Alcoholic Drinks by Provincial Marketing Agencies. DS/17/R, de 16/10/1991.

WORLD TRADE ORGANIZATION. Canada – Certain Measures Affecting the Automobile Industry. WR/DS139/AB/R

WORLD TRADE ORGANIZATION. Canada – Periodicals – DS31

WORLD TRADE ORGANIZATION. Indonesia – Autos – DS54

WORLD TRADE ORGANIZATION. Mexico – Soft Drinks taxes – DS308

WORLD TRADE ORGANIZATION. China – VAT Integrated Circuits – DS309

WORLD TRADE ORGANIZATION. Peru – Tax treatment on Certain Imported Products – DS255.

WORLD TRADE ORGANIZATION. EEC – Uruguai – Tax treatment on certain products – DS261.

WORLD TRADE ORGANIZATION. Dominican Republic – Measures Affecting the Importation and Internal Sale of Cigarettes. WT/DS302/R

WORLD TRADE ORGANIZATION. United States-Taxes on Petroleum and Certain Imported Substances. L/6175 - 34S/136, de 17/06/1987.

WORLD TRADE ORGANIZATION. Japan - Customs Duties, Taxes and Labelling Practices on Imported Wines and Alcoholic Beverages. L/6216 - 34S/83, de 10/11/1987.

WORLD TRADE ORGANIZATION. Chile – Alcoholic Beverages. WT/DS87/AB/R e WT/DS110/AB/R, de 19/12/1999.

WORLD TRADE ORGANIZATION. Korea – Taxes on Alcoholic Beverages – WT/DS75/AB/R.

WORLD TRADE ORGANIZATION. US – Equalizing excise tax imposed by Florida on processed Orange and grapefruit products – DS250.

WORLD TRADE ORGANIZATION. Canada – Measures Affecting the Export of Civilian Aircraft. WT/DS70/AB/R, de 02/08/1999.

WORLD TRADE ORGANIZATION. Cuba – Consular Taxes – BISD II-12

WORLD TRADE ORGANIZATION. India – Tax Rebates – BISD II-12

WORLD TRADE ORGANIZATION. US – Customs User Fee – BISD 35S/245

WORLD TRADE ORGANIZATION. Belgium – Family Allowances – BISD 1S/59

WORLD TRADE ORGANIZATION. Belgium – Certain Income tax measures constituting subsidies – Request for consultations by the US – 23S/27.

WORLD TRADE ORGANIZATION. EEC – France – Certain Income tax measures constituting subsidies – Request for consultations by the US – 23S/114.

WORLD TRADE ORGANIZATION. Japan – SPF Dimension Lumber 36S/167

WORLD TRADE ORGANIZATION. Spain – Unroasted Coffee – BISD 28S/102

WORLD TRADE ORGANIZATION. Cuba – Consular Taxes – BISD II-12

WORLD TRADE ORGANIZATION. EEC – Measures on Animal Feed Proteins – BISD/25S/49

WORLD TRADE ORGANIZATION. EC – Bananas III - WT/DS27/AB/R

## **2.2 Outros documentos**

UNCTAD. EXPORT PROCESSING ZONES AT RISK? THE WTO RULES ON SUBSIDIES: what options for the future? Disponível em <http://www.unctad.org/Templates/Webflyer.asp?docID=3154&intltemID=1634&lang=1>. Acesso em 13/02/2010.

Crédito-prêmio do IPI. Entenda o “ralo” do crédito-prêmio do IPI. Disponível em < [http://www.sinprofaz.org.br/arquivo\\_sinprofaz/Ralo/EntendaIPI.pdf](http://www.sinprofaz.org.br/arquivo_sinprofaz/Ralo/EntendaIPI.pdf) > Acesso em 18/02/2010.

## APÊNDICE

### ANEXO I

#### LISTA ILUSTRATIVA DE SUBSÍDIOS A EXPORTAÇÃO

- (a) A concessão pelos governos de subsídios diretos a empresa ou a produção, fazendo-os depender do desempenho exportador.
- (b) Esquemas de retenção de divisas ou quaisquer práticas similares que envolvam bônus às exportações;
- (c) Tarifas de transporte interno e de fretes para as exportações proporcionadas ou impostas pelos governos, mais favoráveis do que as aplicadas aos despachos internos.
- (d) O fornecimento pelo governo ou por entidades governamentais, direta ou indiretamente, por meio de programas impostos pelas autoridades, de produtos ou serviços, importados ou nacionais, para uso na produção de bens destinados a exportação em condições mais favoráveis do que as do fornecimento dos produtos ou serviços similares ou diretamente competitivos para uso na produção de bens destinados ao consumo doméstico, se (no caso de produtos) tais termos ou condições são mais favoráveis do que aqueles comercialmente disponíveis<sup>57</sup> nos mercados mundiais para seus exportadores.
- (e) Isenção, remissão ou deferimento total ou parcial, concedido especificamente em função de exportações, de impostos diretos<sup>58</sup> ou impostos sociais pagos ou pagáveis por empresas industriais ou comerciais<sup>59</sup>.

---

<sup>57</sup> O termo “comercialmente disponíveis” quer dizer que a escolha entre produtos nacionais ou importados é livre e depende apenas de considerações comerciais.

<sup>58</sup> Para as finalidades do presente Acordo:

O termo “impostos diretos” significa impostos sobre salários, lucros, juros, rendas, direitos de autor e todas as outras formas de ganho, além de impostos sobre a propriedade de bens imóveis;

O termo “direitos de importação” significa tarifas aduaneiras, direitos aduaneiros e outros tributos que não tenham sido enumerados nesta nota e que sejam aplicados à importação;

O termo “impostos indiretos” significa tributos sobre vendas, consumo, volume de negócio, valor acrescido, franquias, selo, transmissões, estoques e equipamentos, ajustes fiscais na fronteira e todos os impostos além dos que se denominam impostos diretos e direitos de importação;

Por “impostos indiretos sobre etapas anteriores” entendem-se aqueles tributos aplicados sobre bens ou serviços usados direta ou indiretamente no fabrico de um produto;

Por “impostos indiretos cumulativos” entendem-se os tributos que se aplicam em etapas sucessivas, sem que existam mecanismos que permitam descontar posteriormente o imposto, caso os bens ou serviços sujeitos a impostos utilizados numa etapa da produção sejam utilizados em etapa posterior da mesma;

“Remissão” de impostos compreende reembolso ou redução de impostos;

“Remissão ou devolução” compreende isenção ou diferimento total ou parcial dos direitos de importação.

<sup>59</sup> Os Membros reconhecem que o diferimento poderá não constituir subsídio à exportação quando, por exemplo, são percebidos os juros adequados. Os Membros reafirmam o princípio segundo o qual os preços de bens

(f) A concessão, no cálculo da base sobre a qual impostos diretos são aplicados, de deduções especiais diretamente relacionadas com as exportações ou com o desempenho exportador, superiores aquelas concedidas à produção para consumo interno.

(g) A isenção ou remissão de impostos indiretos<sup>58</sup> sobre a produção e a distribuição de produtos exportados, além daqueles aplicados sobre a produção e a distribuição de produto similar vendido para consumo interno.

(h) A isenção, remissão ou diferimento de impostos indiretos sobre etapas anteriores<sup>58</sup> de bens ou serviços utilizados no fabrico de produtos exportados, além da isenção, remissão ou diferimento de impostos indiretos equivalentes sobre etapas anteriores de bens ou serviços utilizados no fabrico de produto similar destinado ao mercado interno, desde que, porém, impostos indiretos cumulativos sobre etapas anteriores possam ser objeto de isenção, remissão ou diferimento sobre produtos destinados à exportação, mesmo quando tal não se aplique a produtos similares destinados ao consumo interno, se os impostos indiretos cumulativos sobre etapas anteriores são aplicados aos insumos consumidos no fabrico do produto de exportação (levando-se em devida conta os desperdícios)<sup>60</sup>. Este item será interpretado de acordo com as diretrizes sobre consumo de insumos no processo de produção contidas no Anexo II.

(i) A remissão ou devolução de direitos de importação<sup>58</sup> além daquelas praticadas sobre insumos importados que sejam consumidos no fabrico do produto exportado (levando na devida conta os desperdícios normais), desde que, porém, em casos especiais uma empresa possa utilizar certa quantidade de insumos nacionais como substitutivo equivalente aos insumos importados, com as mesmas características e com a mesma qualidade, com vistas a beneficiar-se desta disposição, se tanto a importação quanto a exportação ocorrem dentro de prazo razoável, não superior a 2 anos. Este item será interpretado de acordo com as diretrizes sobre consumo de insumos para o processo produtivo indicadas no Anexo II e de acordo com as diretrizes para determinar se os sistemas de devolução de tributos sobre a importação em casos de substituição constituem subsídios à exportação enunciadas no Anexo III.

(j) A criação pelo governo (ou por instituições especiais controladas pelo governo) de programas de garantias de crédito à exportação ou programas de seguros à exportação, de programas de seguro ou garantias contra aumentos no custo de produtos exportados ou programas de proteção contra riscos de flutuação nas taxas de câmbio, cujos prêmios sejam insuficientes para cobrir os custos de longo prazo e as perdas dos programas.

---

praticados em transações entre empresas exportadoras e compradoras estrangeiras controlados pelas primeiras, ou ambos sob o mesmo controle, devem, para fins tributários, ser os mesmos que se praticariam entre empresas independentes umas das outras em condições de livre concorrência. Qualquer Membro pode chamar a atenção de outro para práticas administrativas ou outras que contradigam esse princípio e que resultem em expressiva economia em impostos diretos aplicáveis a transações de exportação. Em tais circunstâncias, os Membros tentarão normalmente resolver suas diferenças pelas vias previstas em tratados bilaterais existentes em matéria fiscal ou por meio de outros mecanismos internacionais específicos, sem prejuízo dos direitos e das obrigações que para os Membros derivam do GATT 1994, entre os quais o direito de consulta criado no período precedente.

O parágrafo (e) não tem por finalidade impedir um Membro de tomar medidas para evitar dupla tributação sobre ganhos de fonte situada no estrangeiro por suas empresas ou pelas empresas de outro Membro.

<sup>60</sup> O parágrafo (h) não se aplica a sistemas de impostos sobre valor acrescido nem aos ajustes fiscais de fronteira que se estabeleçam em substituição àquele sistema; o problema de excessiva remissão de imposto sobre valor acrescido é tratado exclusivamente no parágrafo (g).

(k) A concessão pelo governo (ou por instituições especiais controladas pelas autoridades do governo e/ou agindo sob seu comando) de créditos à exportação a taxas inferiores às aquelas pelas quais o governo obtém os recursos utilizados para estabelecer tais créditos (ou que teriam de pagar se tomassem emprestado nos mercados financeiros internacionais recursos com a mesma maturação, nas mesmas condições creditícias e na mesma moeda do crédito à exportação) ou o pagamento pelo governo da totalidade ou de parte dos custos em que incorrem exportadores ou instituições financeiras quando obtêm créditos, na medida em que sejam utilizados para garantir vantagem de monta nas condições dos créditos à exportação.

Não obstante, se um Membro é parte de compromisso internacional em matéria de créditos oficiais à exportação do qual sejam partes pelo menos 12 Membros originais do presente Acordo em 1º de janeiro de 1979 (ou de compromisso que tenha substituído o primeiro e que tenha sido aceito por esses Membros originais), ou se na prática um Membro aplica as disposições relativas ao tipo de juros do compromisso correspondente, uma prática adotada em matéria de crédito à exportação que esteja em conformidade com essas disposições não será considerada como subsídio à exportação proibido pelo presente Acordo.

(l) Qualquer outra despesa para o orçamento público que constitua subsídio no sentido do Artigo XVI do GATT 1994.